



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

VERGİ RAPORU



TÜRMOB YAYINLARI - 452
ANKARA - 2013

VERGİ RAPORU

TÜRMOB YAYINLARI- 452
ANKARA - 2013

Yayıncı : MU-DEN A.Ş.

Yayın - Dağıtım - Satış

MU-DEN

Muhasebe Denetim Basın Yayın A.Ş.

Şehit Gönenc Sk. No:28/3 Anıttepe/ANKARA

Tel : (0.312) 230 04 51

www.mu-den.com.tr

Yayıncı Sertifika No: 24514

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

BASKI

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.

Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle / ANKARA

Tel: (0.312) 386 17 00

SUNUŞ

Vergilendirme yetkisi devletin mali egemenliğinin temel göstergesidir. Çağdaş demokratik ülkelerde vergilendirme kamu harcamalarının finanse edilmesi için kullanılmasının yanında mükelleflerin vergi ödemenin getirdiği mükellef haklarına da sahip olması bakımından önem taşımaktadır. Mükellefleri vergiye uyum göstererek vergilerini tam ve zamanında vergi ödemelerine sevk eden en önemli unsur adaletli ve eşitlik ilkesine dayalı bir vergi sisteminin varlığıdır. Bu ilkelere sahip olmayan bir vergi sistemi, toplum içinde huzursuzluklara ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde gecikme ve alternatif arayışlara neden olacaktır. Bu nedenlerle vergilendirme sürecinin özenle düzenlenmesi ve bu kurallara herkesin uymasının sağlanması gerekmektedir.

Toplumun geniş kesimlerini ilgilendiren vergi yasalarının, hazırlanması aşamasında konuyla ilgili olanların görüşlerinin alınması, daha sonrasında vergilendirmede sürecinin başarıyla uygulanmasında önemli bir etkidir. Ancak yakın zamanda Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı örneğinde olduğu gibi tek yönlü ve mükelleflerin görüşlerinin ancak tasarı TBMM'ye sevk edildikten sonra alınması, çağdaş yasalaştırma süreçlerine uygun değildir. Bu kapsamda, yasaların tüm topluma etkisi dikkate alınarak mükelleflerin temsilcisi durumundaki TÜRMOB'un da vergi yasalarının hazırlanması sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Bu sayede uygulamada sorunlara neden olabilecek muhtemel değişiklikler en başından tespit edilebilecektir. Kaldı ki TBMM'ye sunulduktan sonra bile yeni tasarıya ilişkin görüşlerimizin Kurumumuzun internet sitesinde yer alması bu konu ile ne kadar ilgili olduğumuzu göstermektedir.

Vergi sistemindeki aksaklıklar, devletin vergilendirme sürecindeki sűjelerin bu toplumun öğeleri olduğuna daha çok dikkat ederek gerçekleştirmesi ile çözülebilir. Dikkat edilmesi gereken temel prensip, mükelleflerin müşteri değil ülkenin yapıtaşları olan vergi ödeyen yurttaşlar olduğudur.

Bu nedenlerle 1215 yılındaki Magna Carta'dan bu güne kadar tüm dünyada kabul edilen vergilerin yasallığı ilkesi göz ardı edilmemeli ve geniş kesimlerin

görüşü alınarak hazırlanan vergilendirmeye ilişkin kuralların TBMM’de görüşülerek bir Yasa olarak karşımıza çıkması gerekmektedir. Oysa bunun yerine bugünlerde Genel Tebliğ ve Sirkülerle uygulamaya yön verilmeye çalışılmaktadır. Danıştay’ın son içtihatları bu tür idari işlemlerin vergilendirmeye ilişkin yeni kurallar getiremeyeceğini bir kez daha vurgulamaktadır. Parlamentoların sahip olduğu ilk yetkisinin vergilendirme yetkisi olduğu dikkate alındığında, kuvvetler ayrılığı ilkesinin, en dikkatli biçimde vergilendirme yetkisinin kullanımında uygulanması gerektiği gözardı edilmemelidir.

Vergi yasalarında yapılacak değişiklikler söz konusu olduğunda vergi idaresinin tıpkı diğer önemli kanunların (Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi) yasalaşması öncesinde olduğu gibi mükellef temsilcilerinin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, akademisyenlerin oluşturduğu komisyonlarca da tartışılması büyük önem taşımaktadır. Böylelikle çağdaş demokrasilerin en önemli unsurlarından olan katılım olgusu gerçekleşebilecektir.

Dünyada ve ülkemizde ekonomik gelişmişliğin temel göstergesinin, çağdaş ve adaletli bir vergi sistemine sahip olmak olduğunun bilinci ile bu çalışmanın böyle bir vergi sistemine sahip olmamıza ufak da olsa bir katkı getirebilmesi umuduyla çalışmaya katkısı olanlara teşekkür eder, Raporun uygulamacılara, meslek mensuplarına ve akademisyenlere yararlı olmasını dilerim.

Nail SANLI
TÜRMOB Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ KISIM	
I. VERGİLENDİRME YETKİSİ	5
II. VERGİ HUKUKUNA EGEMEN OLAN HUKUK İLKE VE KURALLARI	6
1. Hukuk Devleti İlkesi	7
2. Vergilerin Yasallığı İlkesi	8
3. Mali Güce Göre Ödeme İlkesi (Vergide Eşitlik İlkesi)	9
4. Hukuki Güvenlik İlkesi	10
III. CUMHURİYET DÖNEMİNDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ	12
IV. GELİR İDARESİNİN YAPISI	13
V. TÜRMOB'UN KURULMASI VE İŞLEVLERİ	16
1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği'nde Yapılan Değişiklik ..	18
2. Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklik	19
3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklik	20
4. Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nde Yapılan Değişiklik	21
5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliğinde Değişiklik	23

VI. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN KURULMASI VE BAĞIMSIZ DENETİM	25
VII. VERGİ HUKUKUNDA YAŞANAN GELİŞMELER	29
1. Yasal Düzenlemeler	29
2. Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Yasa Kuralları	70
2.1. 5766 Sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un Geçici 1. Maddesi	70
2.2. Vergi Usul Kanunu’nun 112. Maddesine 22.7.1998 Günlü 4369 Sayılı Kanun’un 2. Maddesiyle Eklenen (4) Numaralı Fıkra Hükmü	71
2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/2 Maddesi Hükmü	72
2.4. 3568 Sayılı Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler	73
2.5. Vergisini Ödemeyenlere Ek Tarhiyat Yapılmaması Ancak Vergisini Zamanında Ödeyenlere İade de Yapılmaması Kuralı	73
2.6. Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 73’üncü Maddesi	74
2.7. Belediye Meclislerinin Vergi Tutarını Belirleme Yetkisi	75
2.8. Tahakkuk Zamanaşımıyla İlgili 6009 Sayılı Kanun Düzenlemesi	76
2.9. Maliklerine Kendi Gayrimenkulleriyle İlgili Takdir Komisyonlarınca Yapılan Değer Tespitlerine İlişkin Dava Açma Hakkı Vermeyen Vergi Usul Kanunu Hükmü	76
2.10. Karar ve İlam Harcına İlişkin Harçlar Kanunu Hükmü	78
2.11. Yatırım İndirimi	79
3. Tahsilatın Hızlandırılması ve Varlık Barışı Adı Altındaki Uygulamalar	80

İKİNCİ KISIM

I. TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNİN MEVCUT GÖRÜNÜMÜ ..	.85
II. TÜRKİYE’DE MALİ VERİLER .....	.89
1. Bütçe Giderleri .....	.89
2. Bütçe Gelirleri .....	.97
3. Mükellef Sayıları .....	.101
4. Tahakkuk/Tahsilât Oranları .....	.103
III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRMALI ÖZELLİKLERİ .....	.105
1- Vergi Gelirlerinin GSYİH’ye Oranı .....	.108
2- Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı .....	.115
3- Gelir Vergisinin Payı .....	.117
4- Kurumlar Vergisinin Payı .....	.121
5- Sosyal Güvenlik Katkı Payları .....	.125
6- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Payı .....	.129

ÜÇÜNCÜ KISIM

MEVCUT SİSTEMİN NEDEN VE SONUÇLARI

I. VERGİ YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....	.135
II. VERGİ SİSTEMİYLE İLGİLİ ÖNERİLER .....	.138
1. Anayasanın vergi ile ilgili hükümleri yeniden düzenlenmelidir .	.138
2. Vergi yasaları sadeleşmelidir. ....	.139
3. Vergi harcamaları her yıl açıklanmalıdır. ....	.140
4. Vergilendirmenin toplum üzerindeki etkileri incelenmelidir. ...	.141
5. Vergi özgelgelerinin tamamı internet ortamında kamuya açılmalıdır. ....	.142
6. Yükümlü hakları yasa ile tanımlanmalıdır. ....	.142

7. Türk Vergi Sisteminde uluslararası vergi rekabetinin etkisini dikkate alan uygulamalar geliştirilmelidir.143
8. Takdir komisyonlarında meslek mensuplarına da yer verilmelidir.143
9. Tahsilât esasına göre vergilendirilen kazanç unsurları, KDV yönünden de tahsilât esasına göre vergilendirilmelidir. ...144
10. Özelge Komisyonu'nda TURMOB temsilcisi de yer almalıdır. ..144
11. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.145
12. Sirküler, genel düzenleyici işlem özelliğinde olmamalıdır.145
13. Transfer fiyatlandırmasında BKK ile yapılan düzenlemelerde yetki aşımı düzeltilmelidir.147
14. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye uygulaması gözden geçirilmelidir.147
15. Bilgisayarlı muhasebe yazılımları konusunda standartlar getirilmelidir.148
16. E-Ticaret ile ilgili vergi düzenlemeleri yapılmalıdır.148
17. Vatandaşlık numarası ile vergi kimlik numarası ayrı uygulanmalıdır.148
18. Vergi uygulamalarında, kur farklarının gelir ya da zarar olarak kabul edilmesinde vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmalıdır.149
19. İşlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmeli ve mahsup ya da iade edilmeyen tüm işlem vergilerinin gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasına izin verilmelidir.149
20. Kayıt dışılık ile mücadelede finans piyasası ve ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlarla ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır.150
21. Bütçe Kanunlarında vergi ile ilgili düzenleme yapılması uygulamasından vazgeçilmelidir.150
22. Gönüllü uyum kapsamında yaptırılan matrah artırımları uygulamasından vazgeçilmelidir.151

23. Çok sık değiştirilen vergi kanunlarında değişiklik yapılırken hukuk devleti ilkeleri ve Anayasa Mahkemesi kararları dikkate alınmalıdır.152
24. Vergi afları ve kamu borçlularına sağlanan ödeme kolaylıkları uygulamalarından vazgeçilmelidir.152
25. Vergi yasalarında yapılacak değişikliklerin kamuoyunda tartişılması sağlanmalıdır ve bu konuda TÜRMOB'un da görüş alınmalıdır.153
26. Basit usul kaldırılmalıdır.154
27. Vergi adaletini ve eşitlik ilkesini zedeleyici düzenlemeler kaldırılmalıdır.154
28. Vergi ödevinin yerine getirilmesinde uygulanan vergi, vergi benzeri yükümlölükler kaldırılmalıdır.155
29. Gelir idaresinin taşra örgütlenme sorunları giderilerek yeknesaklık sağlanmalıdır.155
30. Vergi denetim ilkeleri saptanmalı ve kamuya açıklanmalıdır. . . .156
31. Gelir idaresinin meslek mensupları ile bilgi paylaşımının artırılması gerekmektedir.158
32. Vergi uyuşmazlıklarında meslek mensuplarından adli muhasebeci olarak yararlanılmalıdır.159
33. Re'sen terki verilen mükelleflerin ticaret sicilinden silinmesini sağlayan düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.160
34. Asgari geçim indirimi bütün vergi mükellefleri için uygulanmalıdır.160
35. İşlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmelidir.161
36. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde özelikli durumları dikkate alınmalıdır.161

KAYNAKÇA163

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1	: Türkiye Ekonomisi Verileri (2000-2012)	87
Tablo 2	: Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri 2000-2012	91
Tablo 3	: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2000-2012	93
Tablo 4	: Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerinin GSYİH'ya Oranı 2000-2012 (%)	95
Tablo 5	: 2006-2012 Yıllarında Vergi Gelirleri	98
Tablo 6	: Ceza ve Faizler (bin TL)	101
Tablo 7	: Faal mükellef sayıları	102
Tablo 8	: Tahakkuk/Tahsilât Oranları	103
Tablo 9	: OECD Üyesi Ülkelerde Genel Vergi Yapısı	105
Tablo 10	: 2010 Yılında OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapısı (Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%))	106
Tablo 11	: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil)	109
Tablo 12	: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (Sosyal Güvenlik Katkı Payları hariç)	111
Tablo 13	: 2010 yılında Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı	113
Tablo 14	: Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı (ABD Doları)	115
Tablo 15	: Gelir Vergisinin GSYİH içindeki Payı (%)	117
Tablo 16	: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) ..	119
Tablo 17	: Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı (%)	121
Tablo 18	: Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	123
Tablo 19	: Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)	125
Tablo 20	: Sosyal Güvenlik Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) ..	127
Tablo 21	: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı (%)	129
Tablo 22	: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	131
Tablo 23	: Benzin Litre Fiyatı Üzerinden Alınan Vergiler	136

KISALTMALAR

- a.g.ç.** : Adı geçen çalışma
a.g.e. : Adı geçen eser
a.g.m. : Adı geçen maka
AYM : Anayasa Mahkemesi
ÇVÖA : Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması
GMSİ : Gayrimenkul sermaye iradı
GSYİH : Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GT : Genel Tebliğ
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
IFRS/IAS : International Financial Accounting Standarts/
International Accounting Standarts
KKEG : Kanunen kabul edilmeyen gider
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
md. : Madde
MTV : Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD : Organisation of Economic Co-operation and Development
ÖTV : Özel tüketim vergisi
RG : Resmi Gazete
SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.C : Türkiye Cumhuriyeti
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK : Türk Ticaret Kanunu
vb : Ve benzeri
VUK : Vergi Usul Kanunu
YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin çıkardığı 1 No'lu Yasa, vergi ile ilgilidir. O tarihten sonra başlayan Türkiye'nin vergi yolculuğunda aşarın kaldırılması, 1950'li yıllarda Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gibi gelişmiş vergi yasalarının uygulamaya girmesi, 1985 yılında katma değer vergisinin ve 2002 yılında özel tüketim vergisinin uygulamaya girmesi, meslek mensupları ve uygulamaları açısından 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yürürlüğe girmesi ve 1982 yılında idari yargı alanında yapılan reformlar önemli dönemeçler olarak kabul edilmektedir.

Türkiye'de halen uygulanmakta olan vergi sistemi, 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformuyla oluşturulmuştur. Ancak o tarihten bu yana vergi yasalarında yapılan değişiklikler ve gelir idaresince yapılan ikincil düzenlemeler, vergi sisteminin bütünlüğünün bozulmasına ve uygulamalar arasında çelişkili durumların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca, Türkiye ekonomisinin büyümesi ve yurtdışıyla bağlantılı çalışan yükümlü sayısının artması hem vergi hem de muhasebe uygulamaları açısından yeni yasal düzenlemelere ve uygulamalara olan gereksinimi artırmıştır.

Bu nedenle, Türkiye'nin vergilendirme alanını tarihsel bir perspektif içerisinde ele alan ve mevcut aksaklıkları tespit ederek, çözümler öneren 2013 yılı Vergi Raporu hazırlanmıştır.

Rapor üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergilendirmenin temel ilkeleri ve kısa bir tarihsel süreç içerisinde Türkiye'deki vergi sistemi incelenmektedir. Daha sonra günümüze kadar olan dönemde Türk Vergi sisteminde meydana gelen yasal değişiklikler Anayasa Mahkemesi kararları da dikkate alınarak verilmektedir.

İkinci Bölümde, Türk Vergi Sisteminin genel görünümü ve bu yapının diğer ülkelerle karşılaştırılması toplam vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payı ve vergi türü bazında vergi gelirlerinin dağılımı dikkate alınarak OECD üyesi ülkelerle karşılaştırılmalı olarak incelenmektedir.

Üçüncü ve son bölümde ise mevcut vergi yapısından ve daha önceki bölümlerde temel çerçevesi çizilen bilgi ve verilerden hareketle, daha etkin ve adil bir vergi sistemi için öneriler yer almaktadır.



BİRİNCİ KISIM



I. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi, devletin cebri icra yoluyla kamu hizmetlerinin finansmanı için yükümlülerden aldığı paradır. Devletler, kamu hizmetlerinin finansmanına ilave olarak ayrıca sosyal devlet ilkesi gereği, gelir dağılımının düzenlenmesi amacıyla da vergi politikalarını şekillendirmektedirler. Bu noktada vergilendirmenin mali ve mali olmayan amaçlarla gerçekleştirildiği görülmektedir. Devlet, vergi alırken ülkede sahip olduğu egemenlik gücünü kullanmaktadır. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken bireyin mülkiyet hakkına müdahale etmektedir. Bu nedenle bireyin mülkiyet hakkının korunması ile devletin vergi alması arasında bir ilişki kurulmakta ve bireyin temel ve hak özgürlükleriyle ilgili uluslararası sözleşmelerde örneğin *İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi*'nde¹ vergilendirme yetkisi, mülkiyet hakkının korunmasıyla ilgili bölümde yer almaktadır.

Vergilendirme yetkisine kimin sahip olacağı ile demokrasi mücadelesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bu yetki daha önce kral ya da padişaha ait mutlak ve sınırsız bir yetki iken daha sonra halkın seçtiği temsilcilerden oluşan parlamentolara ait olmaya başlamıştır. Böylelikle temsilsiz vergilendirme olmayacağı kabul edilmiştir. Vergilendirme yetkisine kimin sahip olacağına ilişkin mücadelenin başlangıcı 1215 yılında İngiltere'de imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) kadar gitmektedir. Ancak, bu ferman bir halk hareketine dayanmamaktadır. İngiltere'de **1628 tarihli Haklar Dilekçesi** (Petition of Rights) ve **1689 tarihli Haklar Demeci** (Bili of Rights) kralın vergilendirme gücünü sınırlandıran ilk anayasal belgeler olarak kabul edilmektedir. 1789 Fransız Devrimi ile derebeylerin ve kilisenin sahip oldukları vergilendirme yetkileri ve vergi ayrıcalıkları kaldırılmıştır. Devrimden sonra ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasalılığı ilkesiyle (m. 13, 14) ilgili hükümler yer almıştır. ABD'de bağımsızlığa giden yol, İngiltere'nin uyguladığı vergilere başkaldırıyla başlamaktadır. Ancak bu tarihsel örneklerin modern devlet öncesi dönemlere ilişkin olduğunu ve devlet egemenliğinin kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde değil, mutlak iktidarlar tarafından kullanıldığına dikkat edilmelidir. Kuvvetler ayrılığının vergilendirme alanı

¹ 4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanan ve 59. maddesine uygun olarak 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe giren *İnsan Hakları Ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi*'ni Türkiye, 20 Mart 1952 tarihinde imzalamış ve. 6366 Sayılı Onay Kanunu 19 Mart 1954 gün ve 8662 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

na yansması ise temsilsiz vergilendirme olmayacağına ilişkin ve vergilerin ancak kanunla konulup kaldırılabilceğine ilişkin ve tüm dünyada kabul edilen evrensel prensiplere dayanmaktadır.

Yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde cumhuriyetin nitelikleri "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir." şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinden biri de sosyal bir hukuk devleti olmasıdır. Sosyal hukuk devleti, vergilendirmeye ilişkin anayasal kuralların da belirleyicisi olmaktadır.

Türkiye'de uygulanmakta olan Anayasal sistemde, yasa, yürütme ve yargı erkleri ayrılmıştır. Bunun sonucunda da vergilendirme yetkisi TBMM'ne bir başka deyişle Yasama organına verilmiştir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde olduğu gibi 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinde yer alan "**Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.**" hükmü ile vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan "**vergilerin yasallığı**" ilkesi kabul edilmiştir.

Bu ilkenin istisnasını ise aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmü ile yine Anayasa'nın 167 inci maddesinin ikinci fıkrasındaki "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir." düzenlemeleri oluşturmaktadır.

II. VERGİ HUKUKUNA EGEMEN OLAN HUKUK İLKE VE KURALLARI

Demokratik rejimin düzgün işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Vergi bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir.²

2 ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1980, Cilt 37, Sayı 1-4, s. 130.

Demokratik yönetimlerde vergi, toplumu oluşturan bireylere yüklenmiş bir ödevdir. Bu ödevi yerine getirmek zorunda olan bireylere de getirilen vergisel yükümlülüklerin temel hak ve özgürlüklerle ilgili evrensel kurallarla uyumlu olması gerekmektedir.

Vergi hukukunda da hukukun evrensel kuralları geçerlidir. Bu kurallar;

- 1) Hukuk devleti ilkesi,
- 2) Vergilerin yasallığı ilkesi
- 3) Mali (Ödeme) güce göre ödeme ilkesi (Vergide eşitlik İlkesi)
- 4) Hukuki Güvenlik İlkesi

olarak tanımlanabilir. Bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

1. Hukuk Devleti İlkesi

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti "...sosyal bir hukuk devleti..." olarak tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devletinin çerçevesi belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesinin 04.02.2010 Tarih, E: 2007/98, K: 2010/33 sayılı kararında

“..."

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasa'nın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Bilindiği gibi “Hukuk Devleti”, bütün işlem ve eylemleri hukuka uygun, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmekle kendini yükümlü sayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına dayanan, hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde, yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu Anayasa'nın ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması da hukuk devletinin ön koşullarındandır. Nitekim Anayasa'nın 36. maddesinin 1. fıkrasında, “Herkes,

meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü getirilmiş; “Yargı yolu” başlıklı 125. maddesinin 1. fıkrasında da; “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...”

ifadelerine yer verilmiştir.

Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksız olmakla birlikte yazında hukuk devletinin özellikleri olarak yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu ilkeleri³ öne çıkmaktadır. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılmaktadır⁴.

2. Vergilerin Yasallığı İlkesi

Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulması, kaldırılması ve değiştirilmesine, vergilerin yasallığı ilkesi denilmektedir. Anayasa'nın 73 üncü maddesinde vergilerin yasallığı ilkesi kabul edilmiştir.

Bu ilke aynı zamanda, vergi hukukunda kıyas yolu ile yorum yapılmasını da engellemektedir. Vergi hukukunda yorum belirli ölçütlerde kendisine yer bulmaktadır. Ancak vergi hukukunda yorumun sınırını kıyas oluşturmaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını, öte yandan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir⁵.

Vergilerin yasallığı ilkesi ile yasal idare ilkesi birbiri ile örtüşmektedir. Vergisel nitelikteki idari eylem ve işlemlerin de hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu kapsamda idarenin eylem ve işlemlerinin de yasaya dayanması ve hukuk ilkelere ve normlar hiyerarşisine aykırı olmamasını gerektirmektedir. Ayrıca, idari işlemler, yasalara uygun olup olmadıkları açısından yargı denetimine tabi olmalıdırlar.

3 M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, (Ankara, 2013), s.39.

4 Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.39.

5 Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 40

3. Mali Güce Göre Ödeme İlkesi (Vergide Eşitlik İlkesi)

Anayasası'nın 73 üncü maddesinde vergi ödevi, **herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.** şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ödenmektedir. Ancak, sosyal hukuk devletinde verginin, sadece kamu giderlerini karşılamak gibi bir fonksiyonu bulunmamaktadır. Daha önce belirtildiği gibi verginin, sosyal adaletin sağlanması, toplumsal refahın gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından ekonomik ve sosyal fonksiyonları da bulunmaktadır. Mali olmayan amaçlarla gerçekleştirilen vergilendirme faaliyetinde devletin toplum üzerindeki geliştirici rolü ön plana çıkmaktadır. Ancak mali olmayan amaçlar bireylerin özgür iradeleri ile seçim yapmalarına engel olacak bir noktaya getirilmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Diğer taraftan, Anayasa'da "mali güç" tanımlanmamıştır. Mali güç tanımı, öğreti ve Anayasa Mahkemesi kararları ile şekillenmektedir. Ayrıca, siyasal iktidarın ideolojisi de, mali güç tanımında belirleyici olabilmektedir.

Örneğin, Anayasa Mahkemesi 1.4.2010 tarihli E. 2008/110 K. 2010/55 sayılı Kararında, mali güç ilkesini aşağıdaki gibi tanımlamıştır.⁶

"Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder."

6 R.G. Tarih-Sayı : 21.06.2010-27619

Anayasa'nın 73 üncü maddesinde verginin mali güce göre ödeneceğine ilave olarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının da maliye politikasının sosyal amacı olduğu ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Maliye politikasının sosyal amacı ve mali güç kavramları birlikte değerlendirildiğinde gelir-servet-harcamalar şeklinde farklılaşan vergi tabanının birbirinden farklı ölçütlere ihtiyaç duyduğu açıktır. Mali gücün hangi unsura yönelik olarak sistemleştirildiği vergi sisteminin özelliğini de ortaya koymaktadır ki dolaylı ve doğrudan vergilendirme arasında bulunması gereken denge söz konusu olduğunda mali gücün ölçütlerinin netleştirilmesi elzemdir.

Ancak, mali güç ölçütünün ekonomik ve sosyal açıdan tüm vergi yasaları açısından uygulanmasının mümkün olmadığı da ileri sürülebilir. Bu durum, özellikle dolaysız vergilerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü mal ve hizmetlerden alınan vergiler, bireylerin gelirlerinden bağımsız olarak belirlenmektedir. Bireyler ne kadar gelir elde ederlerse etsinler, aynı mal ve hizmeti alırken aynı oran ve/veya tutarda vergiyi ödemektedirler.

Mali güç ölçütüne farklı bir bakış açısı, vergi afları yönünden olabilir. Vergi af yasaları, mali güç ölçütünü ortadan kaldırmaktadır. Özellikle aynı geliri elde eden iki bireyden birisinin tahakkuk eden vergi ve cezasının kısmen de olsa mali afla ortadan kaldırılması, zamanında vergisini tam olarak ödeyen yükümlü ile ödeme-yen yükümlü arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu niteliği itibarıyla mali aflar, vergi yasaları açısından eşitlik ilkesini de zedelemektedir. Toplumun vergiye uyunu engellemekte, vergi ödememenin haklı bir gerekçesi olduğu yanlış izlenimini yaratmaktadır. Tüm gelişmiş toplumlarda mükellefler vergi ile vatandaşlık arasında bağ kurarak, kamu harcamalarının finansmanı için vergi verdiğinin bilincine ulaşmışlardır. Oysa vergi afları ülkemizde bu bilincin oluşmasındaki en önemli engeli teşkil etmektedir. Ayrıca vergi afları vergi ceza hukukundaki caydırıcılık özelliğini de yok etmektedir. Tam ve zamanında vergi ödememesi durumunda herhangi bir yaptırımla karşılaşmayacağını bilen bir mükellefin vergi ödemesini beklemek iyimserlikten öteye geçemeyecektir.

4. Hukuki Güvenlik İlkesi

Sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur⁷.

“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan yasa, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez⁸.”

Anayasa Mahkemesi de bu ilkeyi aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır.⁹

Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürümemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği kazanılmış hakların korunması, malî haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir diğer sonucu da **“belirlilik ilkesi”** dir. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda bireylerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturmaktadır. Bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesinin, hukuk devleti olmanın gerekleri ile çok yakın bağlantısı bulunmaktadır.

7 Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 47.

8 Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, E.1988/5, K.1989/3, T. 03.07.1989)

9 4.3.2010 Tarih, E: 2007/77 ve K: 2010/50 sayılı AYM Kararı

III. CUMHURİYET DÖNEMİNDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

TBMM'nin çıkartmış olduğu ilk kanun, bir vergi kanunudur. 24.4.1920 tarihli Ağnam Resmî Kanunu'nun simgesel anlamı, devletin yasama gücünün Türkiye Büyük Millet Meclisine geçtiğinin yasa ile uygulamaya konmasıydı¹⁰. Bu aynı zamanda TBMM'nin mali egemenliğe diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisine sahip olduğu anlamına geliyordu.

Cumhuriyet tarihinin vergi uygulamaları başlangıçta, Osmanlı Devletinde uygulanan yasaların yeni Cumhuriyet döneminde de uygulamaya devam edilmesi yönünde olmuştur. Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1925 yılında 17/2/1925 tarihinde 552 sayılı Kanun ile aşar kaldırılmış, 1926'da Temettü Vergisi uygulanmaya başlamıştır.1950'de Türkiye Cumhuriyeti'nde yeni ve çağdaş vergi yasaları uygulanmaya başlamıştır. Son dönemlerde yaşanan önemli bir değişiklikler ise 1985 yılında KDV'nin ve 2002 yılında ÖTV'nin uygulamaya girmesidir

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu¹¹, 1926 yılından 1934 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Bu verginin en önemli özelliği, geniş ölçüde beyanname usulünden yararlanarak gelirin gerçek tutarını vergilendirmeye gayret etmesidir¹².

755 sayılı Kanun 1934 yılında, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu¹³ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanç Vergisi Kanunu, hem gerçek kişi hem de tüzel kişi gelirlerine uygulanmaktadır.¹⁴

Bu dönemdeki vergi uygulamalarında, II. Dünya Savaşı koşullarının izleri de bulunmaktadır. Bu dönemde biri 1942'de 4305 sayılı Kanunla Varlık Vergisi¹⁵ diğeri 1943 yılında Toprak Mahsulleri Vergisi olmak üzere iki olağanüstü vergi uygulanmıştır.

10 BULUTOĞLU, Kenan (2004), Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 8. Baskı, s.11.

11 Bkz.14/3/1926 tarih ve 321 sayılı RG. (Birinci ve ikinci dönem kazanç vergisi ile yasa metinleri ve değişiklikleri ve Ağnam Resmî Hakkında Kanun, Maliye Bakanlığı Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, **Hukuk Bilişim Sisteminden** edinilmiştir. Bkz. www.bahum.gov.tr)

12 NEUMARK, F.,**Gelir Vergisi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası,1946, s.103.

13 25/3/1934 tarih ve 2662 sayılı RG.

14 ÖZ, N. Semih (2006), **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 13-15.

15 12/11/1942 tarih ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun için bkz. 12/11/1942 tarih ve 5255 sayılı RG.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en önemli vergi reformlarından biri 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde Alman vergi sistemi esas alınarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasaları ile Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Ayrıca, 1953’de Tahsil-i Emval Kanunu yerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çıkarılmıştır

Bu reformla hedeflenen Latin ülkelerine özgü sedüler gelir vergisi yerine Anglo-Sakson ve Cermen ülkelerinin gelir ve kurumlar vergisi sistemini Türkiye’de uygulamaktı¹⁶.

Bu dönemde Esnaf Vergisi adı altında ayrı bir vergi daha yürürlüğe girmiş ve ancak bu vergi 1955 yılında lağvedilmiştir. Buna karşılık gelir vergisi esnaf muafliğinin ölçüleri biraz daha daraltılarak küçük esnafa doğru kaydırılmış, fakat bir yıl sonra baskı gruplarının çalışmaları neticesinde bu çabadan da geri adım atılmıştır¹⁷.

1960’lı yıllarda ise Planlı Kalkınma dönemine geçilen bu süreçte “Vergi Reformu Komisyonu” kurulmuş ve Komisyon’un tavsiyeleri doğrultusunda tasarrufları ve yatırımları vergi hükümleri yoluyla teşvik etmek amacıyla yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortisman gibi vergi teşvikleri sistemimize girmiştir¹⁸. Bu dönemde planlı kalkınmanın gerektirdiği kamu giderleri ise taşıtlar vergisi, işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi gibi yeni vergilerle karşılanmıştır¹⁹.

1980 sonrası dönemde yapılan en önemli değişiklikler ise 1.1.1985’den sonra yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu ile 16.2.2002’de yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi Kanunu’dur.

IV. GELİR İDARESİNİN YAPISI

1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, “Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.5.1936 tarihinde kabul edilmiş ve 5.6.1936 tarih ve 3322 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 2996 sayılı Kanun’da belirtilen Varidat Umum Müdürlüğü’nün görevleri 10’uncu maddede şu şekilde belirtilmiştir: “Varidat Umum Müdürlüğü; devletin varidat bütçesini ve esbabı mucibe-

16 BULUTOĞLU, Kenan (1971), Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Fakülteler Matbaası, s. 30

17 a.g.e., s.30

18 a.g.e., s.12

19 a.g.e., s.12

sini hazırlamak, varidat kanunlarının tatbikatını idare ve vilayetler varidat teşkilatının faaliyetini tanzim eylemek, vilayetlere mevdu Bina ve Arazi Vergileri' nin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve nizamnameleri ve bunlara müteallik tadilleri ihzar etmek ve tatbikattaki ihtilaf ve tereddütler üzerine vaki olacak suallere cevap vermek ve bu işlere ait kanuni icapların zamanında yapılması için lazım gelen tedbirleri almak, varidata tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, kanunlarına göre Maliye Vekâleti'nin mezuniyetiyle terkinleri icabeden vergilerin terkinlerine ait muameleleri yapmak, Mali Tetkik Heyeti'nce gösterilecek lüzum dairesinde varidat istatistikleri için lüzumlu malumatı toplamak, mahalli idarelerin varidat işlerinin devlet varidat ile alaka ve ahengini temin etmek, bu Umum Müdürlüğü'nün vazifesidir.”²⁰

2996 sayılı Kanun'da 14.8.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.8.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

4286 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle değiştirilen 2996 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesine göre Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin görevleri şu şekilde belirlenmiştir: “Vasıtasız vergi kanunlarının tatbikatını idare, vilayetler varidat teşkilatının vasıtasız vergilerin tarh ve tahakkukatı üzerindeki faaliyetini tanzim, vasıtasız vergilere ait kanun ve nizamnameleri ve bunlara müteallik tadilleri ihzar eylemek ve tatbikattaki ihtilaf ve tereddütler üzerine vaki olacak suallere cevap vermek ve bu işlere ait kanuni icapların vaktinde yapılması için lazım gelen tedbirleri almak, vasıtasız vergilere tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, vasıtasız vergilere ait istatistikler için lüzumlu malumatı toplamak, mahalli idareler vergi sisteminin devlet vasıtasız vergileriyle olan alaka ve ahengini temin etmek Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü'nün vazifesidir. Yukarıda sayılan işlerden vasıtalı vergilere taalluk edenleriyle vilayet hususi idarelerinin murakabesi, Maliye Vekâleti'ne ait vergilere müteallik muameleler de Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü tarafından ifa olunur. Devlet varidat bütçesi, Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri tarafından müştereken hazırlanır. Merkez kadrosundaki memurların iki Umum Müdürlük arasında tefriki Maliye Vekâleti'nce yapılır. Vilayetler varidat teşkilatına dahil memurlardan tayinleri vekâlete ait olanların tayin, terfi, nakil, tahvil ve tecziye-

20 GİB, <http://gib.gov.tr/index.php?id=103> [Erişim:15.08.2013]

lerine ait teklifler Vasıtasız Umum Müdürlüğü tarafından yapılır. Ancak, vasıtalı vergiler için ayrı teşkilat kurulmuş olan vilayetlerde bu teşkilata dahil memurlar hakkında bu işler Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü'nce ifa edilir.²¹”

7.6.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun’un getirmiş olduğu en önemli değişiklik Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri’nin kaldırılmış olması ve **Gelirler Genel Müdürlüğü** adına ilk kez rastlanılmasıdır²².

2005 yılında çıkarılan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak **Gelir İdaresi Başkanlığı** kurulmuştur. 2005 yılında yapılan bu değişiklikler, Gelir İdaresi’nin hem merkez hem de taşra teşkilatının örgütlenme yapısı yeniden düzenlenmiştir.

5345 sayılı Yasal düzenleme ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilen görevler arasında politika belirleme görevi bulunmadığından bu defa, 1.02.2006 tarihli ve 5452 sayılı Kanun ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen 12/A maddesi ile Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

Bugün Gelir İdaresi ile ilgili olarak merkezde biri başkanlık diğeri de genel müdürlük olmak üzere iki ana birim bulunmaktadır. Taşrada da durum bundan farklı değildir. 5345 sayılı Yasanın 23 üncü maddesinde doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Yasanın 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşacağı, vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişikliklerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye istinaden 3 Haziran 2005 tarih ve 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²³ ile bulunduğu ilin adı ile 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Daha sonra, 5345 sayılı Yasaya uygun olarak sadece İstanbul ilinde 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²⁴ ile de Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Bunun dışında, kalan 52 ilde ise eskiden olduğu gibi Defterdarlıklar gelir idaresinin taşra teşkilatı olarak görev yapmaktadır. Vergi

21 GİB, <<http://gib.gov.tr/index.php?id=103>> [Erişim:17.07.2013]

22 GİB, <http://gib.gov.tr/index.php?id=103> [Erişim:17.07.2013]

23 06.07.2005 Tarih ve 25867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

24 05.08.2006 Tarih ve 26250 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Dairesi Başkanlığı kurulan illerin ortak özellikleri tüm Türkiye’de 2012 yılında vergi gelirlerinin %94’ünün bahsi geçen 29 ilde toplanıyor olmasıdır.²⁵ Bu şekildeki uygulamanın gerekçesi ise, vergi gelirlerinin önemli bir kısmının toplandığı illerde başkanlık şeklinde örgütlenmenin tercih edilmesi olup bir nevi vergi toplama maliyeti dikkate alınarak örgüt yapısının oluşturulduğu görülmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı’nca yapılan değerlendirme de 30 Vergi Dairesi Başkanlığı’ndan sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın V.U.K.’un 4’üncü maddesine uygun olarak kurulduğu diğerlerinin ise söz konusu maddeye göre kurulmadığı kabul edilmektedir.²⁶

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın taşra teşkilatının yapılandırılmasında ortaya çıkan bu ikili yapı dışında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nün ise taşra teşkilatı bulunmamaktadır.

5345 sayılı Yasa ile oluşturulan Gelir İdaresi Başkanlığının idari yapısı, daha sonra çeşitli yasalarla birçok kez değiştirilmiştir. Bu değişikliklerin bir gerekçesi de, oluşturulan yeni yönetim yapısıyla kamu hizmetinin görülmesinde karşılaşılan güçlükler olup, söz konusu Yasa’nın hizmet gerekleri dikkate alınmadan hazırlanmış olması, bu değişiklik gereksinimlerini ortaya çıkarmıştır.

V. TÜRMOB’UN KURULMASI VE İŞLEVLERİ

Ülkemizde muhasebecilik mesleğine olan gereksinim 1930’larda başlayan ekonomik gelişmelerle birlikte başlamıştır. Bu dönemde başlayan devletçilik politikası ile birlikte KİT’lerin kurulmaya başlanması, kurumsal muhasebenin de ilk evrelerini oluşturmuştur. Yaşanan bu gelişmelere paralel olarak vergi yasalarında yapılan değişikliklerle tarh yöntemi olarak beyan esasına geçilmesi de muhasebecilik mesleğine olan gereksinimi arttırmıştır.

1942 yılında “Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin kurul-

25 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_54.xls.htm [Erişim:28.08.2013]

26 371 sıra No’lu VUK GT: “...Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığıdır. Bu başkanlık bünyesinde düzeltme yetkisi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine velveya müdürlere devredebilecektir. Diğer vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme yetkisinin vergi dairesi müdürlerinde olduğu tabiidir...”

ması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur²⁷. Daha sonra kurulan derneklerin amacı da, muhasebecilik mesleğinin belirli bir yasal statüye kavuşturulması olmuştur. Yapılan bu mücadeleler sonucuna 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çıkarılmıştır. Yasa ile de Türk Vergi sisteminin önemli ve temel taşlarından biri sayılan TURMOB, 1989 yılında kurulmuştur.

TURMOB'un kurulmasından sonra geçen 24 yılda mesleğin yasal zemini ve örgütlenme süreci gerçekleştirilmiş ve 31.08.2013 tarihi itibarıyla 11.868 SM, 75.340 SMMM ve 4.154 YMM olmak üzere 91.362 meslek mensubu sayısına ulaşmıştır.

TÜRMOB'a 3568 sayılı Yasa ile verilen görevler aşağıdaki gibidir (md.29).

- a) *Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.*
- b) *Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.*
- c) *Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.*
- d) *Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.*
- e) *Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.*
- f) *Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.*
- g) *Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.*
- h) *Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.*

3568 sayılı Yasa kapsamında kurulan TÜRMOB, sivil toplum örgütü olarak demokraside yerini almış ve kendisine yüklenen işlevleri başarı ile yerine getirmiş ve yerine getirmeye de devam etmektedir. Sağlam temellerle kurulan TÜRMOB'un, meslek içi denetimin ve yaptırımların uygulanabilmesi açısından Türkiye'de etkin örgütlerden biri olduğu da görülmektedir.

27 <http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=11> [Erişim:11.08.2010]

3568 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra Yasanın tanıdığı yetki içerisinde, çeşitli Yönetmelikler çıkarılmıştır. Bir önceki Vergi Raporumuzun²⁸ yayınlanmasından sonra bazı Yönetmelikler de değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler aşağıdaki gibi belirtilebilir²⁹.

1. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği'nde Yapılan değişiklik

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği'nde³⁰ serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerini kanunun amacına uygun olarak gerçekleştirmelerini sağlamak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesine yarayan tedbirleri almak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak, mesleki faaliyet konusunda uygulama birliğini sağlamak amacıyla ilke ve standartlar belirlemek üzere birliğin ve organlarının görev ve yetkileri, çalışma esasları, gelirleri belirlenmiştir.

Bu Yönetmelik, daha sonra 21. 11. 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan "Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile değiştirilmiştir.

Son olarak bu Yönetmelikte 25 Aralık 2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişiklikler yapılmıştır. Yönetmelik değişikliği ile

- Serbest muhasebeci ibaresi yönetmeliğin birinci maddesi metninden çıkarılmıştır.
- Bir diğer değişiklik genel kurulun her yıl toplanması yerine üç yılda bir yılda yapılması madde metnine eklenerek, Yönetmelik düzenlemesi 3568 sayılı Yasada yapılan değişikliklerle paralel hale getirilmiştir.

28 TÜRMOB, **Vergi Raporu 2010**, TÜRMOB Yayınları -330.

29 Bu konuda daha geniş bilgi için Bkz. TÜRMOB, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun ve Yönetmelikler, TÜRMOB Yayın No: 447, MU-DEN AŞ, Ankara.

30 R.G. 11.06.1990 - 20545

- Yönetim kurulu üyesi olabilmek için kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunma koşulu getirilmiştir.
- Yönetim Kurulu Başkanının en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olması koşulu maddeye eklenmiştir.
- Yönetim Kurulu Başkan ve üyelerinin siyasi faaliyette bulunamayacaklarına ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.
- Birlik Disiplin Kurulu üyelerinin, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl (daha önce iki yıld) için seçilmesi koşulu getirilmiştir.
- Birlik Denetleme Kurulunun kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için (daha önce iki yıld) seçilmesi koşulu getirilmiştir.
- Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.
- Bütçenin Ekim ayının birinci günü yerine izleyen yılın Ocak ayının birinci gününden itibaren yürürlüğe konulması ve uygulanması öngörülmüştür.
- Huzur Hakkının her yıl değil hazırlanan bütçelerde Birlik Genel Kurulunca tespit edileceği belirtilmiştir.

2. Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte Yapılan Değişiklik

3568 sayılı Yasanın 50. Maddesinin verdiği yetkiye istinaden TÜRMOB tarafından çıkarılan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” [Etik Yönetmeliği], 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak uygulamaya girmiştir. Bu Yönetmelikte, tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerle-

re bağılı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlenmiştir.

Bu Yönetmelikte 25 Aralık 2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişiklik yapılmıştır. Değişiklik “serbest muhasebeci” ifadelerinin kaldırılmasına yönelik olmuştur.

3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Yapılan Değişiklik

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde³¹, odaların kuruluşu, oda organlarının görev ve yetkileri, seçilme ve çalışma esasları, Birlikte temsili, odaların gelirleri, odaca verilecek ve onaylanacak belgeler, meslek mensuplarının odaya kaydı ile odalar arasındaki işbirliği esasları belirlenmiştir. Bu Yönetmelik daha sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince 27 Eylül 2007 Tarihli ve 26656 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değiştirilmiştir.

Son olarak bu Yönetmelikte 25 Aralık 2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Yönetmeliğin 5 inci maddesinin birinci fıkrası “Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Serbest muhasebeci mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır.” şeklinde değiştirilmiştir.

31 RG, 21/02/1990- 20440

- Genel Kurulun her yıl toplanması yerine üç yılda bir yılda yapılması madde metnine eklenerek, Yönetmelik düzenlemesi 3568 sayılı Yasada yapılan değişikliklerle paralel hale getirilmiştir.
- Değişiklik ile “ üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.” hükmü getirilmiştir.
- “Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir.” düzenlemesi yapılmıştır.
- “Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler. Grup olarak seçime girenlerin Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulları üyelikleri ile Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için asil ve yedek üye sayısı kadar aday göstermeleri gereklidir. Gruplardan aday olacak kişilerin adaylığa ilişkin dilekçeleri grup listesine eklenerek divana verilir. Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulu üyeleri için tek bir birleşik oy pusulası, üst birlik delegeleri için ayrı bir oy pusulası oluşturulur.” düzenlemesi yapılmıştır.
- “Yönetim, disiplin ve denetleme kurullarında asli üyeliklerden herhangi bir nedenle ayrılma olması durumunda, ilgili seçim kurulu tarafından verilen mazbatada yer alan yedek üyelerden en çok oy alanlar getirilir.” düzenlemesi yapılmıştır.
- “Üyeler, oda veya Birlik yönetim, denetleme ve disiplin kurullarından sadece birinde görev alabilirler.” düzenlemesi yapılmıştır.

4. Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nde Yapılan Değişiklik

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde³², odaların kuruluşu, oda organlarının görev ve yetkileri, seçilme ve çalışma esasları, Birlikte temsili, odanın gelirleri, odaca verilecek ve onaylanacak belgeler, meslek mensuplarının odaya kaydı ile odalar arasındaki işbirliği esasları belirlenmişti. Yeminli Mali Müşavir-

32 RG, 21/02/1990 - 20440 sayılı Resmî Gazete



ler Odaları Yönetmeliği Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince 17 Eylül 2007 Tarih ve 26646 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değiştirilmiştir.

Son olarak bu Yönetmelikte 25 Aralık 2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

- Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulabilecektir. Yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilçenin adıyla da anılabilecektir. İlçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranacaktır.
- Genel kurul, her yıl değil üç yılda bir toplanacaktır.
- Yönetim kurulu üye sayısı, Odanın büyüklüğüne göre belirlenmektedir.
- Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup, serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçileceklerdir. Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemeyeceklerdir.
- Genel Kurulun üç yılda bir yapılmasına bağlı olarak bütçenin de üç yıllık hazırlanmasına ilişkin düzenleme yapılmış, ayrıca bütçe yılının 1 Haziran değil, 1 Ocak tarihinden başlaması öngörülmüştür.
- Oda gelirlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yıllık aidat: Memur maaşı taban aylığı katsayısının en az 200, en fazla 400 rakamı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, odaya kayıtlı bütün üyeler tarafından ödenecektir. Daha önce bu gösterge rakamı, Yönetmelikte 300 olarak yer alıyordu.
- Disiplin kurulunun oluşturulmasında , “Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı

olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz.” Koşulu getirilmiştir.

- Oda denetleme kurulu üyeleri, en az üç yıl kıdemli olup, serbest veya bir işyerine bağlı olarak Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilen üç üyeden oluşacaktır. Denetleme Kurulu üyeleri arasında boşalma olursa yerlerine ilgili seçim kurulu tarafından verilen mazbatada yer alan en çok oy alan yedek üyeler getirilecektir.
- Oda organlarının seçimine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliğinde Değişiklik

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği”nde³³, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilerin, aday meslek mensubu olarak yetiştirilmeleri ve mesleğe hazırlanmaları için staj programlarını, staj sürelerini, stajlarda uygulanacak değerlendirme yöntemlerini ve ilgili diğer hususlar yer almaktadır. Bu Yönetmelikte 25 Aralık 2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Yönetmelikle yapılan değişiklikler, yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ancak 5786 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 26.7.2008 tarihinden önce Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajına başlamış olanlar hakkında bu tarihten önceki hükümler uygulanması gerekmektedir. Yapılan değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

Yönetmelikten bazı ibareler çıkarılırken, bu ifadelerin yerine;

“a) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan TESMER’in eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. TESMER’in kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır. Kurs ve seminerlerde geçen ve altı

33 R.G. 23/08/1997 - 20440

ayı aşmayan sürelerin stajdan sayılmasına ilişkin esaslar TESMER Yönetim Kurulunca belirlenir. Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h) ve (i) bentlerindeki stajdan sayılan hizmetlerde bulunanlar bu fıkra kapsamı dışındadır.”

b) Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen hizmet süreleri staj süresinden sayılır. Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen görevin vekaleten yerine getirilmesi durumunda, vekalet süreleri staj süresinden sayılmaz.

Süreler, hizmetin yerine getirildiği kurumlarca düzenlenen hizmet cetveli ile belgelendirilir. Hizmet sürelerini gösteren belgeler, TESMER tarafından belirlenir ve TESMER ve TÜRMOB’un internet sitelerinde duyurulur.”

ifadeleri eklenmiştir.

- Staj Programı ve Zorunlu Eğitim maddesi “*Staj konuları, çalışma programları ve staja ilişkin zorunlu eğitim programı TESMER tarafından hazırlanır. Adaylar, stajın başladığı tarihten itibaren, staj süresince zorunlu eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitime katılmayan adayların stajı iptal edilir. Zorunlu eğitim programı; staj süresinin tamamı için bir bütün olarak uygulanır.*” şeklinde değiştirilmiştir.
- Staja başlayanlar için aday meslek mensubu kütüğünü elektronik ortamda tutulması imkanı getirilmiştir.
- Aday meslek mensubunun sigorta primlerinin TESMER tarafından ödeneceğine ve meslek mensubunun söz konusu sigorta primlerini ilgili ayın 10’una kadar TESMER’e ödeyeceğine dair hüküm kaldırılmış; “*Aday meslek mensuplarının sigorta primlerine ilişkin bildirimler TESMER tarafından staj süresince takip edilir. Meslek mensubunca primi ödenmeyen aday meslek mensubunun staj yeri değiştirilir. Aday meslek mensubunun sigorta primini ödemeyen meslek mensubu hakkında disiplin hükümleri uygulanır.*” hükmü getirilmiştir.

VI. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN KURULMASI VE BAĞIMSIZ DENETİM

Türkiye’de muhasebe dilindeki farklılıkları giderebilmek amacıyla çeşitli çalışmalar yapmıştır. 1963 yılında kabul edilen KİT kanunu uyarınca Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) bünyesinde kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968 yılında “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” oluşturmak amacıyla çalışmalar yapılmış, hazırlanan Raporlar 1970 yılında Resmi Gazete’de yayımlanmış ve KİT’ler için uygulanması zorunlu olmuştur. 1976 yılı sonrasında, TMUD bünyesinde “Muhasebe Prensipleri Komitesi” kurulmuş, ancak komite bir kaç toplantı yapmasına rağmen, mesleğin ve ülkenin içinde bulunduğu koşullar nedeniyle muhasebe prensiplerini ve standartlarını saptayamamıştır

1987 yılında Türk Standartlar Enstitüsü (TSE) bünyesinde “Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Daimi Komitesi” kurulmuş ve muhasebe standardı oluşturulması konusunda çalışmalar yapma girişiminde bulunmuştur. Komite, daha sonra TÜRMOB tarafından TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) 09.02.1994 tarihinde kurulduktan sonra çalışmalarını sona erdirmiştir. TMUDESK, 2001 yılına kadar 19 adet standart taslağının “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne karar vermiştir. TMUDESK’in hazırladığı ulusal muhasebe standartları, uluslararası muhasebe standartlarına paraleldir.

Diğer taraftan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği” şeklinde 1.1.1994’den sonra zorunlu olmak üzere yayımlanmıştır. 15.12.1999 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen ek birinci madde ile “Ulusal Muhasebe Standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş-

tur³⁴. TMSK 07.03.2002 tarihinde fiilen faaliyete geçmiştir. TMSK, ulusal muhasebe standartlarını UFRS (IFRS)'ye uygun şekilde oluşturmuştur. TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, UFRS'lere tam uyumlu olarak; İngilizce metinden yapılan çevirilere dayanmış ve Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); kendisine tabi şirketler için 15.11.2003'de yayımladığı ve 1.1.2005'ten itibaren uygulanan 25 sayılı Tebliği ile IFRS/IAS'lerin 2003 versiyonuna uyumlu standartlar uygulanmasını düzenlemiştir. Öte yandan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), 2000 yılından itibaren Bankacılık Sektöründe uygulanmak üzere, IFRS'ye uyumlu, ancak bankacılığın uluslararası kurallarını düzenleyen Basel Kurallarına uyum ve Türkiye'de saydam ve güçlü bankacılık sistemi oluşturabilmek için gerekli bazı düzenlemelerle bazı standartlar yayımlamıştır. BDDK, daha sonra 2006 yılında yayınladığı yönetmelik ile TMSK tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına uyumlu TMS'leri esas alacağını belirterek daha önce yayımladığı düzenlemeleri yürürlükten kaldırmıştır³⁵.

34 Ek Madde 1 – (Ek: 15/12/1999 – 4487/27 md.)

Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda;finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi 3 yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurum yeni üye seçer.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun üyelerinin iktisat, maliye, siyasi bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen dallarda lisans üstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları şarttır. Kurul kendi üyeleri arasından Başkan ve başkan yardımcısı seçer. Kurul üyelerine, Yüksek Planlama Kurulu tarafından Kamu İktisadi Teşebbüslerinin yönetim kurulu üyelerine ödenen miktarda huzur hakkı ödenir.

35 TÜRKER, İpek, **Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**, TÜMOB Yayınları-407, ss.52-69.

3 Mayıs 2011 tarih ve 27923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6.4.2011 tarihli ve 6223 sayılı “Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin Ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev Ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu”na dayanılarak 26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı “*Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*”, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yayımlanmasında yürürlüğe giren bu Kanun Hükmünde Kararname ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2499 sayılı *Sermaye Piyasası Kanunu*’na eklenen birinci madde yürürlükten kaldırılmıştır. 660 sayılı KHK ile Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edileceği, denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

6362 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu”, 30 Aralık 2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de değişiklik yapılmıştır.

26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslara ilişkin düzenlemeler yer almıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397’nci maddesinde denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre **denetleneceği düzenlemesi yer almıştır.** Aynı maddenin 4’üncü fıkrasında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenmesi öngörülmüştür.

Bu düzenlemeye istinaden denetime tabi olacak şirketlerle ilgili olarak Bakanlar Kurulunca çıkartılan 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı **Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Karar’ın 4’üncü maddesinin altıncı fıkrasına dayanılarak hazırlanan **“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar”** ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu Kurul Kararı şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına, bağımsız denetimin kapsamından çıkmasına ve ilk uygulamaya ilişkin hususları kapsamaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca çıkarılan **Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği**, 25 Ocak 2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Tebliğde bağımsız denetçi olmak isteyen denetçi yardımcılarının verilecek uygulamalı mesleki eğitime, refakatinde eğitim alınabilecek denetçilere ve eğitim alanlara dair usul ve esasları düzenlenmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca çıkarılan ve 25 Ocak 2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **“Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği”**nde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilere ilişkin Bağımsız Denetim Resmi Sicil kayıtlarının elektronik ortamda tam, doğru ve güvenilir bir şekilde tutulmasına ve resmi sicil bilgilerinden Kurum tarafından belirlenenlerin ilan edilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca çıkarılan ve 25 Ocak 2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “**Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği**”nde, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirme şartları, müracaat usulü ve işlemleri ile yetki belgeleri ve yetkinin kullanımına ilişkin usul ve esaslar yer almıştır.

25 Ocak 2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “**Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği**”nde ise bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirme şartları, müracaat usulü ve işlemleri ile yetki belgeleri ve yetkinin kullanımına ilişkin usul ve esaslar yer almıştır.

VII. VERGİ HUKUKUNDA YAŞANAN GELİŞMELER

1. Yasal Düzenlemeler

Vergi yasalarında 2010 ve 2013 yılları arasında oldukça önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde yapılan vergi değişiklik düzenlemeleri aşağıda özetlenmiştir:

- i- **6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Yayımlandı:** 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu ek ve değişiklikleri, Geçici 11’inci maddesi hariç kaldırılarak Sayıştay’ın çalışma usul ve esasları yeniden düzenlenmiştir. 6085 sayılı Kanunda, daha önceki düzenlemede olduğu gibi vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay’ın kesinleşmiş kararları arasındaki uyumsuzluklarda, 52’nci maddede belirtilen ilgililerin 56’ncı maddedeki esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderileceği düzenlemesi yer almıştır.
- ii- **Türk Ceza Kanunu’nda Görevi Kötüye Kullanma Suçu Değiştirildi:** 19.12.2010 tarihli ve 27790 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6086 Sayılı “Türk Ceza Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 257’nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “kazanç” ibareleri “menfaat”, birinci fıkrasında yer alan “bir yıldan üç yıla kadar” ibaresi “altı aydan iki yıla kadar”, ikinci fıkrasında yer alan “altı aydan iki yıla kadar” ibaresi “üç aydan bir yıla kadar” ve**

üçüncü fıkrasında yer alan “birinci fıkraya hükmüne göre” ibaresi “bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile” şeklinde değiştirilmiştir.

- i- ***Filipinler İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:*** 18.3.2009 tarihinde Ankara’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Filipinler Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 29.12.2010 tarih ve **6095** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti İle Filipinler Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**” 8 Ocak 2011 tarihli ve 27809 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- ii- ***Kanada İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:*** 14 Temmuz 2009 tarihinde Ottawa’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Kanada Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 29.12.2010 tarih ve **6096** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti İle Kanada Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**” 8 Ocak 2011 tarihli ve 27809 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- iii- ***Tebliğat Kanunu’nda Değişiklikler Yapıldı:*** 19.01.2011 tarihli ve 27820 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11.01.2011 tarih ve **6099** sayılı “**Tebliğat Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile 7201 sayılı Tebliğat Kanunu’nda değişik-

likler yapılmıştır. 6099 sayılı Yasa ile elektronik tebligata³⁶ ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir. 6099 sayılı Kanun ile 7201 sayılı Tebligat Kanununda yapılan değişiklik ile

- Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabileceği (düzenleme bir yol sonra yürürlüğe girecektir);
- Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu olduğu (düzenleme iki yol sonra yürürlüğe girecektir);
- Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı,
- Tapuda kayıtlı taşınmazların veya miras, istimlak, cebri icra veya mahkeme ilâmı ile iktisapta bulunan hak sahipleri, adreslerini ve değiştirdikleri takdirde yenisini, buldukları yerin tapu idaresine bildirmeye mecbur oldukları,
- Avukat tarafından takip edilen işlerde, avukatın bürosunda yapılacak tebligatların, resmî çalışma gün ve saatleri içinde yapılacağı belirtilmiştir.

iv- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile 6101 sayılı Türk Borçlar Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Yayımlandı: 1 Temmuz 2012 Tarihinde yürürlüğe girmek üzere 4 Şubat 2011 tarih ve 27386 sayılı Resmi Gazete’de **6098** sayılı “**Türk Borçlar Kanunu**” yayımlanmıştır. Bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak da 4 Şubat 2011 tarih ve 27386 sayılı Resmi Gazete’de **6101** sa-

36 VUK’da yer alan elektronik ortamda tebliğ düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

ELEKTRONİK ORTAMDA TEBLİĞ

Madde 107/A- (Ek madde: 23/07/2010-6009 S.K/7.md.)

Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

yılı “**Türk Borçlar Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun**” yayımlanmıştır. Bu Kanunlarla birlikte;

1. 22.4.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.
2. 18.5.1955 tarihli ve 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

Kişiler arasındaki borç doğuran işlemleri düzenleyen Borçlar Kanunu’nda ekonomik ve sosyal gelişmeleri de kapsayacak yeni hükümler ve yeni müesseseler getirilmiştir.

v- **6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Yayımlandı:** 1 Ekim 2010 Tarihinde yürürlüğe girmek üzere 4 Şubat 2011 tarih ve 27386 sayılı Resmi Gazete’de **6100** sayılı “**Hukuk Muhakemeleri Kanunu**” yayımlanmıştır. Bu Kanunla 18.6.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Yasada hukuki uyumsuzluklarda görevli mahkemeler ve yargılama usulleri belirlenmiştir.

vi- **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Yayımlandı:** Bazı maddeleri dışında 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren **6102** sayılı “**Türk Ticaret Kanunu**” 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak da 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de **6103** sayılı “**Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun**” yayımlanmıştır. Bu Kanunlarla birlikte; 29.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Yaklaşık 50 yıl uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı Kanun yerine yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa egemen olan, kurumsal yönetim (eşitlik, saydamlık, hesap ve veribilirlik ve sorumluluk), bağımsız denetim, kamuyu aydınlatma, malvarlığının korunması, pay sahipliği değerinin korunması ve işlem güvenliği ilkeleri doğrultusunda yapılan pek çok değişikliğin yanı sıra muhasebe ve denetim uygulamalarına yön veren önemli hükümler de yer almıştır.

- vii- ***Danıştay ve Yargıtay Kanunlarında Değişiklik Yapıldı:*** 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 09.02.2011 tarih ve **6110** sayılı “**Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile Danıştay Kanunu İle Yargıtay Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Kanun ile vergi uyumsuzluklarıyla doğrudan ilgili olan Danıştay Kanununda, dairelerin oluşumu ve görev alanlarıyla ilgili düzenlemeler yapılmıştır.
- viii- ***Lüksemburg İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayımlandı:*** 30 Eylül 2009 tarihinde Lüksemburg’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol” ve ilgili notaların onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 23.02.2011 tarih ve **6151** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol**” Ve İlgili Notaların Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun”12 Mart 2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- ix- ***Norveç İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayımlandı:***15 Ocak 2010 tarihinde Ankara’da “Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın ve eki “Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 23.02.2011 tarih ve **6153** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti İle Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun**”12 Mart 2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Norveç, Türkiye’nin ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı ülkeler arasındadır. Böylece 16.12.1971 tarihinde imzalanan ve 1 Ocak 1977 tarihinde yürürlüğe giren anlaşma, özellikle bilgi değişimi başta olmak üzere çifte vergilendirmeyi önleme konusunda OECD ve BM Modeller anlaşmalarda yapılan değişiklikler kapsamında yenilenmiştir.

- x- **Yeni Zelanda İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:**22 Nisan 2010 tarihinde Ankara’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” ve eki “Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 10.03.2011 tarih ve **6205** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Yeni Zelanda Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**” 29 Mart 2011 tarihli ve 27889 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- xi- **Yasalarda Toplu Değişiklik:** 12 Nisan 2011 tarihli ve 27903 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan29.03.2011 tarih ve **6215** Sayılı “**Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile çeşitli kanunlarda değişiklik yapılmıştır. 31 ana madde ve 3 geçici maddeden oluşan bu Kanun ile değişiklik yapılan kanunlar aşağıdaki gibidir:
1. 10.6.2004 tarihli ve 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun,
 2. 8.1.1985 tarihli ve 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
 3. 28.2.2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun,
 4. 18.12.1953 tarihli ve 6200 sayılı Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğü Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun,
 5. 21.5.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
 6. 29.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu,
 7. 11.3.2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,

8. 24.4.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu,
9. 12.4.2000 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu,
10. 10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu,
11. 19.9.2006 tarihli ve 5543 sayılı İskân Kanunu,
12. 15.5.2007 tarihli ve 5661 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi ve Tarım Kredi Kooperatifleri Tarafından Kullanılan Toplu Köy İkrazatı/Grup Kredilerinden Doğan Kefaletin Sona Erdirilmesi Hakkında Kanun,
13. 22.5.2007 tarihli ve 5664 sayılı Konut Edindirme Yardımı Hak Sahiplerine Ödeme Yapılmasına Dair Kanun,
14. 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanun,
15. 13.2.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6215 sayılı söz konusu Kanun ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda, ticaret sicili kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına ilişkin usul ve esaslarda, ticari defterlerin elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceğine dair hükümlerde, pay sahiplerinin imtiyaz teşkiliyle ilgili konularda ve çevrimiçi işlemlerde değişiklikler yapılmıştır. Yine bu Yasa kapsamında 6111 sayılı Yasada tarımsal amaçlı kooperatiflerin borçları ve süre uzatımı konularında değişiklikler yapılmıştır.

xii- *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun Yayımlandı:* Halkoyuyla kabul edilerek yürürlüğe giren 07.05.2010 tarihli ve 5982 sayılı Kanunla, Anayasanın 146, 147, 148 ve 149'uncu maddelerinde yapılan değişikliklerle Anayasa Mahkemesinin yapısı ve görevleri yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu Anayasa değişiklikleriyle meydana gelen bu durum nedeniyle, yeni

bir Anayasa Mahkemesi teşkilat kanunu düzenlemesi yapılması gerekliliği ortaya çıktığından 3 Nisan 2011 tarihli ve 27894 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 30.03.2011 tarih ve **6216** sayılı “**Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun**” ile bu konuda gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

xiii- Yasalarda Toplu Değişiklik: 14 Nisan 2011 tarihli ve 27905 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 31.03.2011 tarih ve **6217** sayılı “**Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile çeşitli kanunlarda değişiklik yapılmıştır. 34 ana madde ve dört geçici maddeden oluşan bu Kanun ile değişiklik yapılan kanunlar aşağıdaki gibidir:

1. 21.6.1927 tarihli ve 1111 sayılı Askerlik Kanunu,
2. 22.5.1930 tarihli ve 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu,
3. 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu,
4. 15.7.1950 tarihli ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu,
5. 31.8.1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanunu,
6. 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu,
7. 18.1.1972 tarihli ve 1512 sayılı Noterlik Kanunu,
8. 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanununu,
9. 24.2.1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu,
10. 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununu,
11. 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununu,
12. 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,
13. 13.12.2004 tarihli ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun,
14. 23.3.2005 tarihli ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,
15. 30.3.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu,
16. 12.1.2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6217 sayılı bu Kanun'un 12 ve 13'ncü maddeleri ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler 14.4.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6217 sayılı 12'nci maddesi ile 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan "açılan davalar" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve kanun yolu başvuruları ile ceza mahkemelerinden verilen kararlara karşı kanun yolu başvuruları," ibaresi eklenmiştir. Yapılan bu ibare değişikliğinden sonra aynı Yasanın 13'üncü maddesi ile de 492 sayılı Kanunun (1) sayılı Tarifesinin "A – Mahkeme Harçları" bölümünün "Hukuk ve ticaret davalarıyla, idarî davalarda ihtilafsız yargı konularında ve icra tetkik mercilerinde" başlığında yer alan "Hukuk" ibaresinden sonra gelmek üzere ", ceza" ibaresi eklenmiş, "IV. Temyiz ve itiraz harçları" kısmı başlığıyla birlikte değiştirilmiş ve aynı Kanunun (2) sayılı Tarifesinin "II – Maktu harçlar" bölümünün (11) numaralı bendine "miras taksim mukaveleleri," ibaresinden sonra gelmek üzere "mirasçılık belgesi," ibaresi eklenmiştir. Ayrıca 6217 sayılı Kanun'un 14 üncü maddesi ile de 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda değişiklik yapılarak Noterlerin yapabileceği işlemler genişletilmiştir.

- xiv- ***İsviçre İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:***18 Haziran 2010 tarihinde Bern'de imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" ve eki "Protokol"ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 19.10.2011 tarih ve **6240** sayılı "**Türkiye Cumhuriyeti İle İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**" 22 Ekim2011 tarihli ve 28092 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- xv- ***Brezilya İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:***16 Aralık 2010 tarihinde Foz do Iguaçú'da imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Brezilya Federatif Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ve eki "Protokol"ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair

25.10.2011 tarih ve 6244 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Brezilya Federatif Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” 12 Kasım 2011 tarihli ve 28110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

xvi- *Finlandiya İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayımlandı:* 6 Ekim 2009 tarihinde İstanbul’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” ile Anlaşmaya ilişkin Protokol ve notaların onaylanmasının uygun bulunduğu dair 07.12.2011 tarih ve 6256 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti İle Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması İle Anlaşmaya İlişkin Protokol Ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” 15 Aralık 2011 tarihli ve 28143 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

xvii- *Almanya İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayımlandı:* Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 1985 yılında imzalanan ve 1989 yılında yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, 1.1.2011 tarihinden geçerli olmak üzere Alman Federal Cumhuriyetince tek taraflı olarak 21 Temmuz 2009 tarihinde feshedilmiştir. Bunun üzerine iki ülke arasında yeniden görüşmelere başlanılarak yeni anlaşma yapılmıştır. 19 Eylül 2011 tarihinde Berlin’de imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” ile eki “Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğu dair 23.12.2011 tarih ve 6263 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İle Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun” 27.12.2011 tarihli ve 28155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- xviii- ***İş Kanunu'nda Yer Alan İdari Para Cezalarının Tutarı Değiştirildi:*** 26 Ocak 2012 tarihli ve 28185 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17.1.2012 tarih ve **6270** sayılı "***Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***"un 17'nci maddesi ile 22.5.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan idari para cezalarının tutarı değiştirilmiştir.4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan idari para cezaları kabahat olduğundan, söz konusu cezalar 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamına girmektedir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinde de İdarî para cezaları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 29' inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı, bu suretle idarî para cezasının hesabında bir Türk Lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı, bu fıkra hükmünün, nispi nitelikteki idarî para cezaları açısından uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca 4857 İş Kanunu'ndaki para cezaları, Maliye Bakanlığı'na çıkarılan, 17 Kasım 2011 tarihli ve 28115 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 410 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile 2011 yılı için tespit edilen yeniden değerlendirme oranında [% 10,26 (on virgül yirmi altı)] artırılarak, 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanılmıştır. 27 Ocak 2012 tarihinden itibaren ise 4857 sayılı İş Kanunu'ndaki idari para cezalarının tutarı yeniden belirlendiğinden, 2012 yılında 1-25 Ocak 2012 tarihleri arasında yeniden değerlendirme oranında artırılan tutarlar, 26 Ocak 2012 tarihinden itibaren de 6270 sayılı Yasa ile değiştirilen tutarlar uygulanacaktır.1.1.2012 tarihinden sonra, 26 Ocak 2012 tarihinden önce 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre kesilen idari para cezalarında lehe olan yasa hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.
- xix- ***5941 sayılı Çek Kanunu ile 6762 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunlarında Değişiklik Yapıldı:*** 31.1.2012 tarihli ve **6273** sayılı "***Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***" ile 5941 sayılı Çek Kanunu ile 6762 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunlarında değişiklik yapılmıştır. 14.12.2009 tarihli ve 5941 sayılı Çek Kanunu'nda çek defterlerinin içeriklerine, çek düzenlenmesine, kullanımına, çek hamillerinin korunmalarına ve kayıt dışı ekonominin denetim altına

alınması önlemlerine katkıda bulunmaya ilişkin esaslar ile çekin karşılıksız çıkması ve belirlenen diğer yükümlülüklerle aykırılık hâllerinde ilgililer hakkında uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. Bu Yasa da yer alan yaptırımlar içerisinde karşılıksız çek keşide edenlerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörülmüştü. Ancak, yasanın uygulandığı dönemde, Yasada öngörülen cezanın ağır olduğu, ekonomik suçta ekonomik ceza uygulanmalı kuralından hareketle 5941 sayılı Çek Kanunu'nda, 31.1.2012 tarihli ve 6273 sayılı “Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile değişiklik yapılmıştır. Kıymetli evrak olan çek ile ilgili düzenlemeler Çek Kanunu'nun yanı sıra 6762 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunlarında da yer aldığından, 6273 sayılı Yasa ile bu Yasalarda da değişiklik yapılmıştır.

- xx- ***Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapıldı:*** 4 Nisan 2012 tarihli ve 28254 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 31 Mart 2012 tarihinde kabul edilen **6288** sayılı “***Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtılması Hakkında Kanunda ve Kamu İhale Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***”un 1. Maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa Geçici 29’uncu madde eklenmiştir. Madde ile 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7’nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yapıtılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.
- xxi- ***6276 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Değişiklik Yapıldı:*** 10 Mayıs 2012 tarihli ve 28288 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.4.2012 tarihli **6300** sayılı “***Bazı Kanunlar İle Kamu Gözetimi, Muhasebe***

Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 401’inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 401 inci maddesinde Anonim Şirketlerde çıkarılacak hisse senetlerinden imtiyazlı hisse senedi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmişti. 6215 sayılı Yasa ile TTK’nın 401’inci maddesinde yapılan değişiklik, bu Yasanın yayım tarihi olan 12.4.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 401/3 üncü madde hükmüne göre imtiyazlı hisse senedi çıkaran anonim şirketlerin 401/2 inci madde hükmüne uygun olarak en geç 12.4.2012 tarihine kadar sözleşmelerini değiştirmeleri gerekmektedir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 401’inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen esas mukavelelerin ikinci fıkraya uygun hale getirilmesine ilişkin süre 3.6.2011 tarihli ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 6’ncı maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak 2.7.2012 tarihine kadar uzatılmıştır. 6300 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 401’inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının, payları borsada işlem gören anonim şirketlere, 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3’üncü maddesinde tanımlanan kredi kuruluşlarına ve finansal kuruluşlara uygulanmayacağı hüküm altına alınmış ve bu fıkraya aykırı esas mukavelelerin de 15/6/2012 tarihine kadar uygun hale getirilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir.

- xxii-** *Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun Yayınlandı:* 18 Mayıs 2012 Tarihli ve 28296 sayılı Resmi Gazete ’de, **6303** sayılı “**Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun**” yayımlanmıştır. Kanuna göre kurulan Ajansın bu Kanun kapsamında yaptığı işlemler nedeniyle 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu ile 26.5.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınan harçlardan ve katılım payından, bu işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlarla ilgili olarak damga vergisinden muaf kılınmıştır.
- xxiii-** *Yasalarda Toplu Değişiklik:* 18 Mayıs 2012 tarihli ve 28296 sayılı Resmi Gazete ’de 9.5.2012 tarihli ve **6304** sayılı “**Seçimlerin Temel**

Hükümleri Ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yayımlanmıştır. 6304 sayılı Kanun ile 5490 sayılı Kanunda yapılan değişiklik sonucunda getirilen mavi kart ile ilgili olarak Kanun’un 19’uncu maddesi ile 21.2.1963 tarihli ve 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununa bağlı değerli kâğıtlar tablosunun sonuna “15. Mavi Kart 5,00 TL” ibaresi eklenmiştir. Bu Kanun ile aşağıdaki Kanunlarda çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

1. 26.4.1961 tarihli ve 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun,
2. 21.2.1963 tarihli ve 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu,
3. 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu,
4. 29.5.2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu,
5. 10.11.2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu.

xxiv- Afet Sigortaları Kanunu Yayımlandı: 6305 sayılı Afet Sigortaları Kanunu 18 Mayıs 2012 tarihli ve 28296 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. **6305** sayılı “**Afet Sigortaları Kanunu**”nda, Doğal Afet Sigortaları Kurumu’nun ve gelirlerinin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu düzenlemesi yer almıştır. Ayrıca Kurumun süresinde ödenmeyen sigorta primi alacakları da 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir.

xxv- Vergi Kanunlarında Değişiklik: 15.6.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete ’de 31.5.2012 tarihli ve **6322** sayılı “**Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” yayımlanmıştır. Bu Kanun ile aşağıdaki Kanunlarda çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

1. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
2. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
3. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5. 492 sayılı Harçlar Kanunu
6. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
7. 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (kurum kazançlarıyla ilgili istisna)
8. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
9. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili)
10. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
11. 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
12. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6322 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 39'uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "bu yerin belediye sınırları dışındaki" ibaresi "diğer" şeklinde değiştirilmiştir.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan "Vergiden Muaf Esnaf" maddesine yeni fıkra eklenmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" ibaresi "*istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar*" şeklinde değiştirilmiştir. Basit usulde vergilendirmeye ilişkin değişikliklerin yanı sıra "*Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre*

ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler” de menkul sermaye iradı sayılmıştır. Öte yandan Kanun’un 89, 94 ve Geçici 67’inci maddelerine değişiklik yapılmış; geçici 80’inci ve 81’inci maddeler eklenmiştir.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen (4) numaralı fıkrası yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca Kanuna 325/A maddesi ile Geçici 29’uncu madde eklenmiştir.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g) bendinde yer alan “kira sertifikaları” ibaresinden sonra gelmek üzere “, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları” ibaresi eklenmiştir. Kanunun 28’inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “perakende safhası için” ibaresi “perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için” şeklinde değiştirilmiştir. Kanuna “Büyük ve stratejik yatırımlarda iade” başlığını taşıyan Geçici 30’uncu madde eklenerek 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-a)-1 maddesinde yer alan (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) parantez içi cümlesi madde metninden çıkarılmış, ***“Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları. Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.”*** şeklinde 3 numaralı bent eklenmiştir. Ayrıca yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 5/A maddesi eklenmiştir. Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fik-

rasının (ç) bendinde yapılan değişiklikle “**rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin**” inşası dolayısıyla yapılan harcamaların da kurum kazancından indirilmesine imkan tanınmıştır. Bununla birlikte Kanununun 37’nci maddesine eklenen (i) bendiyle kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiştir.

xxvi- *Yasalarda Toplu Değişiklik:* 29.6.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmî Gazete ’de **6327** sayılı “*Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” yayımlanmıştır. Ülke içi tasarrufları artırmak amacıyla çıkarılan 6327 sayılı Yasada, bireysel sigortacılık ile ilgili olarak yapılan değişikliklere paralel olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda da değişiklikler yapılmıştır.

1. 4.2.1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu,
2. 8.6.1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,
3. 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
4. 14.1.1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu,
5. 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
6. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,

7. 15.11.2000 tarihli ve 4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Em-lak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun,
8. 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu,
9. 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yö-netiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
10. 14.6.2005 tarihli ve 5363 sayılı Tarım Sigortaları Kanunu,
11. 3.7.2005 tarihli ve 5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu,
12. 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanun,
13. 10.11.2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu,
14. 23.2.2006 tarihli ve 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartla-rı Kanunu,
15. 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu,
16. 15.5.2007 tarihli ve 5661 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi ve Tarım Kredi Kooperatifleri Tarafın-dan Kullanılan Toplu Köy İkrazatı/Grup Kredilerinden Do-ğan Kefaletin Sona Erdirilmesi Hakkında Kanun,
17. 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu,
18. 8.6.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hak-kında Kanun Hükmünde Kararname.

xxvii- Yasalarda Toplu Değişiklik: 02.07.2012 tarihli ve 6352 Sayılı “**Yar-gı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İliş-kin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun**”, 5 Tem-muz 2012 tarihli ve 28344 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır. Kanunla Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği görevini yapanlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların başkanlığı görevi-ni yapanların Danıştay’a üye olarak seçilmesi imkânı getirilmiştir. İdari görevlerden Danıştay üyeliğine seçileceklerin yüksek öğrenim-lerini tamamladıktan sonra Devlet hizmetinde yirmiyıl görev yapma şartı, onbeş yıla indirilmiştir. Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine

karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak dava açılabilmesi için düzenleyici işlemlerin ülke çapında uygulanacak işlem olması gerekmektedir. Diğer taraftan 6352 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler sonucunda bazı düzenleyici ve denetleyici kurum kararlarına karşı Danıştay yerine ilk derecede idare mahkemesinde dava açılacağı belirlenmiştir. Kanun ile aşağıdaki (26) adet Kanunda değişiklik yapılmıştır.

1. 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu,
2. 30.1.1950 tarihli ve 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu,
3. 15.7.1950 tarihli ve 5683 sayılı Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri Hakkında Kanunu,
4. 14.9.1972 tarihli ve 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu,
5. 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanun,
6. 6.1.1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun,
7. 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu,
8. 7.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun,
9. 20.2.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu,
10. 4.4.2001 tarihli ve 4634 sayılı Şeker Kanunu,
11. 18.4.2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu,
12. 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu,
13. 2.3.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
14. 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu,
15. 5.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu,

16. 26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde,
17. 24.2.1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu,
18. 21.6.1987 tarihli ve 3402 sayılı Kadastro Kanunu,
19. 12.4.1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu,
20. 6.8.1997 tarihli ve 4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İşyurtları Kurumunun Kuruluş ve İdaresine İlişkin Kanun,
21. 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununu,
22. 4.11.2004 tarihli ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun,
23. 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,
24. 23.3.2005 tarihli ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun,
25. 30.3.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu,
26. 25.5.2005 tarihli ve 5352 sayılı Adli Sicil Kanunu

xxviii- Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapıldı: 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 26.06.2012 tarih ve **6335** sayılı “**Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ve 12 Temmuz 2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **6353** sayılı “**Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” yayımlanmıştır. Kanun ile yapılan değişiklikler şu şekilde sıralanabilir:

- Çekişmesiz Yargı Müessesesi Türk Ticaret Kanuna eklenmiştir,
- Sicil işlemleriyle ilgili uygulanan cezalar azaltılmıştır,

- Ticaret unvanının belgelerde gösterilmesinin kapsamı daraltılmıştır,
- Defterlerin tutulma esaslarında değişiklik yapılmıştır,
- Defterlerin tasdikleriyle ilgili kurallar değiştirilmiştir,
- Defterlerin tutulmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyma zorunluluğu TTK'da açıkça belirtilmiştir,
- Defterlerle ilgili kurallara uymayanlara ilişkin cezalar azaltılmıştır,
- Finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmelidir,
- Birleşme, bölünme ve fesih durumunda ilan koşulunu ilişkin değişiklik yapılmıştır,
- Denetçilerin birleşme, bölünme ve tür değiştirme ile ilgili sorumluluk halinde değişiklik yapılmıştır,
- Sermaye taahhüdünün noter şerhi ile onaylanması uygulamasına son verilmiştir,
- Pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağına ilişkin kural değiştirilmiştir,
- Yönetim kurulu üyeleri arasında yüksek öğrenim görmüş üye olma şartına ilişkin kuralda değişiklik yapılmıştır,
- Borca batık olma durumunda sürece ilişkin kurallar değiştirilmiştir,
- Anonim Şirketlerde pay sahiplerinin borçlanmalarına ilişkin kural değiştirilmiştir,
- Anonim Şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ve yakınlarının borçlanmalarına ilişkin kurallar değiştirilmiştir,
- Denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır,
- Denetimde Türkiye Denetim Standartlarına uyulması gerekmektedir,



- Denetçi tanımı değiştirilmiştir,
- Denetçi seçimi süresi 31/3/2013 olarak belirlenmiştir,
- Yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin tekrar seçilmesine ilişkin kural değiştirilmiştir,
- Denetimde olumsuz görüş verilmesi halinde yönetim kurulu yeniden seçilebilecektir,
- Halktan para toplanması konusunda SPK düzenlemeleri geçerli olacaktır,
- Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının kusurlarının ispatı konusunda değişiklik yapılmıştır,
- İşlem denetimi uygulaması kaldırılmıştır,
- Finansal tablolarla ilgili Türkiye Muhasebe Standartlarına uymamanın cezası azaltılmıştır,
- Limited şirketlerin kuruluşlarında değişiklik yapılmıştır,
- Limited şirket müdürlerinin yerleşim yerine ilişkin kuralda değişiklik yapılmıştır,
- Limited şirketlere kar payı avansı getirilmiştir,
- Limited şirket ortakları ile müdürleri ve yakınlarının şirkete borçlanmalarına ilişkin kuralda değişiklik yapılmıştır,
- Zorunlu olarak küçük ve orta ölçekli olamayacak işletmelerle ilgili kural değiştirilmiştir,
- İnternet sitesi açma zorunda olanların kapsamı daraltılmıştır,
- İnternet sitesinde yer alan bilgilerin saklanmasına ilişkin zorunluluk kaldırılmıştır,
- İnternet sayfasına konulacak bilgiler sınırlandırılmıştır,
- İnternet sitesiyle ilgili kurallara uymayanlara ilişkin cezalar azaltılmıştır,
- Anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyelerine ilişkin özel düzenleme yapılmıştır,

- Esas sözleşme değişikliklerinde toplantı ve karar nisapları ilişkin tarihler değiştirilmiştir,
- Tüzükle yapılacak bazı düzenlemelerin yönetmelikle yapılması öngörülmüştür,
- İkincil düzenlemelerin çıkarılmasına ilişkin süre değiştirilmiştir,
- Esas sözleşmelerin değiştirilmesine ilişkin süre uzatılmıştır.

xxix- *Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu Yayımlandı:* **6356** sayılı “**Sendikalar Ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu**” 7 Kasım 2012 tarihli ve 28460 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Düzenlemeye göre, sendika ve konfederasyonların, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre demirbaş sınıfına giren her türlü eşya veya malzeme demirbaş defterine kaydetmeleri gerekmektedir.

xxx- *Expo 2016 Antalya Kanunu Yayımlandı:* 10 Kasım 2012 tarihli ve 28463 sayılı Resmi Gazetede 31.10.2012 tarihli ve **6358** sayılı “**Expo 2016 Antalya Kanunu**” yayımlanmıştır. Kanuna göre kurulan Ajansın bu Kanun kapsamında yaptığı işlemler nedeniyle 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu ile 26.5.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince düzenlenen harçlardan ve katılım paylarından, bu işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlarla ilgili olarak damga vergisinden muaf kılınmıştır. Ayrıca Kanuna eklenen 21’inci madde ile 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesinin altıncı fıkrasına ekleme yapılmıştır.

xxxi- *Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu Yayımlandı:* 13 Aralık 2012 tarihli ve 29496 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **6361** sayılı “**Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu**”nda finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve çalışma esasları ile finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Finansal kiralama şirketlerinin kuruluş ve faaliyetleri 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile faktoring ve finansman şirketlerinin

kuruluş ve faaliyetleri ise 3.9.1983 tarihli ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmişti. 6361 sayılı Yasa ile bu düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca söz konusu Kanun'un 51'inci maddesiyle 492 sayılı Harçlar Kanununun Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlar başlıklı (4) sayılı tarifesinin "I-Tapu işlemleri" bölümünün yirminci fıkrasına bent eklenmiştir.

- xxxii- Vergi Yasalarında Değişiklik:** 6 Aralık 2012 tarihli ve 28489 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **6360** sayılı "**On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**" yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunda Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Torkıdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van illerinde, sınırları il mülki sınırları olmak üzere aynı adla büyükşehir belediyesi kurulmuş ve bu illerin il belediyeleri büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür. Ayrıca daha önceden büyükşehir olan Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Eskişehir, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Mersin, Sakarya ve Samsun büyükşehir belediyelerinin sınırları da il mülki sınırları olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme ile büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde emlak vergisinin iki kat uygulanması ya da Gelir Vergisi Kanununun basit usulde vergilendirme ile ilgili düzenlemelerinin yeni büyükşehir belediyesi olan ya da büyükşehir belediyesi sınırlarına dâhil edilen yerlerde geçerli olması sonucu ortaya çıkmıştır. Öte yandan Kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda mahalli idare birliklerinin vergiden istisna olmalarına ilişkin düzenleme de yapılmıştır.
- xxxiii- Vergi Yasalarında Değişiklik:** 19 Ocak 2013 tarihli ve 28533 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan **6384** sayılı "**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun**" ile ödenmesine karar verilen tazminatlara ilişkin düzenlenecek **kâğıtlar damga vergisinden, yapılacak işlemler harçlardan** müstesna tutulmuştur.

xxxiv- **Yasalarda Toplu Değişiklik:** 10.01.2013 Tarihinde Kabul Edilen ve 19.01.2013 tarihli ve 28533 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan **6385** sayılı “**Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile bazı Kanunlarda değişiklikler yapılmıştır. Kanun ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Yasama organı üyeleri ve dışarıdan atanan bakanlar ile bazı basın mensuplarının emekli olabilmelerine kolaylık tanınmıştır. Değişiklik yapılan Kanunlar şunlardır:

1. 25.06.2003 tarihinde kabul edilerek 05.07.2003 tarih ve 25159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu,
2. 21.05.2005 tarihinde kabul edilerek 27.04.2005 tarih ve 25798 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
3. 16.05.2006 tarihinde kabul edilerek 20.05.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu,
4. 31.05.2006 tarihinde kabul edilerek 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
5. 04.05.2007 tarihinde kabul edilerek 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5648 sayılı Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
6. 18.10.2012 tarihinde kabul edilerek 07.11.2012 tarih ve 28460 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu.

xxxv- **Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Değişiklik:** 31.01.2013 tarihli ve 28545 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan, **6408** sayılı “**Elektrik Piyasası Kanunu ile Özel Tüketim Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”un 4'üncü maddesi ile 4760 sayılı Özel

Tüketim Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31.12.2012” ibaresi, “31.12.2019” olarak değiştirilmiştir.

- xxxvi- ***Terörizmin Finansmanın Önlenmesi Hakkında Kanun Yayınlandı: 6415*** sayılı “**Terörizmin Finansmanın Önlenmesi Hakkında Kanun**”, 07.02.2103 tarihinde T.B.M.M.’de kabul edilmiş ve 16.02.2013 tarih ve 28561 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6415 sayılı Terörizmin Finansmanın Önlenmesi Hakkında Kanun ile Kanunda sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi amacıyla fon sağlanması veya toplanması yasaklanmıştır. Kanun’un 4’üncü maddesiyle de, 3’üncü maddesi kapsamında suç olarak düzenlenen fiillerin gerçekleştirilmesinde tümüyle veya kısmen kullanılması amacıyla veya kullanılacağını bilerek ve isteyerek belli bir fiille ilişkilendirilmeden dahi bir teröriste veya terör örgütlerine fon sağlayan veya toplayan kişinin, fiili daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağına hükmedilmiştir. Bu hükme göre ceza verilebilmesi için fonun bir suçun işlenmesinde kullanılmış olması şartı aranmamıştır. 6415 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesiyle malvarlığının dondurulması kararına aykırı olarak yapılan her türlü tasarruf ve işlem hükümsüz kılınmıştır. Bu tasarruf ve işlemlerle ilgili olarak 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun iyi niyetin korunmasına ilişkin hükümleri saklı tutulmuştur. 6415 sayılı Kanun hükümlerine göre alınan malvarlığının dondurulması ve bu kararın kaldırılmasına ilişkin kararlar Resmî Gazete’de yayımlanacaktır. Bu kararlar yayımı tarihinde, hakkında malvarlığının dondurulması kararı verilen ilgili kişi ve kuruluşa tebliğ edilmiş sayılmaktadır. Malvarlığının dondurulması kararında; kararın kimin hakkında verildiği, sebepleri, kapsamı, süresi ve bu karara karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süresi yer alması gerekmektedir. Hakkında malvarlığının dondurulması kararı verilmiş olanlar, alacak ve borçları ile diğer tüm malvarlığı değerlerini ve bunların dayanağına ilişkin bilgileri; bunlardan alacağı veya borcu olan gerçek ve tüzel kişiler ise alacak veya borcun miktarı ile dayanağına ilişkin bilgileri, malvarlığının dondurulması kararının Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihten itibaren en geç otuz gün içinde Başkanlığa bildir-

meleri gerekmektedir. 6415 sayılı Kanun hükümlerine göre malvarlığının dondurulmasıyla ilgili alınan kararın gereğini yerine getirmeyen veya yerine getirmekte ihmal veya gecikme gösteren kişilere, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası verilecektir. 6415 sayılı Kanun hükümlerine göre malvarlığının dondurulmasıyla ilgili alınan kararın gereğini yerine getirmeyen kişinin, bir tüzel kişinin organ veya temsilcisi olması veya organ veya temsilcisi olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenmiş bulunması hâlinde ayrıca bu tüzel kişiye on bin liradan yüz bin liraya kadar idari para cezası verilecektir.

xxxvii- Jersey İle İmzalanan Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Yayımlandı: 24 Kasım 2010 tarihinde Londra’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması” ve “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmasının Yorumlanması veya Uygulanmasına İlişkin Olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Yetkili Makamları Arasında Mutabakat Zaptı”nın onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 13.02.2013 tarih ve **6418** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması Ve Anlaşmanın Yorumlanması Veya Uygulanmasına İlişkin Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**”, 1 Mart 2013 tarihli ve 28574 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

xxxviii- Singapur İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayımlandı: 9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur’da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol’ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 13.02.2013 tarih ve **6419** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Singapur Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması Ve Anlaşmaya İlişkin Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğu-**

na Dair Kanun” 1 Mart 2013 tarihli ve 28574 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- xxxix- *Vergi Yasalarında Değişiklik: 6428* sayılı “*Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”, 9 Mart 2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun kapsamında yapılacak yatırımlarla ilgili olarak idare ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri arasında yapılacak her türlü iş ve işlemler ile düzenlenecek kâğıtlar damga vergisinden ve harçlardan müstesna tutulmuştur.
- xl- *Vergi Yasalarında Değişiklik: 30 Mart 2013 tarihli ve 28603 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6446 sayılı “Elektrik Piyasası Kanunu”* ile rekabetin önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Elektrik Piyasası Kanununu ile damga vergisi, harç, kurumlar vergisi (yapılacak devir, birleşme, bölünme, kısmi bölünme işlemleri), katma değer vergisi ve 6183 sayılı AATUHK ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Piyasa işletim faaliyeti ve Enerji Piyasaları İşletme Anonim Şirketi (EPIAŞ) kuruluşu ile ilgili olarak Bu Kanun kapsamında organize toptan elektrik piyasalarında yapılan işlemlere ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur. Ayrıca Elektrik dağıtım şirketleri ile elektrik üretim tesis ve/veya şirketlerinin özelleştirilmesi çalışmaları kapsamında; 31/12/2023 tarihine kadar yapılacak devir, birleşme, bölünme, kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.
- xli- *Yasalarda Toplu Değişiklik: 11 Nisan 2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6455 sayılı “Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”* ile başta Gümrük Kanunu olmak üzere bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklikler yapılmıştır. 6455 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’na “Teminat uygulaması.” başlıklı 153/A Maddesi eklenmiştir. Madde,

- Sahte belge düzenleyenlerin işe başlamaları durumunda teminat uygulaması,
- Aynı konuyla ilişkili SMMM ve YMM'ler ile ilgili ceza ve teminat uygulaması
- 359 uncu maddede sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerin vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamaması
- 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenlerin Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre kamuoyuna duyurulması ile ilgilidir.

Öte yandan 6455 sayılı Kanun ile Özel Tüketim Vergisi Kanununda da değişiklik yapılarak 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesi kapsamında yapılan teslimler vergiden istisna edilmiştir.

6455 sayılı Kanunla yapılan bir diğer değişiklik kamuoyunda kefalet durumlarında eşin rızasının alınması konusundaki tartışmalarla ilgilidir. Düzenlemeye göre Ticaret siciline kayıtlı ticari işletmenin sahibi veya ticaret şirketinin ortak ya da yöneticisi tarafından işletme veya şirketle ilgili olarak verilecek kefaletler konusunda eşin rızası aranmayacaktır.

6455 sayılı Kanun ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklik ile

- Yevmiye Defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar uzatılmıştır. Bu süre daha önce üç aydı.
- On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilememesi konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkisi verilmiştir.

6455 sayılı Kanun ile değişiklik yapılan Kanunlar ve Kanun Hükümünde Kararnameler aşağıdaki gibidir.

1. 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
2. 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu,
3. 1.6.2000 tarihli ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun,
4. 3.1.2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
5. 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu,
6. 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu,
7. 18.5.2004 tarihli ve 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu,
8. 18.4.2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu,
9. 8.3.2007 tarihli ve 5597 sayılı Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
10. 21.3.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu,
11. 11.3.2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
12. 11.1.2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu,
13. 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,
14. - 3.6.2011 tarihli ve 640 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname,
15. 640 sayılı Kanun Hükümünde Kararname,
16. 24.4.1930 tarihli ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu

xlii- ***Harçlar Kanunu'nda Değişiklik:*** 11 Nisan 2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **6458** sayılı "**Yabancılar Ve Uluslararası Koruma Kanunu**"nda 492 sayılı Harçlar Kanununun

88'inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. 492 sayılı Harçlar Kanununda değişiklik yapılırken ayrıca Bakanlar Kuruluna gerek gördüğü hâllerde bazı devletlerin vatandaşları için vize zorunluluğunu tek taraflı olarak kaldırma, vizelerin harçtan muaf tutulması da dâhil olmak üzere vize kolaylığı getirme ve vize sürelerini belirleme yetkisi tanınmıştır.

- xliii-** *Yasalarda Toplu Değişiklik:* 18 Nisan 2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6456** sayılı “**Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile başta 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun olmak üzere bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklikler yapılmıştır. 6456 sayılı Kanun ile 6102 sayılı **Türk Ticaret Kanununun** kuruluş, tescil, denetleme, sermaye, tasfiye ve işleyişe ilişkin hükümlerine **bağlı olmaksızın özel hukuk tüzel kişiliğini haiz varlık kiralama şirketleri kurmaya** veya özel hukuk tüzel kişiliğini haiz varlık kiralama şirketleri **kurmak üzere** kamu sermayeli kurumları **görevlendirmeye** Hazine Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu **Bakan yetkili** kılınmıştır. Bu şirketler 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı tarifinin “C) Ticaret Sicili harçları:” başlıklı bölümünde sayılan, **ticari işletme rehni dâhil her türlü ticaret sicili harçlarından** ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yapılacak **her türlü ilana ilişkin ilan ücretlerinden muaf** tutulmuştur. Bakan tarafından kurulmasına karar verilen ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer mevzuat uyarınca defter tutma ve diğer yükümlülüklerden muaf** tutulmuştur. Ayrıca söz konusu madde kapsamında kurulan varlık kiralama şirketlerine ait mallar ve her çeşit varlıklar, ceza ve takip hukuğu başta olmak üzere ilgili diğer mevzuat uygulaması bakımından devlet malı hükümlerine tabi olacaktır. Söz konusu madde uyarınca yapılacak **kiralama işlemleri**, 6098 sayılı **Türk Borçlar Kanununun kira sözleşmelerine ilişkin hükümlerine tabi değildir** ve söz konusu işlemler hakkında söz konusu madde uyarınca taraflar arasında düzenlenecek sözleşme hükümleri uygulanacaktır. Öte yandan 6456 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilecek **işlemler** ve **ihraç**

edilecek kira sertifikaları ile kira sertifikalarının ihracına ilişkin işlem ve kâğıtlar, damga vergisi ve harçlardan ve genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı veya bu idareler nezdinde tesis edilen kuruluşlar tarafından döner sermaye ve sair isimler altında alınan ücretlerden **müstesna tutulmuştur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine eklenen bent ile söz konusu düzenleme kapsamındaki** kira sertifikası ihracı işlemine konu olan arazi ve arsalar emlak vergisinden de muaf tutulmuştur. Ayrıca söz konusu **varlık kiralama şirketleri** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (o) bendiyle **kurumlar vergisinden de muaf** tutulmuştur.

6456 sayılı Kanun ile değişiklik yapılan Kanunlar ve Kanun Hükümünde Kararnameler şunlardır:

1. 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
2. 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
3. 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu,
4. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
5. 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu,
6. 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu,
7. 29/7/1970 tarihli ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu,
8. 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu,
9. 29/5/1986 tarihli ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu,
10. 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun,
11. 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun,

12. 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
13. 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu,
14. 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu,
15. 29/6/2001 tarihli ve 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
16. – 24/4/2003 tarihli ve 4853 sayılı Çalışanların Tasarruflarını Teşvik Hesabının Tasfiyesi ve Bu Hesaptan Yapılacak Ödemelere Dair Kanun,
17. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
18. 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu,
19. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu,
20. 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
21. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu,
22. 20/2/2008 tarihli ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu,
23. 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
24. 22/4/1983 tarihli ve 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu,
25. 1/6/2000 tarihli ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun,
26. 14/1/1982 tarihli ve 35 sayılı Ödeme Güçlüğü İçinde Bulunan Bankerlerin İşlemleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
27. 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

- xliv-** *Yasalarda Değişiklik:* 17 Nisan tarihinde kabul edilen ve 30 Nisan 2013 tarih ve 28633 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6460** sayılı “**Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* ve 2576 sayılı *Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun* ile diğer bazı Kanunlarda değişiklikler yapılmıştır. 3568 sayılı Meslek Kanununa eklenen fıkra ile “634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre ana gayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik faaliyetlerinde bulunulabilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz” hükmü getirilmiştir.
- xlv-** *Damga Vergisi ve Harç İstisnası:* 1 Mayıs 2013 tarihli ve 28634 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **6461** sayılı “**Türkiye Demiryolu Ulaştırmasının Serbestleştirilmesi Hakkında Kanun**” ile Kanunun 7’nci maddesi kapsamındaki taşınmazlarla ilgili tescil, ifraz ve tevhit işlemleri ile ilgili düzenlenecek her türlü kâğıtlar damga vergisinden ve yapılacak işlemler harçlardan müstesna tutulmuştur.
- xlvi-** *Engellilere Yönelik Yasa Değişiklikleri:* 25 Nisan 2013 tarihinde kabul edilen ve 3 Mayıs 2013 tarih ve 28636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6462** sayılı “**Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile
1. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda,
 2. 18/2/1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda,
 3. 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda,
 4. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda,
 5. 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda,

6. 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ve
7. Diğer Kanunlarda
engelli bireylere yönelik bazı ibarelerde değişiklikler yapılmıştır.

- xlvi-** *Malezya İle İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yayınlandı:* 17 Şubat 2010 tarihinde Ankara’da imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara’da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol”ün onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 30.04.2013 tarih ve **6469** sayılı “**Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara’da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun**” 22 Mayıs 2013 tarihli ve 28654 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- xlviii-** *Posta Hizmetleri Kanunu Yayınlandı:* 09 Mayıs 2013 tarihinde kabul edilen **6475** sayılı “**Posta Hizmetleri Kanunu**” 23 Mayıs 2013 tarih ve 28655 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun ile PTT’nin bu Kanun çerçevesinde yurt içi ve yurt dışında posta hizmetlerini yürütmeye ve gerekli altyapıyı kurmaya ilişkin hak ve yükümlülüklerine ilişkin, Kurum ile imzalanacak görev sözleşmesi damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmuştur. Ayrıca Kanunun Geçici 4’üncü maddesi ile PTT’nin yeniden yapılanması ile ilgili veya bu madde kapsamında düzenlenecek kâğıtlar damga vergisinden, yapılacak işlemler harçlardan, bu Kanun çerçevesinde yapılacak taşınır ve taşınmaz intikalleri veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.
- xlx-** *Yasalarda Değişiklik:* 24 Mayıs 2013 tarihinde kabul edilen ve 11 Haziran 2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6487** sayılı “**Bazı Kanunlar İle 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**” ile alkollü içeceklerin satışı ve tüketiminin kısıtlanmasına ilişkin düzenlemelerin yansıra Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma

Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen Geçici 32'inci madde ile şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve füniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminaleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirileceğine hükmedilmiştir.

- I- ***Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun Yayınlandı: 6493*** sayılı “**Ödeme Ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri Ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun**”, 27 Haziran 2013 tarih ve 28690 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak, bu tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kanun ile elektronik para; elektronik para ihraç eden kuruluş tarafından kabul edilen fon karşılığı ihraç edilen, elektronik olarak saklanan, bu Kanunda tanımlanan ödeme işlemlerini gerçekleştirmek için kullanılan ve elektronik para ihraç eden kuruluş dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen parasal değer olarak tanımlanmıştır. Ödeme ve elektronik para kuruluşlarının ise bağımsız denetime tabi oldukları belirtilmiştir. Ödeme ve elektronik para kuruluşlarının finansal açıdan bağımsız denetiminin 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır.
- li- ***Yargı Hizmetleri İle İlgili Olarak Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Yayınlandı:*** Anayasa Mahkemesince 18/7/2012 tarihinde, E.2011/113, K.2012/108 Karar sayılı kararı ile 650 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2., 3., 4., 7., 8., 9., 10.,11., 13., 21., 22., 23., 24., 25., 27., 28., 29., 30., 31., 33., 34., 36.,

37., 38., 39., 40. ve 41. Maddelerinin 6223 sayılı Kanun kapsamında olmadığından, bu maddelerin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline, iptal hükmünün, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı 1/1/2013 tarihinden itibaren altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmişti. Bu kapsamda iptal edilen maddelerle ilgili olarak 7 Temmuz 2013 tarihli ve 28700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **6494** sayılı “**Yargı Hizmetleri İle İlgili Olarak Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Yasada yer alan düzenlemelere göre, 20 Temmuz- 31 Ağustos tarihleri arası adli tatil olarak kabul edilmiştir.

iii- Yasalarda Toplu Değişiklik: 12 Temmuz 2013 tarihinde kabul edilen ve 2 Ağustos 2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6495** sayılı “**Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile sözleşmeli personelin kadroya alınması, sürücü belgelerinin yenilenmesi konularının yansıra başta Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu, Harcırah Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, 6111 sayılı Kanun ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede olmak üzere (80) Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamede değişiklikler yapılmıştır. Değişiklik yapılan Kanunlar ve Kanun Hükmünde Kararnameler şunlardır:

1. 10/2/1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu,
2. 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu,
3. 29/4/1959 tarihli ve 7258 sayılı Futbol ve Diğer Spor Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
4. 22/6/1965 tarihli ve 633 sayılı Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
5. 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu,

6. 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu,
7. 28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu,
8. 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu,
9. 14/10/1983 tarihli ve 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu,
10. 4/11/1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu,
11. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
12. 19/6/1987 tarihli ve 3392 sayılı 103 İlçe Kurulması Hakkında Kanun,
13. 21/6/1987 tarihli ve 3402 sayılı Kadastro Kanunu,
14. 10/7/2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu,
15. 9/10/2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu,
16. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu,
17. 23/2/2006 tarihli ve 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu,
18. 18/4/2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu,
19. 16/5/2006 tarihli ve 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu,
20. 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
21. 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
22. 22/6/2006 tarihli ve 5525 sayılı Memurlar ile Diğer Kamu Görevlilerinin Bazı Disiplin Cezalarının Affı Hakkında Kanun,
23. 19/9/2006 tarihli ve 5543 sayılı İskân Kanunu,
24. 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
25. 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun,

26. 20/2/2008 tarihli ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu,
27. 28/12/2010 tarihli ve 6093 sayılı Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
28. 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,
29. 17/2/2011 tarihli ve 6114 sayılı Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
30. 14/6/2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu,
31. 20/6/2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu,
32. 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,
33. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu,
34. 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
35. 8/6/1984 tarihli ve 231 sayılı Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
36. 22/1/1990 tarihli ve 399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname,
37. 3/6/2011 tarihli ve 634 sayılı Avrupa Birliği Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
38. 3/6/2011 tarihli ve 638 sayılı Gençlik ve Spor Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
39. 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname,
40. 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
41. 27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname,

42. 3/6/2011 tarihli ve 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
43. 3/6/2011 tarihli ve 635 sayılı Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
44. 29/6/2011 tarihli ve 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
45. 29/6/2011 tarihli ve 645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
46. 8/8/2011 tarihli ve 649 sayılı Avrupa Birliği Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname,
47. 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
48. 26/9/2011 tarihli ve 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
49. 11/10/2011 tarihli ve 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
50. 11/10/2011 tarihli ve 664 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
51. 9/6/1930 tarihli ve 1700 sayılı Dahiliye Memurları Kanunu,
52. 4/6/1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu,
53. 18/12/1953 tarihli ve 6200 sayılı Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
54. 21/12/1967 tarihli ve 969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun,

55. 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun,
56. 9/1/1985 tarihli ve 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
57. 19/2/1985 tarihli ve 3154 sayılı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
58. 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu,
59. 7/6/1985 tarihli ve 3224 sayılı Türk Diş Hekimleri Birliği Kanunu,
60. 8/1/1986 tarihli ve 3254 sayılı Meteoroloji Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
61. 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu,
62. 29/6/2001 tarihli ve 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun,
63. 25/6/2003 tarihli ve 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu,
64. 10/11/2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu,
65. 21/9/2006 tarihli ve 5544 sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu Kanunu,
66. 5/5/2007 tarihli ve 5653 sayılı Yunus Emre Vakfı Kanunu,
67. 7/7/2010 tarihli ve 6004 sayılı Dışişleri Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
68. 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu,
69. 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunu,
70. 29/8/1977 tarihli ve 2108 sayılı Muhtar Ödenek ve Sosyal Güvenlik Yasası,
71. 3/11/1980 tarihli ve 2330 sayılı Nakdi Tazminat ve Aylık Bağlanması Hakkında Kanunu,
72. 24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu,
73. 2/3/1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu,

74. 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu,
75. 8/1/2002 tarihli ve 4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
76. 17/7/2004 tarihli ve 5233 sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılanması Hakkında Kanun,
77. 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu,
78. 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu,
79. 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu,
80. 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

Yukarıda yapılan yasal düzenlemeler sadece yasal değişiklikler olup bunların dışında da Bakanlar Kurulu Kararı, Yönetmelik, Tebliğ ve sirkülerle de önemli düzenlemeler ve/veya açıklamalar yapılmıştır.

2. Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Yasa Kuralları

2010-2013 yılları arasında Anayasa Mahkemesi'nce verilen kararlarda bazı vergi yasalarında yer alan düzenlemelerin bir kısmı iptal edilmiştir. İptal edilen yasa kuralları ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

2.1. 5766 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un Geçici 1. Maddesi

5766 sayılı Yasanın Geçici 1'nci Maddesinde yer alan “*6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*” hükmü yer almaktaydı. Anayasa Mahkemesi 14 Mayıs 2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **28.4.2011 tarihli ve E: 2009/39, K: 2011/23 (Yürürlüğü Durdurma)** sayılı Kararında, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı “Amme

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un Geçici 1. maddesi, **28.4.2011 günlü, E. 2009/39, K. 2011/68** sayılı kararla **iptal** edildiğinden (**İptal Kararı 15 Ekim 2011 tarihli ve 28085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır**), bu maddenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete’de yayımlanacağı güne kadar (**15.10.2011**) yürürlüğünün **durdurulmasına** karar verdi.

2.2. Vergi Usul Kanunu’nun 112. Maddesine 22.7.1998 günlü 4369 sayılı kanun’un 2. Maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkra hükmü

4369 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle 213 sayılı *VUK’nın 112’nci* maddesine aşağıdaki bent eklenmişti.

“4. (4369 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle eklenen bent Yürürlük: 1.1.1999) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Bu bendin Anayasaya aykırı olduğundan iptal edilmesi talebi ile Aydın Bölge İdare Mahkemesi’nce itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi 14 Mayıs 2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 10.2.2011 tarihli ve E: **2008/58, K: 2011/37 sayılı Kararında**, 213 sayılı Kanun’un 112. maddesine, 4369 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle, 10.2.2011 gününde karar vermiştir.

2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 Maddesi Hükmü

Anayasa Mahkemesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı kanun'un 12. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen “Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolaşısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” şeklindeki son cümlesinin Anayasa'nın 2. ve 73. Maddelerinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi 14 Şubat 2012 tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17/11/2011 tarihli ve E.2010/11, K..2011/153 sayılı kararında söz konusu cümlelerin anayasa aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Söz konusu İptal Kararını Anayasa Mahkemesi aşağıdaki gerekçeye dayandırmıştır.

“ ...

İtiraz konusu kuralla Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin teknik ve ayrıntı içerdiği de ileri sürülemez. Yasa kuralı, KDV iade hakkının kaldırılması konusundaki takdir yetkisinin kapsam ve sınırını belirlememiştir. Usul ve koşullar, belirsiz biçimde tamamıyla Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Böylece, mükellefe keyfi müdahalelere karşı uygun bir yasal koruma olanağı da sağlanmamış, verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşulları yasa-da yeterli açıklıkta belirlenmemiştir.

Öte yandan, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına” ilişkindir. Buradaki temel koşul da kanunun, yukarı ve aşağı sınırlar belirlemesidir. Buna göre, Bakanlar Kurulu ancak, “muaflık, istisna, indirim ve oranlar”da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki “koşullu ve sınırlı bir yetki”dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin, yeni düzenlemeler içermesi ve/veya çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol

açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez. 73. maddenin son fıkrasında, itiraz konusu kuralda yer alan “vergi iadesi” konusunda, ne iade hakkının getirilmesi ne de kısmen ya da tamamen kaldırılması hususlarında Bakanlar Kurulu’na yetki verilmemiştir. Bu nedenle itiraz konusu kuralın 73. maddenin son fıkrasıyla ilgisi bulunmamaktadır.

2.4. 3568 Sayılı Meslek Yasasında Yapılan Değişiklikler

1.6.1989 günlü 3568 sayılı *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*’nun 10.7.2008 günlü 5786 sayılı *Yasa* ile değiştirilen/eklenen 4., 9., 10., 22., 35., 40., Geçici 9. ve Geçici 10. Maddeleri ile ilgili olarak açılan dava sonucuna ilişkin Anayasa Mahkemesinin E. 2008/80 ; K: 2011/81 sayılı Kararı 15 Aralık 2011 tarihli ve 28143 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Kararda 3568 sayılı Yasanın

- 4’üncü maddesinde yer alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” ibaresi
- Geçici 9’uncu maddesinin son fıkrası
- Geçici 10’uncu maddesinin ilk fıkrası

Anayasaya aykırı olarak bulunarak iptal edilmiştir.

2.5. Vergisini Ödemeyenlere Ek Tarhiyat Yapılmaması Ancak Vergisini Zamanında Ödeyenlere İade De Yapılmaması Kuralı

18.02.2009 tarihli 5838 sayılı *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*’un, Geçici 3. Maddesi aşağıdaki gibiydi.

*“GEÇİCİ MADDE 3- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. **Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez.**”*

Anayasa Mahkemesi 5838 sayılı Yasanın Geçici 3. Maddesinde 87.03 G.T.İ.P. numarasından beyan edilmesi ve ödenmesi gerektiği halde 87.04 tarife pozisyonundan beyan edilen araçlarla ilgili bu beyana göre tarh veya tahakkuk edilmiş vergi dışında ek vergi tarhiyatının yapılmayacağını, daha önce yapılanlardan vazgeçileceğini, tahakkuk eden tutarların ise terkin edileceği öngörölmüş olmakla birlikte fazlaya ilişkin olarak tarh, tahakkuk aşaması geçilerek tahsil edilen tutarların red ve iade edilmeyeceğini öngören kuralı, hukuksal olarak aynı durumda olan mükellefler arasında zamanında ödeme yapan ile yapmayan arasında olumsuz bir fark yaratılmaması gerektiği halde, vergisini ödeyenin aleyhine ve eşitlik ilkesine aykırı şekilde fark oluşturduğu gerekçesiyle Anayasaya aykırı bularak **19 Mayıs 2012** tarihli ve 28297 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **22.12. 2011 tarihli ve E: 2010/118 ve K: 2011/170** sayılı Kararıyla söz konusu kuralın Anayasa aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

2.6. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 73'üncü Maddesi

193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*'nun 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesi aşağıdaki gibidir.

“(1) 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Söz konusu düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından açılan davada, Anayasa Mahkemesi **14 Şubat 2012** tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **22/11/2012 tarihli ve E.2010/7, K.2011/172 sayılı Kararında** Geçici Madde 73'ün, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

2.7. Belediye Meclislerinin Vergi Tutarını Belirleme Yetkisi

6.5.1981 günlü ve 2464 sayılı *Belediye Gelirleri Kanunu*'nun 96'ncı Maddesinin (A) ve (B) fıkraları aşağıdaki gibiydi.

“Vergi ve harç tarifelerinin tespiti:

Madde 96 – A) Bakanlar Kurulu, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen aşağıda yazılı vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder: (1)

- 1. (Mülga: 7/11/1984 - 3074/8 md.)*
- 2. Kaynak Suları Harcı,*
- 3. Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı,*
- 4. Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı,*
- 5. Kayıt ve Suret Harcı,*
- 6. İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçlar, (Ticaret ve konut bölgeleri için ayrı ayrı).*
- 7. Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı,*
- 8. Sağlık Belgesi Harcı,*
- 9. (Ek: 21/1/1982 - 2589/2 md.) Bina İnşaat Harcı.*

B) Yukarda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.

...”

Anayasa Mahkemesi **19 Mayıs 2012** tarihli ve 28297 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29.12. 2011 tarihli ve **E: 2010/62 ve K: 2011/175 sayılı Kararında** söz konusu kuralın Anayasa aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

2.8. Tahakkuk Zamanaşımıyla İlgili 6009 Sayılı Kanun Düzenlemesi

6009 Sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” 1 Ağustos 2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve söz konusu Yasa ile muhtelif Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklik yapılmıştı.

Anayasa Mahkemesi, 6009 sayılı Yasa’nın takdir komisyonuna başvurulmasının zaman aşımını durdurmasını bir yıl süreyle sınırlandıran düzenlemesinin yürürlük tarihinin başlangıcıyla ilgili “...1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere...” ibaresinin, “*Yasanın yürürlüğe girdiği tarihte zamanaşımına uğramış 1.1.2005 tarihinden önceki döneme ilişkin vergi borçlarının yeniden canlandırılması suretiyle Yasa hükümleri geriye yürütüldü*” gerekçesiyle **21 Temmuz 2012** tarihli ve 28360 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **E.2011/74 tarihli ve K.2012/15 sayılı Kararında** söz konusu ibarenin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

2.9. Maliklerine Kendi Gayrimenkulleriyle İlgili Takdir Komisyonlarınca Yapılan Değer Tespitlerine İlişkin Dava Açma Hakkı Vermeyen Vergi Usul Kanunu Hükmü

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile değiştirilen ve dava konusu kuralı da içeren Mükerrer 49. maddesi şöyledir:

“Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi:

Mükerrer Madde 49- (Değişik: 3/4/2002-4751/1 md.)

a) *Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.*

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen onbeş gün içinde Danıştay’da dava açabilir.

b) *Takdir komisyonlarının arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim de-*

ğer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlâk Vergisi Kanununun 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğinçe görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkroda yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olduğu savıyla açılan davaya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi, 13 Ekim 2012 tarihli ve 28440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **31.5.2012** tarihli ve **E:2011/38; K:2012/89 sayılı Kararında** bu kurallın Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir

2.10. Karar Ve İlam Harcına İlişkin Harçlar Kanunu Hükümü

Harçlar Kanununun 28. Maddesi aşağıdaki gibiydi.

“(1) sayılı tarifede yazılı nispî harçlar aşağıdaki zamanlarda ödenir:

a) (Değişik: 23/7/2010-6009/18 md.) Karar ve ilam harcı,

*Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı **kararın verilmesinden itibaren** iki ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez.*

b) İcra Tahsil Harcı,

İcra takiplerinde Tahsil Harcı, alacağın ödenmesi sırasında, ödeme yapılmayan hallerde harç alacağının doğması tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenir.

Harç alacağı icranın yerine getirilmesiyle doğar.

Konunun değeri üzerinden alınacak İflâs Harçlarında da bu bent hükümleri uygulanır.

c) Depozito, defter tutma ve miras işlerine ait harçlar,

(1) sayılı tarifenin (D) bölümünde yazılı depozito, defter tutma ve miras işlerine ait harçlar işin sonundan itibaren 15 gün içinde ödenir.”

Anayasa Mahkemesi, **18.10.2012** tarihli ve **E. 2012/70 sayılı ve K. 2012/157 Kararında** “492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 28. maddesinin birinci fıkrasının, 23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 18. maddesiyle değiştirilen (a) bendinin, birinci cümlesinde yer alan “...*kararın verilmesinden itibaren...*” ibaresinin” Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

İptal Kararı, Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Kanun’un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince bu ibareye ilişkin iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmiştir.

2.11. Yatırım İndirimi

6009 sayılı Kanunun 5. Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine kısıtlama getiren geçici 69 uncu maddesinde yapılan “*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.*” cümlesinin *Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline* ve yine bu düzenlemeyle ilgili yürürlük maddesi olan 62’nci maddenin ç bendinde 5’inci maddenin 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanması ile ilgili “*2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010*” düzenlemesinin *Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline* 26 Temmuz 2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **9.2.2012** tarihli ve **E.2010/93, K. 2012/20 sayılı Kararı ile karar vermiştir.** (Anayasa Mahkemesi daha önce 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9 kararında bu düzenleme ile ilgili *kararın Resmî Gazete’de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulması kararı vermişti*³⁷)

37 Anayasa Mahkemesi daha önce GVK’nın Geçici 69’uncu maddesi ile ilgili olarak 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/9 (Yürürlüğü Durdurma) kararında;23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un;5. maddesiyle 193 sayılı Kanun’un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen “*Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.*” biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlemin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete’de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA karar vermişti.

Söz konusu iptal kararının gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır:

“Yatırım indirimi istisnasını kaldıran 5479 sayılı Kanun’un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar kazançlarından indirim yapılacağını bilerek yatırım yapan mükelleflerin, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yıllık kazançlarının %25’i ile sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

...

Kural, yatırım indirimi tutarlarının mükellefin yıllık kazancının %25’i ile sınırlandırılması uygulamasının hangi yılları kapsayacağı ve sınırlandırmanın sonraki yıllarda uygulanıp uygulanmayacağı konusunda belirli ve açık değildir. Dolayısıyla, farklı uygulamalara neden olabilecek kuralın, mükellefler açısından açık, belirli ve öngörülebilir olduğundan söz edilemez. Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa’nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

3. Tahsilâtın Hızlandırılması Ve Varlık Barışı Adı Altındaki Uygulamalar

Kamuoyunda Torba Yasa olarak da adlandırılan kapsamlı ödeme kolaylığı ile birçok Kanunda değişiklik yapan **6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”**, 25/02/2011 tarih ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yasanın birinci kısmı kamu alacakları ile çeşitli alacaklara ödeme kolaylığı getirilmiş, diğer maddelerinde ise bazı vergi kanunları da olmak üzere birçok kanunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Kanun beş kısımdan, toplam 216 ana madde ve 18 geçici maddeden oluşmuştur. Kanunda tahsilatın hızlandırılmasına ilişkin hükümler, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler, matrah ve vergi artırımı, stok beyanlarına ilişkin hükümlerle birlikte çok çeşitli türde ve tutardaki kamu alacaklarının bir kısmının tahsilinden vazgeçilmiştir. Söz konusu Kanun uygulamasına ilişkin olarak çok sayıda Tebliğ, Sirküler, Genelge türünde düzenlemeler yayımlanmıştır.

07.02.2012 tarihli ve 6274 sayılı “6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı

Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 11 Şubat 2012 tarihli ve 28201 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Değişiklik ile vergi hukukunda vergilendirme ile ilgili olarak vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak nitelikte kabul edilen mücbir sebep hallerinden doğal afetlere maruz kalanlar ile hem Türkiye’de hem de yurt dışında faaliyette bulunan mükelleflerden yabancı ülkelerdeki siyasal karışıklıklardan olumsuz etkilenerek vergi ödevlerini yerine getiremeyeceği kabul edilenlerin, 6111 sayılı Kanun kapsamında ödemeleri gereken tutarlara yönelik ödeme sürelerinin uzatılmasına olanak verilmiştir.

Öte yandan 21 Mayıs tarihinde kabul edilen ve 29 Mayıs 2013 tarih ve 28661 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **6468 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”** ile kamuoyunda **yurt dışı varlık barışı** olarak bilinen düzenlemeye gidilerek, Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici madde ile gerçek veya tüzel kişilerce, 15/4/2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, 31/7/2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle bankalara veya aracı kurumlara bildirilmesi ya da vergi dairelerine beyan edilmesi ve %2 oranında hesaplanan verginin ödenmesi durumunda bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükmü getirilmiştir. Bunun yanı sıra söz konusu Kanun ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda yapılan değişikliklerle 18 yaşına kadar olanların şartsız olarak genel sağlık sigortalısı sayılması, özel sektörde Türkiye’den yurt dışına götürülen sigortalılar için ödenecek primin işveren hissesinin 5 puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması konularında, 19/11/1992 tarihli ve 3843 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ile Üniversite hastanelerinde mesai saati dışında sağlık hizmeti sunan öğretim üyesine ilave ücret ödenmesi konusunda, 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununa eklenen geçici madde ile 23 Haziran 1997’den önce kamu yatırım programına alınmış olup, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla planlama aşaması geçmiş ve ihale süreci başlamış olan, üretim veya işletmeye başlamış olan projelerle bunların gerçekleştirilmesi için zorunlu olan yapı ve tesisler, Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) kapsam dışında olacağı konularında düzenlemeler yapılmıştır.



İKİNCİ KISIM



I. TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN MEVCUT GÖRÜNÜMÜ

Türkiye Ekonomisi, 2001 yılında yaşadığı krizden sonra geçtiğimiz yıla kadar olumlu ekonomik göstergelere sahip olmuştur. 2000 yılında 265.384 milyar ABD doları büyüklüğe sahip Türkiye ekonomisi, 2001 yılında % 5,7 küçülmüş, ancak 2002 yılından sonra 2008 yılına kadar istikrarlı bir büyüme eğilimine girmiştir. 2009 yılında ise Türkiye ekonomisi küresel krizin etkisiyle % 4,7 küçülmüştür. Bir sonraki yılda ise % 9,2 oranında büyümekle birlikte, cari açık nedeniyle büyüme yavaşlatılmak istenmiş ve sonucunda 2012 yılında büyüme oranı % 2,2 olarak gerçekleşmiştir. 2001 yılından bu yana yıllık ortalama büyüme oranı % 4,2 olmuştur. Ekonomik büyümenin sonucu olarak vergi gelirlerinde yaşanan artışın olumlu etkisi, 2009 yılına kadar mali disiplin üzerinde olumlu etkide bulunmuş, ancak büyüme hızında yavaşlama ve 2009 yılında yaşanan önemli küçülme ile birlikte, bu yılda vergi gelirleri önemli ölçüde azalmıştır. İzleyen yıllarda yaşanan büyümenin vergi gelirleri artışına önemli etkisi azalmıştır.

Türkiye'nin genel ekonomik görünümüne ilişkin 2000-2012 yılları temel ekonomik verileri Tablo 1'de verilmiştir. 1980'li yıllardan itibaren Türkiye ekonomisinin kronik sorunu olan enflasyon olgusu, 2001 yılında TÜFE % 68,5 olarak gerçekleştiğinden sonra 2005 yılında uzun bir aradan sonra tek haneye düşmüştür. Enflasyonun düşmesi, enflasyon vergisi olarak tanımlanan gelirlerin azalmasına neden olurken, *Tanzi etkisi* olarak tanımlanan ve gelirin elde edilme zamanı ile vergisinin ödenmesi zamanı arasında enflasyonun yüksek olmasından kaynaklanan reel aşınmaların da azalmasına neden olmuştur. 2012 yılında TÜFE artışı % 6,2 olarak gerçekleşmiştir. İşsizlik oranı ise 2009 yılında daha önceki yıllardan süregelen artış eğilimi devam etmekle birlikte daha sonra düşme eğiliminde olmuştur. 2012 yılında işsizlik oranı % 9 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran, mevcut verilere göre ve 2009 yılında kıyasla (% 14) önemli bir azalışın göstergesidir.

Türkiye'nin 1980'li yıllardan itibaren ithalat ikamesi politikası yerine ihracat stratejisi politikasını benimsemesinden sonra gerek dışalım gerekse de dışsattım rakamları 2000'li yıllarda önemli büyüklüklere ulaşmıştır. Türkiye'de ithalat ilk kez 2005 yılında, ihracat ise 2007 yılında 100 milyar ABD Dolarının üzerine çıkmıştır. 2008 yılında ulaşılan rekor büyüklüklerden sonra küresel krizin etkisiyle 2009 yılında ihracat 102,1 milyar ABD Doları, ithalat ise 140,9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Daha sonra hem ihracat hem de ithalat artış eğilimine girmiş ve 2012 yılında ihracat 152.489 milyar ABD Doları ve ithalat 236.543 milyar ABD Doları olmuştur.



Önceki yıla göre azalmasına rağmen, dış ticaret açığı 2012 yılında -84,055 milyar ABD Doları, cari işlemler dengesi ise -47,476 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Dış ticaret açığı, bugün Türkiye ekonomisinin en önemli sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle bu açığın finansmanında yaşanacak sorunlar, ekonomideki kırılganlığın artması sonucunu doğuracaktır. Cari açığı azaltma girişimleri ise 2012 yılında yaşandığı gibi büyüme oranının düşmesi sonucunu doğurmaktadır. TL'nin değerinin düşürülmesi yoluyla yapılan müdahaleler, katma değeri düşük ithalata dayalı ihracatın istenilen düzeyde artışını engellemektedir.

Tablo 1 : Türkiye Ekonomisi Verileri (2000-2012)

(MİLYON TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BÜYÜME													
GSYH (Cari Fiy. 1998 bazlı) (Milyon TL)	166.658	240.224	350.476	454.781	559.033	648.932	758.391	843.178	950.534	952.559	1.098.799	1.297.713	1.416.817
GSYH (Cari Fiy. 1998 bazlı)(Milyon \$)	265.384	196.736	230.494	304.901	390.387	481.497	526.429	648.754	742.094	616.703	731.608	773.980	786.293
GSYH (1998 Bazlı) (%)	6,8	-5,7	6,2	5,3	9,4	8,4	6,9	4,7	0,7	-4,8	9,2	8,8	2,2
FIYAT (Yüzde Değişme)													
GSYH DEFLATÖRÜ				23,3	12,4	7,1	9,3	6,2	12,0	5,3	5,7	8,6	6,8
ÜFE YIL SONU	32,7	88,6	30,8	13,9	13,8	2,7	11,6	5,9	8,1	5,9	8,9	13,3	2,5
TÜFE YIL SONU	39,0	68,5	29,7	18,4	9,4	7,7	9,7	8,4	10,1	6,5	6,4	10,5	6,2
ÖDEMELER DENGESİ (MİLYON \$)													
İHRACAT (FOB) (Bavul Ticareti Hariç)	27.775	31.334	36.059	47.253	63.167	73.476	85.535	107.272	132.028	102.143	113.883	134.906	152.489
İTHALAT (CIF)	54.503	41.399	51.554	69.340	97.540	116.774	139.576	170.063	201.964	140.929	185.544	240.839	236.543
DIŞ TİCARET DENGESİ	-26.728	-10.065	-15.495	-22.087	-34.373	-43.298	-54.041	-62.791	-69.936	-38.786	-71.661	-105.933	-84.054
CARI İŞLEMLER DENGESİ	-9.920	3.760	-626	-7.554	-14.198	-21.449	-31.836	-37.781	-40.438	-12.168	-45.447	-75.092	-47.476
CARI İŞLEMLER DENGESİ / GSYH	-3,7	1,9	-0,3	-2,5	-3,6	-4,5	-6,0	-5,8	-5,4	-2,0	-6,2	-9,7	-6,0

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
DÖVİZ KURLARI													
ORTALAMA DOLAR KURU	0,624	1,225	1,506	1,493	1,422	1,341	1,431	1,302	1,293	1,547	1,500	1,670	1,793
YIL SONU DOLAR KURU	0,672	1,440	1,635	1,396	1,342	1,343	1,413	1,165	1,512	1,506	1,546	1,907	1,783
İŞSİZLİK													
İŞSİZLİK ORANI (%)	6,5	8,4	10,3	10,5	10,8	10,6	10,2	10,3	11,0	14,0	11,9	9,8	9,0

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr [Erişim: 10.8.2013]

II. TÜRKİYE'DE MALİ VERİLER

2001 yılından sonra ekonominin büyüme eğiliminde olması, GSYİH artışına bağlı olarak vergi gelirlerinin de artması sonucunu doğurmuştur. Aynı şekilde ithalatın artması, vergi gelirlerinin dolaylı vergilere dayandığı bir mali sistem içerisinde KDV gelirlerinin artmasına neden olmuştur.

2012 yılında, bütçe giderleri 360,4 milyar TL bütçe gelirleri ise 331,7 milyar TL'dir. Bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri tutarı ise 278,7 TL'dir. Dolayısıyla bu yılda bütçe açığı 28,7 milyar TL olmuştur. Buna karşılık, faiz giderlerinin 48,4 milyar TL olduğu dikkate alındığında, birincil bütçe fazlası verilmesi uygulaması bu yılda da devam etmiştir. Ancak bütçe giderleri ile vergi gelirleri arasında 81,7 milyar TL fark olduğu dikkate alındığında, bütçenin özelleştirme ve hazine arazilerinin satışı gibi gelirlere olan gereksiniminin devam etmesi kaçınılmaz olmaktadır. Dolayısıyla devletin ya vergi gelirlerini artırması ya da vergi dışı kaynaklardan gelen desteği sürdürmesi zorunluluk olarak görülmektedir.

2000-2012 yılları arasında gerçekleşen bütçe büyüklükleri Tablo 2, 3 ve 4'te verilmiştir. 2012 yılında gerçekleşen bütçe açığının GSYİH'ye olan oranı % 2'dir. Bu oranın 2011 yılında % 1,4 olduğu dikkate alındığında, 2012 yılında bütçe açığının önemli ölçüde arttığı sonucuna varılmaktadır. Aynı durum bütçe giderlerinin faiz dışı bölümü içinde geçerlidir. 2012 yılında faiz dışı fazla 19,6 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın GSYİH'ye olan oranı ise %1,4'dir. Oysa 2008 yılında faiz dışı fazla 24,4 milyar TL, bu tutarın GSYİH'ye olan oranı da % 1,9 olarak gerçekleşmiştir. Faiz dışı fazlanın GSYİ'ye olan oranında 2005, 2006 ve 2007 yıllarında olumlu gelişmeler yaşanmakla birlikte, daha sonraki yıllarda aynı döneme kıyasla bu oranın düşmeye başladığı gözlemlenmiştir.

1. Bütçe Giderleri

2012 yılında merkezi yönetim bütçe giderleri 360,4 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bütçe giderleri içerisinde en büyük grubu % 37,4 oranı ile cari transferler oluşturmaktadır. Kamu harcamaları içerisinde cari transferlerden sonra en büyük pay merkezi yönetim personel giderlerine aittir. Personel giderleri 2012 yılında 101,1 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Personel gideri, toplam harcamaların % 28,2'sini oluşturmaktadır. Personel giderlerinin GSYİH'ye olan oranı % 7,1'dir. Bu oran 2000 yılından bu yana sürekli olarak artış eğilimindedir.



2012 yılında gerçekleşen mal ve hizmet alımları tutarı 31.965 milyar TL'dir. Sağlık harcamalarının sosyal güvenlik bütçesi içerisinde izlenmeye başlanmış olmasına rağmen, mal ve hizmet alım giderleri artış göstermektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumlarına yapılan transferlerdeki artış 2012 yılında da devam etmiştir. 2008 yılında Sosyal Güvenlik Kurumlarına yapılan transfer tutarı 35,1 milyar TL iken bu tutar 2012 yılında yaklaşık yüzde yüz oranında artarak 70,1 milyar TL olmuştur. Bu artışta, çeşitli aflar dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumunun priminin güncel gelirleri tahsilâtındaki yavaşlamanın da etkisi bulunmaktadır.

Faiz giderlerinin GSYİH içerisindeki payı, son üç yılda % 3,5 dolayında durağanlaşmıştır. Bunun bir nedeni de faiz ödemelerinin azalmamasına rağmen GSYİH'daki artıştır. 2012 yılında ödenen faiz tutarı 48,4 milyar TL'dir.

2012 yılında cari transferlerin artışında tarımsal destek ödemeleri ve mahalli idare ve fon paylarındaki artışın da etkisi olmuştur.

Tablo 2: Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri 2000-2012

(MİLYON TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ (MİLYON TL)													
BÜTÇE GİDERİ	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	268.219	294.359	314.607	360.491
BÜTÇE GELİRİ	38.229	58.416	79.420	101.040	122.964	152.784	173.483	190.360	209.598	215.458	254.277	296.824	331.700
FAİZ GİDERİ	20.424	41.038	51.728	58.527	56.491	45.680	45.963	48.753	50.661	53.201	48.299	42.232	48.416
BÜTÇE AÇIĞI	13.115	28.556	40.184	40.208	29.128	6.903	4.643	13.708	17.432	52.761	40.081	17.783	28.791
FAİZ DIŞI DENGE	7.309	12.482	11.544	18.319	27.363	38.777	41.320	35.045	33.229	440	8.217	24.448	19.625
BÜTÇE AÇIĞI / GSYH (%)	7,87	11,89	11,47	8,84	5,21	1,06	0,61	1,63	1,83	5,54	3,65	1,37	2,03
FAİZ DIŞI DENGE / GSYH (%)	4,39	5,20	3,29	4,03	4,89	5,98	5,45	4,16	3,50	0,05	0,75	1,88	1,39
BORÇLANMA GEREĞİ/GSYH (%)													
TOPLAM KAMU	8,91	12,08	9,99	7,33	3,64	-0,31	-1,88	0,07	1,62	5,05	2,36	0,14	1,73
TOPLAM KAMU (Bütçe Faiz Öd. Harıcı)	-4,29	-5,97	-5,51	-6,10	-6,80	-7,54	-8,09	-5,92	-3,91	-0,76	-2,22	-3,27	-1,82
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ (*)	8,24	12,82	11,63	8,84	5,42	1,25	0,61	1,63	1,83	5,54	3,65	1,37	2,33
ÖZELLEŞTİRME KAPS. KİTLER	0,33	0,27	0,07	-0,30	-0,13	-0,03	-0,32	0,06	0,04	0,03	0,09	-0,05	0,08

(MİLYON TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
MERKEZİ YÖNETİM İÇ VE DIŞ BORÇ STOKLARI													
İÇ BORÇLAR (MİLYON TL)	36.421	122.157	149.870	194.387	224.483	244.782	251.470	255.310	274.827	330.005	352.841	368.778	386.542
İÇ BORÇLAR (MİLYON \$)	58.395	99.720	99.526	167.262	167.262	182.428	178.906	219.207	181.728	219.170	228.228	193.432	216.842
DIŞ BORÇLAR (MİLYON TL)	27.216	55.754	92.795	88.420	92.046	86.738	93.580	78.175	105.493	111.503	120.702	149.510	145.459
DIŞ BORÇLAR (MİLYON \$)	43.636	45.513	61.623	68.583	64.714	64.643	66.576	67.120	69.757	74.054	78.074	78.421	81.599
TOPLAM BORÇ (MİLYON \$)	102.031	145.233	161.149	235.846	231.977	247.071	245.482	286.327	251.485	293.224	306.302	271.853	298.441
İÇ BORÇLAR / GSYH	21,9	50,9	42,8	42,7	40,2	37,7	33,2	30,3	28,9	34,6	32,1	28,4	27,3
DIŞ BORÇLAR / GSYH	16,3	23,2	26,5	19,4	16,5	13,4	12,3	9,3	11,1	11,7	11,0	11,5	10,3

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr [Erişim: 12.8.2013]

Tablo 3: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri (2000-2012)

(MİLYON TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GİDERLERİ	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	268.219	294.359	314.607	360.491
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	30.920	45.934	67.876	82.721	95.601	114.007	132.163	155.315	176.369	215.018	246.060	272.375	312.075
I. Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderleri	9.612	14.535	21.950	28.893	33.663	37.389	42.887	49.373	55.264	63.155	73.378	85.764	101.181
II. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	4.543	6.823	10.681	11.874	13.604	15.186	19.001	22.258	24.412	29.799	29.185	32.797	32.504
- Sağlık Giderleri	768	1.343	2.217	2.690	3.101	4.033	5.350	6.625	6.765	8.798	5.752	5.442	538
- Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	3.775	5.480	8.465	9.185	10.504	11.153	13.651	15.633	17.646	21.001	23.433	27.355	31.965
III. Cari Transferler	12.749	18.073	25.412	31.429	36.306	45.871	49.851	63.292	70.360	91.976	101.857	110.499	129.266
- KİT Görev Zaranı	58	95	772	1.004	381	580	711	700	1.284	2.731	2.548	2.553	1.923
- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Transferler	3.321	5.112	11.205	15.922	19.333	23.762	23.518	33.063	35.133	52.685	55.039	52.833	70.188
- Tarımsal Destekleme Ödemeleri	359	1.033	1.868	2.805	3.084	3.707	4.747	5.555	5.809	4.495	5.817	6.961	7.553
- Mahallî İdare ve Fon Payları	5.642	8.338	7.952	7.108	10.448	12.819	14.124	17.192	20.256	21.492	26.308	31.043	34.296
- Diğer Cari Transferler	3.370	3.495	3.615	4.590	3.060	5.002	6.752	6.782	7.878	10.574	12.144	17.108	15.305



(MİLYON TL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
IV. Sermaye Giderleri	2.802	4.643	7.831	7.888	8.265	10.340	12.098	13.003	18.516	20.072	26.010	30.905	34.185
V. Sermaye Transferleri	1	2	49	92	465	1.384	2.637	3.542	3.174	4.319	6.773	6.739	5.970
VI. Borç Verme	1.214	1.858	1.953	2.604	3.298	3.838	5.689	3.946	4.644	5.698	8.857	5.671	8.970
- KİT Sermaye	828	1.012	1.398	877	949	891	3.862	1.905	2.485	3.286	6.062	2.387	4.511
- Risk Hesabı	0	0	0	925	485	200	240	252	149	0	0	0	0
- Diğer	386	847	555	802	1.864	2.747	1.587	1.689	2.010	2.412	2.795	3.284	4.459
VII. Yedek Ödenekler									0	0	0	0	0
VIII. Faiz Giderleri	20.424	41.038	51.728	58.527	56.491	45.680	45.963	48.753	50.661	53.201	48.299	42.232	48.416

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr (Erişim : 12.08.2013)

Tablo 4: Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerinin GSYH'ya Oramı (2000-2012) (%)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 Aralık	2013 Bütçe
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GİDERLERİ	30,8	36,2	34,1	31,1	27,2	24,6	23,5	24,2	23,9	28,2	26,8	24,2	25,1	25,7
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	18,6	19,1	19,4	18,2	17,1	17,6	17,4	18,4	18,6	22,6	22,4	21,0	21,8	22,3
I. Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderleri	5,8	6,1	6,3	6,3	6,0	5,8	5,7	5,9	5,8	6,6	6,7	6,6	7,1	7,3
II. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2,7	2,8	3,0	2,6	2,4	2,3	2,5	2,6	2,6	3,1	2,7	2,5	2,3	2,1
- Sağlık Giderleri	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,9	0,5	0,4	0,0	0,0
- Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2,3	2,3	2,4	2,0	1,9	1,7	1,8	1,9	1,9	2,2	2,1	2,1	2,2	2,1
III. Cari Transferler	7,6	7,5	7,3	6,9	6,5	7,1	6,6	7,5	7,4	9,7	9,3	8,5	9,0	9,6
- KİT Görev Zararı	0,0	0,0	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1
- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Transferler	2,0	2,1	3,2	3,5	3,5	3,7	3,1	3,9	3,7	5,5	5,0	4,1	4,9	4,6
- Tarımsal Destekleme Ödemeleri	0,2	0,4	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6
- Mahallî İdare ve Fon Payları	3,4	3,5	2,3	1,6	1,9	2,0	1,9	2,0	2,1	2,3	2,4	2,4	2,4	2,6

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 Aralık	2013 Bütçe
- Diğer Cari Transferler	2,0	1,5	1,0	1,0	0,5	0,8	0,9	0,8	0,8	1,1	1,1	1,3	1,1	1,7
IV. Sermaye Giderleri	1,7	1,9	2,2	1,7	1,5	1,6	1,6	1,5	1,9	2,1	2,4	2,4	2,4	2,1
V. Sermaye Transferleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,3	0,5	0,6	0,5	0,4	0,3
VI. Borç Verme	0,7	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,8	0,5	0,5	0,6	0,8	0,4	0,6	0,7
- KİT Sermaye	0,5	0,4	0,4	0,2	0,2	0,1	0,5	0,2	0,3	0,3	0,6	0,2	0,3	0,4
- Risk Hesabı	0,0	0,0	0,0	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- Diğer	0,2	0,4	0,2	0,2	0,3	0,4	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
VII. Yedek Ödenekler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2
VIII. Faiz Giderleri	12,3	17,1	14,8	12,9	10,1	7,0	6,1	5,8	5,3	5,6	4,4	3,3	3,4	3,4

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr [Erişim: 12.8.2013]

2. Bütçe Gelirleri

2012 yılında bütçe gelirleri 331,7 milyar TL, bu tutar içerisinde vergi gelirleri de 278,7 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı % 84'tür. 2012 yılında vergi gelirleri hedefinin üstünde bir vergi tahsilatı gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de 2006-2012 yılları arasında vergi gelirlerinin türlerine göre gerçekleşme tutarları ve toplam bütçe gelirleri içerisindeki payları Tablo 5'de gösterilmiştir.

2012 yılında vergi gelirleri, bir önceki yıla göre % 9,8 oranında artmış ve GSYİH'nın % 19,7'sini oluşturmuştur. Ne var ki vergi gelirlerinin toplanmasında etkinlik ve vergi adaleti kaygıları 2012 yılında da devam etmiştir. Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler, toplam bütçe gelirlerinin % 30,6'sını oluştururken, sadece özel tüketim vergisi gelirleri bile toplam vergi gelirlerinin % 26,4'ünü oluşturmuştur.

2012 yılında motorlu taşıtlar vergisi dışında, diğer vergi gelirlerinde artış meydana gelmiştir. Araç sayısındaki artışa rağmen, MTV gelirlerindeki azalmanın bir nedeni, taşıtlarının yaşlarının artması gösterilebilir. Çünkü Türkiye'de uygulanan sistemde MTV, aracın yaşının artması durumunda azalmaktadır. Buna karşılık karlı bir yıl geçiren bankacılık sektörünün gelirlerindeki artışa bağlı olarak BSMV gelirleri de, bir önceki yıla göre % 27 oranında artmıştır.

Özellikle 2009 yılında ithalatta yaşanan düşüşten dolayı KDV gelirlerinde gerçekleşen azalmadan sonra, ithalattaki artışa paralel olarak KDV gelirleri de artmaya başlamıştır.

Tablo 5: 2006-2012 Yıllarında Vergi Gelirleri

(Bin TL)	GERÇEKLEŞME										BÜTÇE PAYLARI (%)									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *						
Merkezi Yönetim Gelirleri	173.483.430	190.359.773	209.598.472	215.458.341	254.277.435	296.823.602	331.700.350	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0						
Genel Bütçe Gelirleri	168.546.745	184.802.653	203.026.914	208.610.436	246.051.436	286.554.013	320.277.444	97,2	97,1	96,9	96,8	96,8	96,5	96,6						
I-Vergi Gelirleri	137.480.282	152.835.111	168.108.980	172.440.423	210.560.388	253.809.179	278.751.067	79,2	80,3	80,2	80,0	82,8	85,5	84,0						
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	40.140.687	48.198.187	54.935.030	58.468.694	61.317.113	75.799.871	85.510.807	23,1	25,3	26,2	26,2	24,1	25,5	25,8						
a) Gelir Vergisi	28.982.977	34.447.311	38.029.985	38.445.664	40.392.222	48.807.078	56.493.220	16,7	18,1	18,1	17,8	15,9	16,4	17,0						
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1.482.697	1.505.838	1.808.461	1.987.051	2.056.092	2.739.454	3.016.337	0,9	0,8	0,9	0,9	0,8	0,9	0,9						
Basit Usulde Gelir Vergisi	166.490	197.095	206.682	244.267	264.618	300.709	300.839	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1						
Geçir Vergisi Tevkifatı	26.348.321	31.679.074	34.835.591	35.091.462	36.866.360	44.324.368	51.744.027	15,2	16,6	16,6	16,3	14,5	14,9	15,6						
Geçir Geçici Vergisi	985.469	1.065.304	1.177.251	1.123.084	1.205.152	1.422.547	1.432.017	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,4						
b) Kurumlar Vergisi	11.157.710	13.750.876	16.905.045	18.022.830	20.924.891	26.992.793	29.017.387	6,4	7,2	8,1	8,4	8,2	9,1	8,7						
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	523.645	151.835	517.235	494.751	508.288	3.530.956	1.525.885	0,3	0,1	0,2	0,2	0,2	1,2	0,5						
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	214.609	42.501	182.834	212.619	228.376	333.783	242.345	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1						
Kurumlar Geçici Vergisi	10.419.456	13.556.540	16.204.976	17.315.460	20.186.227	23.128.054	27.249.157	6,0	7,1	7,7	8,0	7,9	7,8	8,2						
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3.117.162	3.645.438	4.066.064	4.693.977	5.246.607	6.257.008	7.009.077	1,8	1,9	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1						
a) Veraset ve İhtikar Vergisi	119.079	124.603	144.092	168.253	215.462	253.014	292.682	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1						
b) Motorlu Taahhüt Vergisi	2.998.103	3.520.835	3.943.972	4.485.724	5.033.145	6.003.994	6.716.395	1,7	1,8	1,9	2,1	2,0	2,0	2,0						

(Bin TL)	GERÇEKLEŞME										BÜTÇE PAYLARI (%)					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *		
3. Darıltide Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	59.408.212	63.589.733	67.258.421	73.196.329	91.735.660	103.380.870	113.886.307	34,2	33,4	32,1	33,9	36,1	34,8	34,3		
a) Darıltide Alınan Katma Değer Vergisi	15.911.290	16.788.065	16.804.601	20.892.820	28.925.142	29.866.675	31.571.710	9,2	8,8	8,0	9,7	10,4	10,1	9,5		
Beyanana Dayanan KDV	14.949.819	15.949.016	16.019.797	19.873.391	25.116.388	28.678.313	29.929.097	8,6	8,4	7,6	9,2	9,9	9,7	9,0		
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	961.471	844.049	784.804	979.429	1.208.754	1.278.362	1.642.613	0,6	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5		
b) Özel Tüketim Vergisi	36.928.175	38.110.505	41.891.723	43.619.794	57.285.121	64.186.786	71.705.943	21,9	20,5	20,0	20,2	22,5	21,6	21,6		
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	20.550.743	22.051.751	23.941.458	25.524.959	31.697.176	33.572.623	35.934.622	11,8	11,6	11,4	11,8	12,5	11,3	10,8		
Motorlu Taşıtlar (II)	4.138.481	4.293.326	3.804.892	3.332.689	6.192.786	8.567.837	8.408.972	2,4	2,3	1,8	1,6	2,4	2,9	2,5		
Alkollü İçkiler (III-a)	1.897.552	1.889.360	1.998.817	2.134.395	2.868.288	3.856.415	4.642.864	1,1	1,0	0,9	1,0	1,1	1,3	1,4		
Tütün Mamülleri (III-b)	8.918.380	9.646.527	10.888.211	11.546.093	14.784.461	15.850.168	19.975.803	5,1	5,1	5,2	5,4	5,8	5,3	6,0		
Kolalı Gazozlar (III-c)	446.112	184.582	205.102	212.317	221.356	280.991	276.449	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1		
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	974.907	1.044.959	1.005.243	849.341	1.521.054	2.057.748	2.466.815	0,6	0,5	0,5	0,4	0,6	0,7	0,7		
6111 S.K(38) Md. Kapsamında Tahsil Olunan ÖTV						3.004	18									
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.624.254	3.149.146	3.695.158	4.003.091	3.570.534	4.288.351	5.470.675	1,5	1,7	1,8	1,9	1,4	1,4	1,6		
d) Sans Oyuntları Vergisi	368.769	326.500	376.164	395.833	434.109	528.064	615.504	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2		
e) Özel İletişim Vergisi	3.577.724	4.210.517	4.550.775	4.264.791	4.120.754	4.418.994	4.472.917	2,1	2,2	2,2	2,0	1,6	1,5	1,3		

(Bin TL)	GERÇEKLEŞME										BÜTÇE PAYLARI (%)					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 *		
f) Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri																
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerinden Alınan Vergiler	27.562.843	28.970.328	32.781.443	28.651.405	39.527.583	53.451.637	55.310.163	15,9	15,2	15,6	13,3	15,5	18,0	16,7		
a) Gümrük Vergileri	2.080.930	2.440.594	2.770.001	2.465.856	3.239.829	4.653.092	5.194.821	1,2	1,3	1,3	1,1	1,3	1,6	1,6		
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25.425.510	26.492.642	29.972.307	26.134.065	36.208.140	48.685.121	49.999.881	14,7	13,9	14,3	12,1	14,2	16,4	15,1		
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	56.403	37.092	39.135	51.484	79.614	113.424	115.461	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
5. Damga Vergisi	3.148.694	3.642.047	3.945.061	4.189.006	5.082.749	6.464.418	7.360.141	1,8	1,9	1,9	1,9	2,0	2,2	2,2		
6. Harçlar	3.958.239	4.743.577	5.050.209	4.755.033	7.033.501	8.343.814	9.646.278	2,3	2,5	2,4	2,2	2,8	2,8	2,9		
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	144.435	45.801	50.732	585.979	615.175	111.561	78.464	0,1	0,0	0,0	0,3	0,2	0,0	0,0		

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr [Erişim: 12.8.2013]

2006-2012 yılları arasında gecikme faizleri ile vergi cezası tutarları Tablo 6’da gösterilmiştir. Gecikme faizi gelirlerinde 2008 yılında bir azalma yaşanmakla birlikte, 2009’da öncesine yakın seviyeye gelmiştir. 2012 yılında ise 2008 yılında göre yaklaşık yüzde yüz oranının artmıştır. Bu vergilerin zamanında ödenmemesinin bir göstergesi olarak da değerlendirilmelidir. Buna karşılık, vergi cezaları tahsilâtı dalgalı bir seyir izlemektedir. 2012 yılında tahsil edilen vergi cezası tutarı 361 milyon TL’dir.

Tablo 6 : Ceza ve Faizler (bin TL)

Milyar TL	Vergi, Resim ve Harç Gecikme Faizleri	Vergi Cezaları
2006	3.506.495	1.203.094
2007	2.688.764	1.157.730
2008	1.741.276	759.127
2009	2.481.380	1.073.007
2010	2.541.040	814.229
2011	3.591.635	157.238
2012	3.334.872	361.220

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr [Erişim: 1.8.2013]

3. Mükellef Sayıları

Türkiye’de vergi mükellefi sayısı, özellikle beyanname veren mükellef sayısı diğer ülkelerle karşılaştırıldığında önemli ölçüde düşüktür. Ayrıca ekonomik koşullar ve işsiz sayısı ile vergi mükellefi sayısı arasında bir ilişki de bulunmaktadır. 2001-2012 yılları arasında Türkiye’de GV, KV ve KDV itibariyle faal mükellef sayıları Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7 : Faal Mükellef Sayıları *

YILLAR	GELİR VERGİSİ			KURUMLAR VERGİSİ	KDV
	FAAL MÜKELLEFLER	BASİT USUL	GMSİ		
2001	1.768.653	808.787	387.330	565.556	2.870.826
2002	1.729.260	810.167	436.479	585.981	2.887.598
2003	1.735.722	820.621	491.907	605.020	2.142.949
2004	1.774.568	814.532	573.308	632.093	2.230.815
2005	1.691.499	792.706	576.199	632.062	2.165.516
2006	1.712.719	775.141	625.982	593.166	2.220.477
2007	1.724.366	762.111	696.905	608.981	2.268.925
2008	1.701.865	744.188	744.103	634.569	2.266.053
2009	1.683.308	739.092	840.077	640.679	2.249.950
2010	1.693.316	728.850	978.301	652.009	2.271.049
2011	1.703.754	714.693	1.041.427	663.967	2.293.765
2012*	1.767.439	709.915	1.339.129	664.025	2.351.491

Kaynak: GİB, www.gib.gov.tr [Erişim: 1.8.2013]

* Her yılın Aralık ayı itibariyle olan mükellef sayıları dikkate alınmıştır.

* Kasım 2012 ayı itibariyle

Türkiye’de GMSİ dışında beyanname veren gelir vergisi mükellefi sayısında 2008 ve 2009 yıllarında düşüş gözlemlenmiştir. Bu düşüşlerde ekonomik koşulların olumsuz etkisi kadar kurumlar vergisi mükellef sayısındaki artışında etkin olduğu tahmin edilmektedir. 2010 yılından sonra GV faal mükellef sayısı artmıştır. Ancak 2012 yılı itibariyle, hala 2001 yılındaki mükellef sayısına ulaşamamıştır. Özellikle kurumlar vergisi oranının, yeni Yasa ile birlikte 2006 yılında önemli

ölçüde düşürülmesi, diğer etmenler yanında GV mükellef sayısındaki azalmanın bir nedeni olmuştur. Diğer taraftan 2001 yılından bu yana basit usulde vergilendirilen mükellef sayısı ile KDV mükellef sayısı azalmaktadır. 2012 yılında faal KDV mükellefi sayısı 2.351.491 olmuştur.

GMSİ beyan eden mükellef sayısında son yıllarda, önemli artış meydana gelmiştir. Bunun temel nedenlerinden biri, kira ödemelerinin bankacılık sistemi aracılığıyla yapılmasına ilişkin getirilen zorunluluktur. Ayrıca Tapu Genel Müdürlüğü ile Gelir İdaresi Başkanlığı bilgisayar sistemlerindeki gelişmelerin çapraz kontrollere olanak sağlaması, kira gelirini beyan eden mükellef sayısındaki artışın diğer bir nedenidir.

4. Tahakkuk/Tahsilât Oranları

Türkiye’de genel bütçe vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilât oranları Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8 : Tahakkuk/Tahsilât Oranları

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLÂT ORANLARI (TOPLAM TAHSİLÂT / TOPLAM TAHAKKUK)	
Yıllar	Oran (%)
1970	88,50
1980	82,50
1990	85,90
1991	82,50
1992	81,70
1993	81,30
1994	82,80
1995	85,60
1996	88,10
1997	89,80
1998	89,50

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLÂT ORANLARI (TOPLAM TAHSİLÂT / TOPLAM TAHAKKUK)	
Yıllar	Oran (%)
1999	86,80
2000	90,50
2001	90,30
2002	91,40
2003	92,50
2004	93,00
2005	92,00
2006	92,20
2007	91,10
2008	89,70
2009	87,40
2010	86,20
2011	85,60
2012	86,40

Kaynak : GİB, www.gib.gov.tr [Erişim: 1.7.2013]

1970 yılından bu yana gerçekleşen tahakkuk/tahsilât oranları dikkate alındığında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün son yılında (2004) gerçekleşen en yüksek orandan sonra GİB döneminde bu oranda düşüşün başladığı tespit edilmektedir. Bunun nedenlerinin araştırılması gerekmektedir.2011 yılında gerçekleşen tahakkuk/tahsilât oranı, son onsekiz yılın en düşük tahakkuk/ tahsilât oranıdır. Bu düşüşün, özellikle vergi gelirlerinin sadece beyanı ve tahsiliyle ilgili olarak faaliyette bulunması öngörülen Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasından sonra gerçekleşmesi dikkat çekicidir.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRMALI ÖZELLİKLERİ

OECD üyesi ülkelerin 1965- 2010 yılları arasında vergi yapısında meydana gelen genel değişim Tablo 9’de yer almaktadır. OECD üyesi ülkelerde GV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2010 yılında % 24’tür. Bu oran 1970 ve 1980’li yıllarda % 30’lar dolayında idi. Dolayısıyla GV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payında düşüş gözlemlenmektedir. Buna karşılık KV’nin payı ise yatay bir seyir izlemektedir.

**Tablo 9 : OECD Üyesi Ülkelerde Genel Vergi Yapısı
(Vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine dağılımı)**

	1965	1975	1985	1995	2005	2010
Gelir vergisi	26	30	30	26	24	24
Kurumlar vergisi	9	8	8	8	10	9
Sosyal güvenlik katkı payları	18	22	22	25	25	26
(İşçi)	-6	-7	-7	-9	-9	-9
(İşveren)	-10	-14	-13	-14	-14	-15
Bordro vergileri	1	1	1	1	1	1
Emlak vergileri	8	6	5	5	6	5
Genel tüketim vergileri	12	13	16	19	20	20
Özel tüketim vergileri	24	18	16	13	11	11
Diğer vergiler	2	2	2	3	3	3
Toplam	100	100	100	100	100	100

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s.22.

Dolaylı vergiler konusunda, vergilendirme eğiliminde genel tüketim vergilerinde artış gözlemlenirken 1965 yılından bu yana özel tüketim vergilerinde önemli öl-

çüde düşme söz konusudur. Bu eğilimde halen AB üyesi olan birçok ülkenin KDV uygulamasına geçişi etkin bir neden olmuştur.

2010 yılında OECD Üyesi ülkelerde vergi yapısı Tablo 10'de yer almıştır. Bu verilere göre gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının en yüksek olduğu ülkeler Avustralya, Danimarka, Yeni Zelanda, Japonya, Norveç, Kanada, İsviçre ve ABD gibi ülkelerdir. Buna karşılık, gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının en düşük olduğu ülkeler Slovak Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Yunanistan Fransa ve Türkiye gibi ülkelerdir. Bu oran Türkiye için % 24,2'dir.

**Tablo 10 : 2010 Yılında OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapısı
(Toplam Vergi Gelirlerine Oranı) (%)**

	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Bordro Üzerinden Alınan Vergiler	Varlık Vergileri	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	Diğer
Avustralya	57,1	0,0	5,2	9,3	28,4	0,0
Avusturya	28,3	34,6	6,9	1,3	28,0	0,6
Belçika	34,3	32,4	0,0	6,8	25,6	0,0
Kanada	46,8	15,3	2,1	11,5	24,3	0,0
Şili	38,4	6,9	0,0	3,6	51,3	-0,3
Çek Cumhuriyeti	20,4	44,6	0,0	1,3	33,2	0,0
Danimarka	61,1	2,1	0,5	4,0	31,9	0,0
Estonya	19,9	38,5	0,0	1,1	40,2	0,0
Finlandiya	35,7	29,8	0,0	2,7	31,5	0,1
Fransa	21,9	38,7	3,2	8,5	25,0	2,4
Almanya	28,7	39,0	0,0	2,3	29,5	0,0
Yunanistan	22,2	35,2	0,0	3,2	39,0	0,0

	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Bordro Üzerinden Alınan Vergiler	Varlık Vergileri	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	Diğer
Macaristan	20,4	31,4	1,5	3,1	42,7	0,7
İzlanda	44,4	11,8	0,5	7,0	35,2	1,1
İrlanda	36,2	20,1	0,7	5,6	37,0	0,0
İsrail	29,3	17,2	3,9	9,6	40,0	0,0
İtalya	32,9	31,3	0,0	4,8	25,9	4,8
Japonya	30,2	41,1	0,0	9,7	18,7	0,3
Kore	28,2	22,8	0,2	11,4	33,9	3,4
Lüksemburg	36,6	29,1	0,0	7,2	26,9	0,1
Meksika	27,8	15,4	1,5	1,6	52,6	1,1
Hollanda	27,9	36,3	0,0	3,8	30,8	0,5
Yeni Zelanda	53,7	0,0	0,0	6,8	39,5	0,0
Norveç	47,0	22,5	0,0	2,9	27,6	0,0
Polonya	20,4	34,9	0,8	3,8	39,4	0,5
Portekiz	26,9	28,8	0,0	3,7	39,4	0,8
Slovak Cumhuriyeti	17,8	43,4	0,0	1,5	36,5	0,0
Slovenya	20,2	40,3	0,2	1,6	37,3	0,0
İspanya	28,3	37,6	0,0	6,4	26,7	0,7
İsveç	35,6	25,0	7,1	2,4	29,4	0,1
İsviçre	46,2	23,8	0,0	7,4	22,6	0,0
Türkiye	21,7	23,7	0,0	4,2	48,4	1,9
İngiltere	37,5	19,0	0,0	12,1	30,8	0,0
ABD	43,6	25,7	0,0	12,8	18,0	0,0

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s.104.

Diğer taraftan, gelir üzerinden alınan vergilerin düşük oranda olduğu Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti ve Fransa gibi ülkelerde sosyal güvenlik katkı payları yüksek bir orana sahiptir. Türkiye’de ise bu oran % 23,7’dir. Buna karşılık satış vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek orana sahip olduğu ülkeler % 52,6 ile Meksika ve % 44,4 ile Türkiye’dir. Buna göre Türkiye’de, daha önce bütçe gelirleri ile ilgili bölümde belirtildiği üzere, diğer ülkelere kıyasla da vergi gelirlerinin önemli bir bölümü mal ve hizmetlerden alınan vergilere dayanmaktadır.

1- Vergi Gelirlerinin GSYİH’ye Oranı

Ülkeler itibariyle 1965- 2009 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ye olan oranı sosyal güvenlik katkı payları dahil olarak Tablo 11’de verilmiştir. 1965 yılından bu yana olan oranlar dikkate alındığında, OECD ortalamasının, 1965 yılında yaklaşık % 26,1 iken 2009 yılında % 34’e çıktığı gözlemlenmektedir. Bu dönemde, bütün ülkelerin vergi gelirlerinin GSYİH’ye olan oranı artmıştır. 1965 yılında, vergi gelirlerinin GSYİH’ye olan oranı en düşük ülke Türkiye’dir. Bu oran 1965 yılında Türkiye için % 10,9’dur. 2009 yılına gelindiğinde ise bu oranın en düşük olduğu ülke Meksika ve Şili’dir. Ancak Meksika ve OECD’nin yeni üyesi Şili’nin ardından Türkiye gelmektedir. Bu oran 2009 yılında Türkiye için % 24,9’dur. Türkiye açısından bu iki oran karşılaştırıldığında önemli bir artışın gerçekleştiği sonucuna varmakla birlikte, aynı gayretin diğer ülkeler tarafından da gösterildiğini söylemek mümkündür. Sırasıyla Danimarka, İsveç, Belçika, Norveç, Finlandiya ve Fransa gibi ülkeler GSYİH’ye göre en yüksek vergi toplama oranına sahiptir. Bu ülkelerin oranları % 50’ye yakındır. Diğer taraftan ABD’de son yıllarda bu oranın düşme eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir.

**Tablo 11: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı
(Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil)**

	1966	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2005	2007	2009
Avustralya	20,3	25,2	28,0	27,5	28,1	29,7	29,5	29,9	28,8	26,2
Avusturya	34,3	36,5	40,6	39,7	42,0	43,9	44,0	42,2	42,0	42,4
Belçika	32,8	38,6	44,1	41,8	43,6	44,7	44,5	44,3	43,9	43,5
Kanada	26,8	32,1	32,8	35,7	35,6	35,7	34,1	33,3	32,9	31,8
Şili					18,9	18,7	19,0	20,6	22,1	19,4
Çek Cumh.					35,8	34,3	34,9	36,0	35,5	34,4
Danimarka	30,7	40,0	46,4	46,9	48,9	49,3	48,1	49,8	48,8	47,7
Estonya						31,3	30,7	30,6	31,3	33,9
Finlandiya	31,5	36,8	39,6	43,8	46,5	46,0	44,5	43,7	43,2	42,7
Fransa	34,1	35,7	42,6	42,1	43,4	44,5	43,6	44,0	43,9	42,9
Almanya	32,0	34,8	35,9	35,7	37,0	37,0	35,9	35,2	36,1	36,6
Yunanistan	19,1	20,0	26,2	25,7	31,2	33,6	33,1	31,7	32,1	31,1
Macaristan					41,7	38,9	38,1	37,4	39,2	39,3
İzlanda	26,2	30,0	28,7	31,2	31,4	36,5	35,8	40,0	39,6	35,3
İrlanda	26,4	29,5	34,9	33,1	33,0	30,3	28,2	30,4	30,5	28,1
İsrail						36,5	36,2	35,7	35,3	32,5
İtalya	25,7	25,6	34,3	37,5	40,5	42,0	41,4	41,2	42,8	43,0
Japonya	17,6	21,4	27,0	28,7	26,2	26,5	26,0	27,2	28,4	27,7
Kore		14,8	16,1	18,5	20,1	22,1	23,4	24,1	26,0	25,7
Lüksemburg	27,7	31,1	38,4	34,8	37,1	39,1	39,1	36,9	35,7	36,8
Meksika			15,4	15,7	15,4	16,6	17,0	17,8	18,9	19,1
Hollanda	34,0	40,4	42,5	43,6	41,8	39,3	37,5	38,2	39,0	38,7
Yeni Zelanda	25,0	29,2	30,9	36,6	35,6	32,9	33,4	35,8	34,8	32,3

	1966	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2005	2007	2009
Norveç	31,0	39,6	42,8	40,9	40,8	42,7	42,8	43,2	42,8	42,5
Polonya					36,8	33,5	32,7	32,9	34,3	32,6
Portekiz	16,4	19,1	25,1	27,1	29,5	30,8	31,1	31,0	32,2	31,5
Slovak Cumh.						34,2	33,1	30,9	29,5	29,0
Slovenya						37,6	37,8	38,3	37,7	37,2
İspanya	15,1	18,0	27,6	32,6	32,3	34,1	34,1	35,9	35,8	32,1
İsveç	34,1	42,3	48,0	51,3	47,7	50,6	48,2	48,4	47,4	46,2
İsviçre	17,9	23,7	26,8	25,1	26,9	28,6	28,6	28,0	27,9	28,3
Türkiye	10,9	11,5	11,7	14,8	17,4	24,5	25,6	24,3	24,3	24,9
İngiltere	31,6	34,6	37,1	35,1	33,6	36,1	35,1	35,6	36,0	34,9
ABD	25,2	25,6	25,3	27,0	27,9	29,0	26,6	26,9	27,4	25,1
OECD-Total	26,1	29,4	32,6	33,6	34,2	35,0	34,5	34,8	34,9	34,0

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s.102.

OECD üyesi ülkelerde 1965-2010 yılları arasında vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları hariç GSYİH'ye olan oranları Tablo 12'de verilmiştir. Bu dönemde OECD ortalaması % 20,9'dan % 24,6'ya çıkmıştır. 1965 yılında vergi gelirlerinin GSYİH'ye olan oranının en düşük olduğu ülke % 9,9 oranı ile Türkiye'dir. 2007 yılında ise Meksika, Slovak Cumhuriyeti ve Japonya, Şili, ABD, Çek Cumhuriyeti ve Kore Türkiye'den daha düşük bir orana sahiptir. Bu yılda Türkiye'nin oranı % 19,6'dır. Aynı yılda en yüksek orana sahip ülke ise % 46,6 oranı ile Danimarka'dır.

**Tablo 12: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı
(Sosyal Güvenlik Katkı Payları hariç)**

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	20,6	25,4	27,8	28,0	28,2	30,4	29,7	27,1	25,8	25,6
Avusturya	25,4	26,6	27,9	26,6	26,5	28,4	27,7	28,5	27,7	27,5
Belçika	21,3	27,5	30,3	28,0	29,2	30,8	30,0	30,1	28,7	29,4
Kanada	24,3	28,8	28,1	31,5	30,6	30,8	28,3	27,6	27,1	26,3
Şili				15,5	17,3	17,5	21,5	20,0	15,7	18,3
Çek Cumh.					21,0	18,9	20,2	19,5	19,0	18,9
Danimarka	28,8	38,2	44,8	45,6	47,7	47,6	47,9	46,8	46,7	46,6
Estonya					24,0	20,1	21,0	20,1	22,5	21,0
Finlandiya	28,3	29,1	31,1	32,5	31,6	35,3	31,1	30,9	30,1	29,8
Fransa	22,5	21,1	24,3	23,5	24,4	28,4	27,5	27,3	25,8	26,3
Almanya	23,1	22,6	22,9	21,8	22,7	22,8	22,9	23,1	22,9	22,0
Yunanistan	12,3	13,8	16,6	18,4	19,7	23,8	21,3	21,0	20,0	20,0
Macaristan					26,7	27,8	27,2	27,1	27,4	26,0
İzlanda	24,1	29,2	27,5	30,0	28,7	34,4	37,6	33,9	30,9	31,1
İrlanda	23,3	24,5	29,2	27,9	27,5	26,8	26,2	23,9	22,2	22,1
İsrail					31,5	31,4	30,7	28,2	26,0	26,9
İtalya	16,8	13,7	22,0	25,3	27,4	30,0	30,3	29,6	29,4	29,5
Japonya	13,9	14,5	18,7	21,0	17,6	17,3	18,1	17,4	15,9	16,3
Kore		14,8	15,8	17,5	17,6	18,8	21,0	20,7	19,7	19,3
Lüksemburg	18,8	23,1	29,1	26,0	27,3	29,1	25,8	25,4	26,4	26,3
Meksika			13,7	13,7	12,7	14,1	15,0	18,2	14,5	15,9
Hollanda	22,7	25,1	23,7	26,9	24,1	24,2	25,3	24,7	24,4	24,7
Yeni Zelanda	23,9	28,4	30,9	36,9	36,2	33,2	34,7	33,8	31,6	31,5

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Norveç	26,1	29,5	33,8	30,2	31,3	33,7	34,0	33,3	32,5	33,3
Polonya					25,2	19,8	22,8	22,9	20,4	20,6
Portekiz	12,4	12,5	18,1	19,6	21,5	22,9	23,9	23,7	21,6	22,3
Slovak Cumh.					25,3	19,9	17,8	17,4	16,4	16,0
Slovenya					22,3	23,1	24,0	23,1	22,2	22,4
İspanya	10,5	9,7	16,3	21,0	20,5	22,4	25,2	21,0	18,8	20,1
İsveç	29,2	33,2	35,6	38,0	34,4	37,9	35,0	34,9	35,2	34,1
İsviçre	14,9	18,6	19,5	19,0	19,6	22,1	21,2	21,6	21,9	21,4
Türkiye	9,9	10,8	9,8	12,0	14,8	19,6	18,9	18,2	18,6	19,6
İngiltere	25,7	28,8	30,4	29,5	28,0	30,2	29,2	29,0	27,4	28,2
ABD	21,4	20,3	19,1	20,5	20,9	22,6	21,4	19,7	17,7	18,5
OECD-Ort.	20,9	22,8	24,9	25,4	25,4	26,3	26,3	25,6	24,5	24,6

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s.101.

2010 yılında vergi gelirlerinin GSYİH'ye olan oranı, en yüksek orana sahip ülke dikkate alınarak sıralı olarak Tablo Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13 : 2010 yılında Vergi Gelirlerinin GSYİH’ye Oranı

VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK KATKI PAYLARI DAHİL) GSYİH'YE ORANI -2010	
Danimarka	47,6
İsveç	45,5
Belçika	43,5
İtalya	42,9
Norveç	42,9
Fransa	42,9
Finlandiya	42,5
Avusturya	42,0
Hollanda	38,7
Macaristan	37,9
Slovenya	37,5
Lüksemburg	37,1
Almanya	36,1
İzlanda	35,2
İngiltere	34,9
Çek Cumh.	34,2
Estonya	34,2
İsrail	32,4
İspanya	32,3
Polonya	31,7
Yeni Zelanda	31,5
Portekiz	31,3
Kanada	31,0

VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK KATKI PAYLARI HARIÇ) GSYİH'YE ORANI - 2010	
Danimarka	46,6
İsveç	34,1
Norveç	33,3
Yeni Zelanda	31,5
İzlanda	31,1
Finlandiya	29,8
İtalya	29,5
Belçika	29,4
İngiltere	28,2
Avusturya	27,5
İsrail	26,9
Lüksemburg	26,3
Kanada	26,3
Fransa	26,3
Macaristan	26,0
Avustralya	25,6
Hollanda	24,7
Slovenya	22,4
Portekiz	22,3
İrlanda	22,1
Almanya	22,0
İsviçre	21,4
Estonya	21,0

VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK KATKI PAYLARI DAHİL) GSYİH'YE ORANI -2010	
Yunanistan	30,9
Slovak Cumh.	28,3
İsviçre	28,1
İrlanda	27,6
Japonya	27,6
Türkiye	25,7
Avustralya	25,6
Kore	25,1
ABD	24,8
Şili	19,6
Meksika	18,8

VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK KATKI PAYLARI DAHİL) GSYİH'YE ORANI -2010	
Polonya	20,6
İspanya	20,1
Yunanistan	20,0
Türkiye	19,6
Kore	19,3
Çek Cumh.	18,9
ABD	18,5
Şili	18,3
Japonya	16,3
Slovak Cumh.	16,0
Meksika	15,9

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s.95.

Tablo 13’de yer alan verilere göre, 2010 yılında vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları dahil GSYİH’ye oranının OECD ortalaması %33,8’dir. Türkiye’nin aynı oranı % 25,7’dir. Aynı yılda vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları hariç GSYİH’ye oranının OECD ortalaması ise % 24,6’dır. Türkiye ortalaması da bu yılda % 16,6’dır. Türkiye, önceki yıllara göre sıralamada daha olumlu bir görünümde.

2- Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı

1965- 2010 yılları arasında kişi başına düşen ödenen vergi tutarı Tablo 14’de yer almaktadır. Doğal olarak bu verilerin ülkelerin GSYİH ve nüfus büyüklükleri ile bağlantısı bulunmaktadır. 2010 yılında OECD ortalaması 13.166 ABD Dolarıdır. Buna karşılık bu tutar, 2008 yılında 14.559 ABD Dolarıdır. Dolayısıyla 2010 yılında kişi başı ortalama vergi geliri tutarı azalmıştır. Ancak OECD ortalamasının düşme nedeni, finansal krizin sonucu olması yanında ayrıca OECD’ye yeni katılan Şili ve İsrail gibi ülkelerin, ortalamanın daha altında kişi başına düşen vergi gelirine sahip olmalarıdır. Kişi başına düşen vergi tutarının en yüksek olduğu ülke Lüksemburg’tur. Bu ülkeyi, Norveç, İsveç ve Danimarka izlemektedir. Lüksemburg’da ödenen vergi tutarı 37.945 ABD Dolarıdır. Bu tutar, Türkiye’de kişi başına düşen gelirin bile yaklaşık 3 katıdır. OECD üyesi ülkeler içerisinde kişi başına düşen en az verginin ödendiği ülkeler Meksika, OECD’nin yeni üyesi Şili ve Türkiye’dir. Türkiye’de bir birey 2009 yılında ortalama 2.571 ABD Doları vergi ödemiştir. Buna karşılık, bu tutar Türkiye’de 1965 yılında sadece 41 ABD Dolarıdır.

Tablo 14 :Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı (ABD Doları)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	496	2.001	3.196	5.326	6.119	6.491	13.892	13.188	11.840	14.752
Avusturya			4.219	8.936	11.892	10.322	18.877	21.198	19.473	18.994
Belçika			4.259	8.968	11.656	10.138	18.852	20.764	18.890	18.834
Kanada	711	2.448	4.551	7.555	7.207	8.563	14.487	14.434	12.920	14.555
Şili				442	944	951	2.375	2.293	1.748	2.485
Çek Cumh.					2.009	1.944	6.266	7.562	6.351	6.428
Danimarka	641	3.007	5.522	12.303	16.964	14.790	27.889	29.889	26.876	26.780
Estonya					914	1.285	5.154	5.640	5.119	4.831
Finlandiya			3.520	9.942	11.224	11.113	20.000	21.916	19.213	18.760
Fransa			4.359	9.711	11.594	9.974	18.203	19.741	17.761	17.466
Almanya			3.459	7.268	11.011	8.599	14.597	16.085	15.017	14.575
Yunanistan			362	1.434	3.179	3.915	8.864	9.738	8.676	8.221



	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Macaristan					1.832	1.783	5.459	6.154	5.043	4.881
İzlanda	721	1.909	3.428	7.727	8.177	11.483	26.651	19.343	12.855	13.899
İrlanda			1.837	4.392	6.253	7.944	18.467	17.277	13.865	12.759
İsrail					6.353	7.301	8.439	9.334	8.168	9.249
İtalya			1.932	5.934	8.740	8.142	15.470	16.568	15.094	14.598
Japonya	174	961	3.102	7.309	11.283	9.945	9.720	10.575	10.709	11.877
Kore		92	387	1.228	2.357	2.564	5.724	5.051	4.336	5.150
Lüksemburg			5.438	12.443	17.931	18.186	38.106	41.888	39.334	39.060
Meksika			345	536	520	1.090	1.732	2.134	1.427	1.795
Hollanda			4.448	8.873	10.721	9.573	18.506	20.748	18.420	18.178
Yeni Zelanda	525	1.340	2.279	4.829	6.198	4.675	11.130	10.223	8.636	10.295
Norveç	633	3.188	6.598	11.370	13.959	15.987	35.891	40.035	32.935	36.629
Polonya					1.315	1.466	3.882	4.755	3.586	3.902
Portekiz			420	1.885	3.353	3.540	7.083	7.687	6.756	6.721
Slovak Cumh.					1.899	1.817	4.594	5.328	4.681	4.543
Slovenya					2.652	3.208	8.872	9.987	8.982	8.631
İspanya			974	3.387	4.771	4.946	11.979	11.572	9.797	9.727
İsveç	1.003	3.881	6.035	14.924	13.646	14.338	23.947	24.463	20.321	22.444
İsviçre	439	2.255	3.966	9.062	12.387	10.458	16.525	19.276	18.944	19.752
Türkiye	41	188	212	547	641	1.004	2.225	2.475	2.093	2.571
İngiltere	563	1.470	3.034	6.280	6.789	9.120	16.595	15.399	12.077	12.688
ABD	860	1.923	4.497	6.306	7.688	10.354	12.913	12.295	10.927	11.605
Ortalama			3.168	6.627	7.182	7.265	13.923	14.559	2.731	13.166

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s131

3- Gelir Vergisinin Payı

OECD üyesi ülkelerde 1965-2010 yılları arasında gelir vergisinin GSYİH içerisindeki payı Tablo 15’de, aynı gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Tablo 16’da gösterilmiştir. Türkiye, üye ülkeler arasında gelir vergisinin GSYİH’ya oranının düşük olduğu ülkeler arasındadır.

Tablo 15 :Gelir Vergisinin GSYİH içindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	7,1	11,1	12,6	12,0	11,4	11,5	10,9	10,2	9,6	9,9
Avusturya	6,8	7,9	9,4	8,3	8,6	9,5	9,4	9,9	9,5	9,5
Belçika	6,4	12,9	15,8	13,4	14,2	14,0	12,1	12,5	12,1	12,2
Kanada	5,8	10,5	11,5	14,7	13,4	13,1	12,3	12,0	11,4	10,8
Şili										
Çek Cumh.					4,6	4,4	4,2	3,7	3,6	3,6
Danimarka	12,7	21,4	23,4	24,8	26,2	25,6	25,3	25,1	26,3	24,3
Estonya					8,4	6,8	5,8	6,2	5,7	5,4
Finlandiya	10,1	14,1	14,9	15,2	14,2	14,5	13,0	13,2	13,4	12,6
Fransa	3,6	3,8	4,9	4,5	4,9	8,0	7,5	7,6	7,3	7,3
Almanya	8,2	10,3	10,3	9,6	10,2	9,5	9,1	9,6	9,5	8,8
Yunanistan	1,2	1,7	3,6	3,7	3,5	5,0	4,9	4,8	5,0	4,4
Macaristan					6,7	7,3	7,4	7,8	7,5	6,5
İzlanda	5,1	6,0	5,5	8,3	9,7	12,9	13,8	13,2	12,9	12,9
İrlanda	4,2	7,2	10,7	10,5	9,9	9,4	8,8	8,1	7,7	7,5
İsrail					9,7	10,7	8,1	7,4	6,3	6,3
İtalya	2,8	3,8	9,0	9,9	10,4	10,4	11,1	11,5	11,7	11,7
Japonya	3,9	4,9	6,6	7,9	5,9	5,6	5,6	5,7	5,4	5,1
Kore		1,3	2,2	3,9	3,6	3,3	4,4	4,0	3,6	3,6
Lüksemburg	6,9	9,0	10,1	8,4	8,0	7,2	7,1	7,7	7,8	7,8

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Meksika										
Hollanda	9,1	11,0	8,2	10,6	7,8	6,0	7,7	7,5	8,7	8,6
Yeni Zelanda	9,4	15,4	18,7	17,7	16,3	14,3	14,6	13,8	13,0	11,9
Norveç	11,7	12,4	9,6	10,7	10,6	10,3	9,5	9,1	10,3	10,1
Polonya					8,3	4,4	5,2	5,4	4,6	4,5
Portekiz				4,3	5,4	5,5	5,5	5,6	5,8	5,6
Slovak Cumh.					3,6	3,4	2,6	2,7	2,4	2,3
Slovenya					5,8	5,6	5,5	5,9	5,8	5,7
İspanya	2,1	2,7	5,4	7,1	7,6	6,4	7,5	7,0	6,7	7,0
İsveç	16,2	19,0	18,4	20,1	15,9	17,1	14,6	13,8	13,4	12,7
İsviçre	5,8	9,3	9,9	8,2	9,1	8,7	8,8	8,7	9,2	9,1
Türkiye	2,6	3,9	3,2	4,0	3,6	5,4	4,1	4,0	4,0	3,7
İngiltere	10,1	14,0	9,6	10,4	9,8	10,7	10,8	10,8	10,4	10,0
ABD	7,8	8,9	9,7	10,1	9,9	12,3	10,6	10,0	8,1	8,1
Ortalama	6,9	9,3	10,1	10,3	9,3	9,3	9,0	8,9	8,7	8,4

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 107.

Tablo 16: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	34,4	43,6	45,2	43,0	40,6	37,8	36,6	37,6	37,4	38,6
Avusturya	20,0	21,6	22,9	21,0	20,9	22,1	22,5	23,2	22,3	22,5
Belçika	20,5	32,6	35,6	32,0	32,6	31,3	27,8	28,5	28,0	28,1
Kanada	22,6	32,8	35,2	40,8	37,5	36,8	37,1	37,1	35,4	34,9
Şili										
Çek Cumh.					12,8	12,9	11,7	10,6	10,7	10,5
Danimarka	42,3	55,8	50,7	53,2	53,7	51,8	51,7	52,5	55,1	51,0
Estonya					23,3	22,1	18,5	19,5	16,0	15,9
Finlandiya	33,3	38,5	37,4	34,7	31,1	30,6	30,3	30,9	31,2	29,7
Fransa	10,6	10,6	11,5	10,7	11,4	18,0	17,1	17,4	17,3	17,0
Almanya	26,0	30,0	28,7	27,6	27,5	25,3	25,2	26,3	25,3	24,5
Yunanistan	6,8	8,9	13,9	14,1	12,0	14,7	14,9	15,1	16,4	14,1
Macaristan					16,1	18,6	18,2	19,4	18,9	17,1
İzlanda	19,5	20,2	19,5	26,9	31,1	34,8	33,9	36,0	37,9	36,5
İrlanda	16,7	25,2	31,3	31,9	30,7	30,4	28,4	27,9	27,7	27,0
İsrail					26,4	29,0	22,4	21,8	20,2	19,3
İtalya	10,9	15,2	26,7	26,3	26,0	24,8	25,6	26,8	27,1	27,3
Japonya	21,7	23,9	24,7	27,8	22,4	21,1	19,6	19,9	20,0	18,6
Kore		8,5	13,4	20,0	18,1	14,6	16,7	15,0	14,2	14,3
Lüksemburg	24,9	27,5	25,5	23,5	21,7	18,3	20,0	21,7	20,7	21,1
Meksika										
Hollanda	27,7	27,1	19,4	24,7	18,9	15,2	19,8	19,1	22,8	22,3
Yeni Zelanda	39,4	54,3	60,5	48,0	45,0	43,1	42,1	40,7	41,0	37,7



	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Norveç	39,6	31,5	22,5	26,2	25,9	24,1	22,2	21,6	24,3	23,5
Polonya					22,9	13,5	15,1	15,6	14,6	14,1
Portekiz				15,9	18,4	17,7	17,1	17,3	18,8	17,9
Slovak Cumh.					8,9	9,9	8,7	9,3	8,3	8,1
Slovenya					15,0	15,0	14,7	15,8	15,7	15,1
İspanya	14,3	14,5	19,4	21,7	23,6	18,7	20,1	21,2	21,6	21,7
İsveç	48,7	46,1	38,7	38,5	33,5	33,3	30,9	29,8	28,9	28,0
İsviçre	33,4	39,2	39,2	32,9	34,0	29,7	31,9	31,0	32,0	32,3
Türkiye	24,8	32,9	27,5	26,8	21,6	22,2	17,0	16,5	16,4	14,3
İngiltere	33,1	40,0	26,0	29,4	28,8	29,4	30,0	30,0	30,4	28,8
ABD	31,7	34,6	37,8	37,0	35,7	41,8	38,0	38,2	33,6	32,8
Ortalama	26,2	29,8	29,7	29,4	25,9	25,3	24,6	24,8	24,7	23,9

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 108.

.

4- Kurumlar Vergisinin Payı

Türkiye’de 2007 yılında kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 7,4’tür. Aynı yılda OECD ortalaması ise % 8,6’dır. OECD ortalaması, 2008 yılına göre azalmıştır. Özellikle kurum kazançlarının, genel ekonomik koşullardan etkilenmesinin sonucu olarak bu oranın azaldığı söylenebilir. Diğer bir neden uluslararası vergi rekabeti nedeniyle, kurumların ödedikleri vergilerin azalma eğiliminde olmasıdır. Genel olarak Türkiye’de bu oranın OECD üyesi ülkelerin oranına kıyasla düşük söylenebilir. OECD üyesi ülkelerde 1975-2010 yılları arasında kurumlar vergisinin GSYİH’ye olan oranları Tablo 17’de, kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payları ise Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 17: Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	3,4	3,1	2,6	4,0	4,2	6,1	6,9	5,9	4,8	4,8
Avusturya	1,8	1,6	1,4	1,4	1,4	2,0	2,4	2,5	1,7	1,9
Belçika	1,9	2,7	2,2	2,0	2,3	3,2	3,5	3,3	2,5	2,7
Kanada	3,8	4,3	2,7	2,5	2,9	4,4	3,5	3,4	3,4	3,3
Şili										
Çek Cumh.					4,4	3,4	4,7	4,2	3,6	3,4
Danimarka	1,4	1,2	2,2	1,7	2,3	3,3	3,8	3,3	2,3	2,7
Estonya					2,4	0,9	1,6	1,6	1,9	1,4
Finlandiya	2,5	1,7	1,4	2,0	2,3	5,9	3,9	3,5	2,0	2,6
Fransa	1,8	1,8	1,9	2,2	2,1	3,1	3,0	2,9	1,5	2,1
Almanya	2,5	1,5	2,2	1,7	1,0	1,8	2,2	1,9	1,3	1,5
Yunanistan	0,3	0,7	0,7	1,5	1,8	4,2	2,6	2,5	2,5	2,4
Macaristan					1,9	2,2	2,8	2,6	2,3	1,2
İzlanda	0,5	0,8	0,9	0,9	0,9	1,2	2,5	1,9	1,8	1,0
İrlanda	2,3	1,4	1,1	1,6	2,7	3,7	3,4	2,8	2,4	2,5
İsrail					3,1	3,9	4,5	3,5	2,8	2,9

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
İtalya	1,8	1,6	3,1	3,8	3,5	2,9	3,8	3,7	3,1	2,8
Japonya	4,0	4,2	5,6	6,4	4,2	3,7	4,8	3,9	2,6	3,2
Kore		1,3	1,8	2,5	2,3	3,2	4,0	4,2	3,7	3,5
Lüksemburg	3,1	5,1	7,0	5,6	6,6	7,0	5,3	5,1	5,6	5,7
Meksika										
Hollanda	2,6	3,1	3,0	3,2	3,1	4,0	3,2	3,2	2,0	2,2
Yeni Zelanda	4,9	3,3	2,6	2,4	4,3	4,1	4,9	4,4	3,5	3,8
Norveç	1,1	1,1	7,3	3,7	3,8	8,9	11,0	12,1	9,1	10,1
Polonya					2,8	2,4	2,8	2,7	2,3	2,0
Portekiz				2,1	2,3	3,7	3,6	3,7	2,9	2,8
Slovak Cumh.					6,0	2,6	3,0	3,1	2,5	2,5
Slovenya					0,5	1,2	3,2	2,5	1,8	1,9
İspanya	1,4	1,3	1,4	2,9	1,7	3,1	4,7	2,8	2,2	1,8
İsveç	2,0	1,8	1,7	1,6	2,8	3,9	3,7	3,0	3,0	3,5
İsviçre	1,3	2,0	1,7	1,8	1,7	2,6	3,0	3,1	3,0	2,9
Türkiye	0,5	0,6	1,1	1,0	1,1	1,8	1,6	1,8	1,9	1,9
İngiltere	1,3	2,2	4,7	3,5	2,8	3,5	3,4	3,6	2,8	3,1
ABD	4,0	2,9	1,9	2,4	2,9	2,6	3,0	2,0	1,8	2,7
Ortalama	2,2	2,1	2,6	2,6	2,8	3,4	3,8	3,5	2,8	2,9

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 109.

Tablo 18 : Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	16,3	12,4	9,4	14,1	14,8	20,2	23,1	21,7	18,7	18,5
Avusturya	5,4	4,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,8	5,8	4,0	4,6
Belçika	6,2	6,9	4,9	4,8	5,4	7,2	8,0	7,6	5,8	6,2
Kanada	14,9	13,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,6	10,4	10,6	10,7
Şili										
Çek Cumh.					12,2	9,9	13,1	12,1	10,5	9,9
Danimarka	4,5	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	6,9	4,8	5,8
Estonya					6,7	2,9	5,2	5,1	5,2	4,0
Finlandiya	8,1	4,7	3,4	4,5	5,0	12,5	9,0	8,1	4,7	6,0
Fransa	5,3	5,2	4,5	5,3	4,9	6,9	6,8	6,7	3,5	5,0
Almanya	7,8	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	6,1	5,2	3,6	4,2
Yunanistan	1,8	3,4	2,7	5,5	6,3	12,2	7,9	7,8	8,1	7,8
Macaristan					4,5	5,7	7,0	6,6	5,7	3,3
İzlanda	1,8	2,6	3,1	2,8	3,0	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7
İrlanda	9,1	4,8	3,2	5,0	8,5	11,8	10,9	9,7	8,7	9,1
İsrail					8,6	10,6	12,5	10,3	8,8	9,0
İtalya	6,9	6,3	9,3	10,0	8,7	6,9	8,8	8,6	7,2	6,6
Japonya	22,2	20,6	21,0	22,4	15,9	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6
Kore		8,9	11,4	12,8	11,6	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9
Lüksemburg	11,0	15,6	17,7	15,8	17,7	17,8	14,8	14,3	14,7	15,5
Meksika										
Hollanda	8,1	7,7	7,0	7,5	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6
Yeni Zelanda	20,7	11,8	8,3	6,5	11,9	12,4	14,2	13,1	11,0	12,2

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Norveç	3,8	2,9	17,2	9,0	9,2	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5
Polonya					7,7	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3
Portekiz				8,0	7,8	12,1	11,1	11,3	9,3	9,1
Slovak Cumh.					15,0	7,7	10,1	10,6	8,6	8,9
Slovenya					1,3	3,1	8,6	6,8	4,9	5,0
İspanya	9,2	6,9	5,1	8,8	5,4	8,9	12,5	8,5	7,2	5,5
İsveç	6,1	4,3	3,5	3,1	5,8	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6
İsviçre	7,7	8,5	6,8	7,1	6,4	8,8	10,8	11,1	10,5	10,3
Türkiye	4,8	5,1	9,5	6,7	6,7	7,3	6,8	7,3	7,7	7,4
İngiltere	4,4	6,2	12,6	9,9	8,1	9,7	9,4	10,0	8,1	8,8
ABD	16,4	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	10,8	7,5	7,4	10,8
Ortalama	8,8	7,6	7,9	7,9	8,0	9,6	10,6	10,0	8,4	8,6

Kaynak: OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 110.

5- Sosyal Güvenlik Katkı Payları

Vergi benzeri (parafiskal) gelir olarak tanımlanan sosyal güvenlik katkı paylarının sadece sosyal güvenlik alanında değil, aynı zamanda günümüz maliye politikalarının belirlenmesinde de artan bir önemi bulunmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi bir çok ülkede kamu açıklarının ve devlet borçlanmalarının önemli nedenlerinden biri sosyal güvenlik kurumlarındaki gelir gider eşitsizliğidir. OECD üyesi ülkelerde sosyal güvenlik katkı paylarının GSYİH içerisindeki payı 1965 yılında % 4,6 iken, bu oran 2010 yılında %9;1’e çıkmıştır. Bu yıllar arasında artış oranı bir kata yakın olmuştur. Türkiye’de ise bu oranlar aynı yıllarda sırasıyla % 0,6 ve % 6,6 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’deki bu artış on kattan fazla olmuştur. Bu derece önemli artışta, Türkiye’nin başlangıç yılındaki oranının küçüklüğü önemli bir etkidir. Çünkü bu önemli artışa rağmen, Türkiye’nin 2010 yılındaki oranı hala OECD ortalamasının önemli ölçüde altındadır. 1965-2010 yılları arasında sosyal güvenlik katkı paylarının GSYİH içerisindeki oranı Tabloda, katkı paylarının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da Tablo 20’de gösterilmiştir.

Tablo 19: Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Avusturya	8,4	10,1	13,0	13,0	14,9	14,7	14,1	14,3	14,8	14,5
Belçika	9,8	11,9	14,0	13,9	14,3	13,8	13,5	13,9	14,4	14,1
Kanada	1,4	3,2	4,4	4,4	5,0	4,9	4,8	4,8	5,0	4,7
Şili				1,5	1,2	1,4	1,3	1,4	1,4	1,4
Çek Cumh.					14,9	15,0	15,7	15,5	14,9	15,3
Danimarka	1,1	0,2	1,4	0,9	1,1	1,8	1,0	1,0	1,0	1,0
Estonya					12,3	10,9	10,5	11,6	13,1	13,1
Finlandiya	2,1	7,5	8,7	11,2	14,1	11,9	11,9	12,0	12,8	12,7
Fransa	11,7	14,4	18,5	18,5	18,4	16,0	16,2	16,2	16,7	16,6
Almanya	8,5	11,7	13,2	13,0	14,5	14,6	13,2	13,4	14,4	14,1
Yunanistan	5,7	5,8	9,2	8,0	9,4	10,6	11,2	11,2	10,4	10,9

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Macaristan					14,8	11,5	13,2	13,0	12,5	11,9
İzlanda	2,1	0,8	0,7	1,0	2,5	2,9	3,0	2,8	3,1	4,1
İrlanda	1,6	3,9	5,1	4,9	4,6	4,2	4,8	5,1	5,6	5,6
İsrail					5,2	5,4	5,5	5,6	5,4	5,6
İtalya	8,7	11,6	11,7	12,4	12,6	12,0	12,9	13,4	13,7	13,4
Japonya	3,9	5,9	8,1	7,6	8,8	9,4	10,4	11,1	11,0	11,4
Kore		0,1	0,2	2,0	2,4	3,8	5,5	5,8	5,8	5,7
Lüksemburg	8,9	9,6	10,3	9,6	9,8	10,1	9,8	10,1	11,3	10,8
Meksika			1,7	2,1	2,5	2,8	2,7	2,6	2,9	2,9
Hollanda	10,1	15,6	18,8	16,0	17,4	15,4	13,5	14,5	13,8	14,1
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Norveç	3,5	9,7	8,9	10,8	9,6	8,9	8,9	8,8	10,0	9,7
Polonya					11,0	12,9	12,0	11,3	11,3	11,1
Portekiz	3,5	6,6	6,3	7,3	7,8	8,0	8,5	8,8	9,0	9,0
Slovak Cumh.					15,0	14,1	11,7	12,0	12,7	12,3
Slovenya					16,7	14,2	13,7	14,0	14,8	15,1
İspanya	4,2	8,8	11,2	11,5	11,6	11,9	12,1	12,1	12,1	12,1
İsveç	4,0	8,1	11,8	14,2	13,1	13,6	12,3	11,5	11,4	11,4
İsviçre	2,6	5,2	5,7	5,9	7,3	7,2	6,5	6,5	6,9	6,7
Türkiye	0,6	1,1	1,6	2,9	2,0	4,5	5,2	6,1	6,0	6,1
İngiltere	4,7	6,1	6,6	6,0	6,1	6,2	6,6	6,8	6,7	6,6
ABD	3,3	5,2	6,4	6,9	6,9	6,9	6,5	6,5	6,5	6,4
Ortalama	4,6	6,5	7,6	7,6	9,1	8,9	8,8	8,9	9,2	9,1

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 111.

Tablo 20 : Sosyal Güvenlik Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Avusturya	24,9	27,6	31,8	32,9	35,9	34,1	33,7	33,4	34,8	34,6
Belçika	31,4	30,2	31,6	33,2	32,9	31,0	31,1	31,6	33,4	32,4
Kanada	5,6	10,0	13,5	12,1	14,0	13,6	14,4	14,7	15,6	15,3
Şili				9,0	6,5	7,3	5,6	6,4	8,3	6,9
Çek Cumh.					41,4	44,3	43,6	44,2	44,0	44,6
Danimarka	3,8	0,6	3,0	2,0	2,2	3,6	2,0	2,0	2,1	2,1
Estonya					33,9	35,3	33,3	36,6	36,8	38,5
Finlandiya	6,8	20,4	21,9	25,6	30,8	25,2	27,7	28,0	29,9	29,8
Fransa	34,2	40,6	43,3	44,1	43,0	36,1	37,1	37,3	39,3	38,7
Almanya	26,8	34,0	36,5	37,5	39,0	39,0	36,6	36,7	38,6	39,0
Yunanistan	31,6	29,5	35,6	30,2	32,4	30,8	34,4	34,7	34,3	35,2
Macaristan					35,6	29,3	32,7	32,4	31,3	31,4
İzlanda	8,1	2,7	2,4	3,1	8,1	7,7	7,4	7,7	9,0	11,8
İrlanda	6,5	13,8	14,8	14,8	14,4	13,5	15,4	17,7	20,1	20,1
İsrail					14,1	14,7	15,2	16,5	17,1	17,2
İtalya	34,2	45,9	34,7	32,9	31,5	28,5	29,9	31,2	31,8	31,3
Japonya	21,8	29,0	30,3	26,4	33,5	35,2	36,5	38,8	41,0	41,1
Kore		0,9	1,5	10,1	12,1	16,7	20,7	21,8	22,9	22,8
Lüksemburg	32,3	29,4	26,2	27,0	26,5	25,7	27,6	28,4	30,0	29,1
Meksika			11,3	13,4	16,6	16,5	15,3	12,7	16,7	15,4
Hollanda	30,8	38,4	44,3	37,4	41,9	39,0	34,8	37,0	36,1	36,3
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Norveç	11,9	24,8	20,8	26,3	23,5	20,9	20,8	21,0	23,4	22,5
Polonya					30,4	39,5	34,4	33,1	35,7	34,9
Portekiz	21,8	34,6	25,9	27,2	26,5	25,8	26,3	27,1	29,5	28,8
Slovak Cumh.					37,3	41,5	39,7	40,8	43,6	43,4
Slovenya					42,8	38,0	36,3	37,8	40,0	40,3
İspanya	28,3	47,5	40,8	35,4	36,2	34,7	32,3	36,6	39,3	37,6
İsveç	12,1	19,5	25,0	27,2	27,6	26,4	26,1	24,9	24,5	25,0
İsviçre	14,9	22,0	22,7	23,6	27,3	24,5	23,5	23,2	23,9	23,8
Türkiye	5,9	9,5	14,3	19,7	12,1	18,7	21,7	25,0	24,5	23,7
İngiltere	15,4	17,5	17,8	17,0	17,8	17,0	18,4	19,0	19,7	19,0
ABD	13,3	20,5	25,2	25,2	24,9	23,4	23,3	24,9	27,0	25,7
Ortalama	17,6	22,0	22,1	22,0	25,1	24,6	24,6	25,4	26,6	26,4

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 112.

6- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Payı

Türk vergi sisteminin çarpıcı özelliği, dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının olağanüstü yüksek olmasıdır. Diğer vergi sistemi olumsuzluklarında olduğu gibi OECD üyesi ülkeler arasında, dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek olduğu ülkeler arasında ilk sıralamaları Meksika ve Türkiye almaktadır.

Tablo 21 : Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	7,2	7,4	9,1	7,8	8,2	8,7	7,9	7,4	7,5	7,3
Avusturya	12,7	12,7	13,3	12,5	11,9	12,3	11,5	11,6	11,9	11,8
Belçika	11,6	10,8	11,2	11,1	11,2	11,3	11,0	10,8	10,9	11,2
Kanada	10,4	10,2	10,3	9,3	9,0	8,6	7,9	7,6	7,6	7,5
Şili				10,7	11,6	12,0	10,0	10,8	9,6	10,1
Çek Cumh.					11,5	10,7	10,7	11,0	11,3	11,3
Danimarka	12,4	13,2	15,8	15,4	15,7	15,9	16,3	15,5	15,3	15,2
Estonya					12,8	11,9	13,1	11,8	14,5	13,7
Finlandiya	12,9	11,7	13,5	14,2	13,8	13,7	12,9	12,9	13,4	13,4
Fransa	13,1	11,8	12,7	11,9	11,9	11,5	10,9	10,7	10,6	10,7
Almanya	10,4	9,2	9,3	9,3	10,4	10,5	10,5	10,6	11,1	10,6
Yunanistan	8,8	9,2	11,0	11,8	12,0	12,1	11,9	11,6	10,9	12,0
Macaristan					16,9	15,9	15,2	14,9	15,9	16,2
İzlanda	16,4	18,9	17,2	15,9	15,2	16,4	16,4	13,6	12,1	12,4
İrlanda	13,1	13,2	15,2	13,9	13,1	11,6	11,2	10,8	10,1	10,2
İsrail					13,5	12,3	12,7	12,6	12,3	13,0
İtalya	10,1	7,4	8,5	10,5	10,9	11,7	10,9	10,6	10,6	11,1
Japonya	4,7	3,5	3,7	3,9	4,2	5,1	5,1	5,1	5,1	5,2

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Kore		9,1	9,6	8,6	8,2	8,7	8,3	8,4	8,2	8,5
Lüksemburg	6,9	7,0	9,7	9,0	10,0	10,6	9,8	9,9	10,4	10,0
Meksika			10,0	8,7	8,2	8,9	9,4	12,4	8,7	9,9
Hollanda	9,4	9,8	10,9	11,3	11,3	11,5	12,0	11,9	11,7	11,9
Yeni Zelanda	6,7	6,9	7,2	12,4	12,1	11,5	11,0	11,4	11,6	12,5
Norveç	12,2	14,8	16,0	14,6	15,8	13,5	12,2	10,9	11,8	11,8
Polonya					12,8	11,8	13,0	13,0	11,7	12,5
Portekiz	7,6	8,2	10,7	11,9	12,7	12,2	13,2	12,9	11,6	12,3
Slovak Cumh.					14,4	12,3	11,3	10,7	10,6	10,3
Slovenya					15,1	14,0	13,2	13,2	13,8	14,0
İspanya	6,0	4,5	7,8	9,2	9,2	10,2	9,4	8,2	7,2	8,6
İsveç	10,4	10,0	12,6	13,0	13,4	12,7	12,6	12,9	13,5	13,4
İsviçre	6,0	5,3	5,5	5,2	5,8	6,6	6,2	6,3	6,3	6,3
Türkiye	5,7	4,9	4,1	4,2	6,3	10,1	11,5	11,0	11,2	12,5
İngiltere	10,1	8,7	11,7	11,0	12,0	11,6	10,4	10,3	9,9	10,7
ABD	5,6	5,0	4,8	4,8	5,0	4,7	4,7	4,6	4,5	4,5
Ortalama	9,6	9,3	10,4	10,4	11,3	11,3	11,0	10,8	10,7	11,0

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 112

1965- 2007 yılları arasında OECD üyesi ülkelerde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ye oranı Tablo 21'de, bu vergilerin toplam vergi gelirleri-
n olan oranı ise Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22 : Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	34,7	29,3	32,8	27,8	29,0	28,7	26,6	27,4	29,1	28,4
Avusturya	37,4	34,5	32,6	31,5	28,7	28,5	27,6	27,1	28,1	28,0
Belçika	37,2	27,4	25,4	26,4	25,7	25,4	25,1	24,6	25,3	25,6
Kanada	40,5	32,0	31,8	25,8	25,4	24,2	24,0	23,4	23,7	24,3
Şili				62,9	62,6	63,8	43,8	50,6	55,9	51,3
Çek Cumh.					32,1	31,5	29,9	31,5	33,3	33,2
Danimarka	41,4	34,3	34,3	33,0	32,1	32,1	33,3	32,5	32,1	31,9
Estonya					35,2	38,5	41,6	37,2	40,6	40,2
Finlandiya	42,5	31,9	33,9	32,5	30,2	29,0	30,1	30,0	31,4	31,5
Fransa	38,4	33,3	29,7	28,4	27,7	25,8	24,8	24,6	25,1	25,0
Almanya	33,0	26,9	25,7	26,7	28,0	28,1	29,2	29,0	29,7	29,5
Yunanistan	48,8	46,8	42,7	44,5	41,3	35,3	36,5	36,1	35,9	39,0
Macaristan					40,6	40,5	37,7	37,2	39,8	42,7
İzlanda	62,7	63,0	61,1	51,3	48,7	44,1	40,4	37,0	35,5	35,2
İrlanda	52,6	46,5	44,4	42,3	40,7	37,6	36,1	37,1	36,3	37,0
İsrail					36,8	33,3	35,2	37,2	39,2	40,0
İtalya	39,5	29,4	25,4	28,0	27,3	27,9	25,2	24,5	24,6	25,9
Japonya	26,2	17,3	14,0	13,7	15,8	19,3	18,0	17,9	19,1	18,7
Kore		61,1	59,5	44,3	40,7	38,4	31,3	31,6	32,0	33,9
Lüksemburg	24,7	21,3	24,6	25,1	27,1	27,2	27,5	28,0	27,7	26,9
Meksika			64,8	55,3	53,9	53,0	53,1	59,2	50,2	52,6
Hollanda	28,6	24,2	25,6	26,4	27,2	29,2	31,0	30,3	30,7	30,8
Yeni Zelanda	27,9	24,2	23,1	33,6	33,4	34,7	31,7	33,8	36,6	39,5

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Norveç	41,1	37,6	37,5	35,5	38,6	31,8	28,5	25,8	27,9	27,6
Polonya					35,2	36,1	37,5	38,1	37,0	39,4
Portekiz	47,6	42,6	43,7	44,2	43,3	39,6	40,6	39,7	37,7	39,4
Slovak Cumh.					35,7	36,2	38,4	36,2	36,5	36,5
Slovenya					38,7	37,6	35,0	35,6	37,2	37,3
İspanya	40,8	24,2	28,4	28,4	28,6	29,7	25,2	24,8	23,3	26,7
İsveç	31,2	24,3	26,6	25,0	28,1	24,6	26,6	27,7	28,9	29,4
İsviçre	34,2	22,4	21,9	20,7	21,4	22,3	22,3	22,2	21,8	22,6
Türkiye	54,0	41,3	36,0	27,9	37,6	42,0	47,7	45,5	45,7	48,4
İngiltere	33,1	25,0	31,5	31,0	35,3	31,9	29,1	28,9	29,0	30,8
ABD	22,8	19,5	18,8	17,4	18,0	16,0	16,7	17,4	18,5	18,0
Ortalama	38,4	32,8	33,7	33,0	33,8	33,1	32,0	32,1	32,5	33,1

Kaynak : OECD (2012), Revenue Statistics 2011, Paris, s 122

ÜÇÜNCÜ KISIM

MEVCUT SİSTEMİN NEDEN VE SONUÇLARI



I. VERGİ YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk Vergi Sistemi, bir önceki bölümde yer alan veriler dikkate alındığında, gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine kıyasla toplanan vergilerin GSYİH'ye olan oranın düşük olduğu ve vergi gelirlerinin dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilere dayandığı bir görünüme sahiptir. Ayrıca, Türk Vergi Sistemi, vergi adaletini de sağlayamamaktadır. Çünkü dolaysız vergiler gelirden bağımsız olarak harcamalara dayandığı için vergi adaletini sağlamada yetersiz kalmakta ve anayasal bir ilke olan mali güce göre vergilendirmeyi kavrayamamaktadır. Bu saptama, Türk Vergi Sisteminin genel bir özelliği olarak kabul edilmektedir. Örneğin, 9 Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda da "Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksekliği vergilemede adalet prensibini zedelemektedir³⁸." görüşüne yer verilmektedir.

Birey ve kurumların gelirleri üzerinden yeterince vergi alınamaması, vergi kaynaklarının mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere dayanmasına neden olmaktadır.

Örneğin, **Tablo 5'de** belirtildiği gibi, 2009 yılında petrol ürünleri üzerinden alınan ÖTV, toplam vergi gelirlerinin % 13'ünü oluşturmaktadır. Oysa aynı dönemde toplam kurumlar vergisi hâsılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 10'dur. Üstelik petrol ürünleri üzerinden alınan KDV geliri, bu tutara dahil değildir. Bu vergi sisteminin bir sonucu olarak, Türkiye dünyada petrol ürünleri üzerinden en fazla vergi alan ülke konumundadır. Örneğin, ülkelerin bir litre benzin satışı üzerinden aldıkları vergi tutarları **Tablo 23'de** verilmiştir. Türkiye'de bir litre 95 oktan benzin satışı üzerinden 1.21 ABD Doları vergi alınmaktadır.

38 DPT (2007), 9 Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, s. 25.

Tablo 23 :Benzin Litre Fiyatı Üzerinden Alınan Vergiler

ABD Doları/Litre				
	ÖTV	KDV	Vergi Hariç Fiyatı	Toplam
Norveç	0,95	0,52	1,14	2,61
Türkiye	0,83	0,38	1,28	2,49
İtalya	0,91	0,39	0,97	2,27
Hollanda	0,92	0,36	0,95	2,23
İsveç	0,8	0,44	0,98	2,22
Danimarka	0,73	0,44	1,03	2,2
Yunanistan	0,84	0,41	0,94	2,19
Belçika	0,77	0,38	1,03	2,18
İngiltere	0,92	0,35	0,86	2,13
Finlandiya	0,81	0,4	0,91	2,12
Almanya	0,82	0,34	0,96	2,12
Portekiz	0,73	0,39	0,96	2,08
İrlanda	0,74	0,39	0,94	2,07
İsrail	0,75	0,28	0,99	2,02
Fransa	0,75	0,32	0,9	1,97
Slovakya	0,64	0,33	0,99	1,96
Kore	0,69	0,18	1,09	1,96
Macaristan	0,55	0,4	0,95	1,9
İsviçre	0,76	0,14	0,99	1,89
Slovenya	0,67	0,31	0,9	1,88

ABD Doları/Litre				
	ÖTV	KDV	Vergi Hariç Fiyatı	Toplam
Çek Cumh.	0,64	0,31	0,91	1,86
Avustralya	0,66	0,31	0,88	1,85
İspanya	0,58	0,29	0,96	1,83
Yeni Zelanda	0,48	0,23	1,07	1,78
Luksemburg	0,58	0,23	0,97	1,78
Polonya	0,5	0,32	0,9	1,72
Estonya	0,53	0,29	0,9	1,72
Şili	0,51	0,18	0,93	1,62
Avusturya	0,4	0,14	1,05	1,59
Kanada	0,34	0,07	1	1,41
ABD	0,14	0	0,87	1,01

Kaynak : www.oecd.org [15/8/2013] (95 oktan kurşunsuz benzin)

Benzin ürünleri üzerinden alınan vergilerin yüksekliği ve gelirin önemli bir kısmının benzin vb. maddeler üzerinden sağlanması, diğer taraftan, toplam bazda toplanan vergilerin GSYİH'ye olan oranının düşük olması Türkiye'de çarpık bir vergi yapısına işaret etmektedir. Bu, iki ayrı konuyla ilgilidir.

Birincisi, kayıt dışı ekonominin varlığıyla ilgilidir. Türkiye ekonomisinin kayıt dışı bölümüyle ilgili çeşitli çalışmalar yapılmakla birlikte varılan sonuçlar tahminlere dayanmaktadır. Konusu suç oluşturan gelirler yanında konusu suç oluşturmamakla birlikte vergi idaresine bildirilmeyen gelirlerin vergilendirilmesi, vergi idaresinin, meslek mensuplarının ve kamunun diğer bütün ilgili kurumlarının çalışmalarıyla ilgilidir.

İkinci konu ise GSYİH içerisinde devletin aldığı payın artırılması ile ilgilidir. Bu oran 2012 yılında % 19,6³⁹'sıdır. Bu konuda Türkiye, OECD üyesi ülkeler içerisinde son sıralarda yer almaktadır. Bu oranının artırılması, siyasal iktidarların bu konuda istekli olması ve gelir idaresinin çalışmalarıyla daha doğrudan ilgilidir. Bu konuda üzerinde durulması gereken bir konu da meslek mensuplarının desteklerinin alınması ve bunun için bilgi paylaşımı gibi konuların koşulların sağlanmasıdır.

Diğer taraftan bu oranın Türkiye için yeterli bir oran olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Çünkü genel olarak vergi ödeyen mükellefler, ödedikleri vergilerin fazla olduğunu belirtirken⁴⁰, diğer yandan GSYİH'den vergi olarak alınan oranın diğer ülkelere kıyasla düşük olduğu tespitinin yapılması, çelişki olarak ortaya çıkabilmektedir. Ancak burada öncelikli olan konu, vergi adaletinin nasıl gerçekleştirildiği ve kayıt dışı ekonominin varlığı ile ilgilidir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı bir taraftan rekabet eşitsizliğine neden olurken, diğer taraftan vergi ödeyenlerin vergi yüklerinin daha ağırlaşmasına neden olmaktadır. Bu durumda, bu ikilem nasıl giderilecektir? Bu öncelikle vergi sisteminin sade, anlaşılabilir bir yapıda olması, vergi aflarının sürekli tekrarlanarak mükelleflerde af beklentisinin mevcut olmadığı vergi yasalarının hukukun genel kullarına uygun olması ve vergi adaletinin olduğu bir sistemin varlığıyla ilgilidir. Bu sistemin nasıl sağlanabileceği sorusunun yanıtı ise aşağıda verilmiştir.

II. VERGİ SİSTEMİYLE İLGİLİ ÖNERİLER

1. Anayasanın vergi ile ilgili hükümleri yeniden düzenlenmelidir.

1982 Anayasa'nın "**Vergi ödevi**" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinde vergilendirme konusunda temel ilkeler yer almaktadır. Maddede mali güce göre vergilendirme ilkesi anayasal dayanak bulmaktadır. Ancak mali gücün tanımı anayasa ve vergi kanunlarında yapılmadığı gibi, bu kavram gelirden alınan vergiler bakımından önem taşıdığından ve fakat harcamalardan alınan vergilerde mali güç bir ölçüt olmadığından anayasa hükmü eksiktir. Bu noktada sadece geleneksel anlayışla gelirin değil servet ve harcamalar için de ortak olacak anayasal vergi adaletini sağlayıcı düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

39 Bkz. Tablo 5

40 Bu konuda yapılan bir çalışma için BKZ. ALTUĞ, Figen ve diğerleri (2010), "**Türkiye'de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması**", İstanbul SMMM Odası Yayın No: 134.

1982 Anayasası'nda vergilendirme yetkisi ve bunun kullanımına ilişkin hükümlerin iki farklı maddede yer alıyor olması da eleştiriye açıktır. 73. ve 167. maddenin 2. fıkrası mali yükümlülüklerle ilişkin hükümler getirmektedir. 73. maddede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler şeklindeki sıralamanın netleştirilmesi gereği açıktır. Böyle bir sayma usulü yerine “vergi ve diğer mali yükümlülükler” şeklinde bir ifadenin kullanılması düşünülmelidir. Ayrıca dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin 167. maddenin 2. fıkrasındaki “ek mali yükümlülük” kavramının da netleştirilmesi gerekmektedir. Yürütmenin dış ticaret konusunda daha etkin ve hızlı karar almasının gerekliliği karşısında bu iki maddenin birleştirilmesi düşünülmelidir. Böylelikle ek mali yükümlülüklerle ilişkin sistem ile vergilere ilişkin sistemin birbirinden farklı düşünülmesi gerekmeyecektir. Vergilerin sahip olması gereken temel niteliklerin ek mali yükümlülükler açısından da geçerli olması gerekir. Özellikle vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi göz önüne alındığında ve vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri birlikte düşünüldüğünde mali egemenliğin kullanımında hukuk devleti ilkelerinin göz ardı edilmemesi gerekliliği açıktır⁴¹.

Ayrıca, anayasada vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine ilişkin açık düzenleme yapılması ve vergi aflarının anayasal bir kurala bağlanarak yasaklanması gerekmektedir.

2. Vergi yasaları sadeleşmelidir.

Türkiye’de halen yürürlükte olan temel vergi yasalarının Kurumlar Vergisi Kanunu dışındakiler 1950 ve 1960’lı yıllarda yürürlüğe girmişlerdir. Daha sonra çeşitli tarihlerde bu yasalarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Yakın tarihte mevcut gelir ve kurumlar vergilerini kaldırarak tek bir kanunda toplamayı amaç edinen Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı TBMM’ye sevk edilmiştir. Ancak, bu değişiklikler vergi yasalarının bütünlüğünün bozulmasına ve aynı tanımlamalar için farklı sözcüklerin kullanılması gibi sonuçların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin, 1982 yılında gerçekleştirilen idari yargı reformuna rağmen vergi yasalarında halen “vergi itiraz komisyonu⁴²” ifadeleri veya hürriyeti bağlayıcı bir müeyyidesi bulunmamasına rağmen vergi ziyayı kabahati hala Vergi Usul Kanunu’nda bir suç olarak yer almaya devam etmektedir. Diğer taraftan, vergi yasalarının karmaşık

41 Göker, Cenker, Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenleniş Üzerine, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2013, Sayı: 292, s.122-123.

42 Örn. Bkz.6183 sayılı AATUHK md.15, 58

olması ya da yükümlüler tarafından anlaşılabilirliğinin zor olması gibi sorunlar sadece Türkiye’de yaşanmamaktadır. Bu diğer ülkeler vergi idareleri ve yükümlülerinin de sorunudur. Örneğin Almanya’da Heidelberg ve Freiburg Üniversitelerinin öncülüğünde vergi kanunlarının basitleştirilmesine ilişkin kamuoyu yaratılmaya çalışılmaktadır⁴³. Ayrıca bazı ülkelerde, bu soruna ilişkin çözüm uygulamaları da bulunmaktadır. Buna bir örnek İngiltere’de vergi yasalarının yeniden yazılması projesi gösterilebilir⁴⁴. Bu nedenle, Türkiye’de mevcut vergi yasaları yeniden günümüz Türkçesi ile daha sade bir dille ve günümüzün iktisadi uygulamalarını kavrayacak şekilde yeniden yazılmalıdır.

Diğer taraftan, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yıl içinde düzenleyici işlemler çıkarılmakta ve bunlar yayımlandıkları tarihten itibaren yürürlüğe girmektedir. Ancak örneğin, yayımlanan genel tebliğ ve sirkülerde, “bu genel tebliğ aykırı önceki genel tebliğ hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır” şeklinde ve benzeri ifadeler mükelleflerin ve uygulayıcıların nelerin yürürlükten kaldırıldığı konusunda tereddüde düşmelerine neden olabilmektedir. Bu durum uygulamada karmaşıklığa yol açmaktadır. Bu nedenle, her yıl bir izleyen yılda uygulanacak vergi mevzuatının Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresince belirlenerek mükelleflere duyurulması gerekmektedir. Yükümlülerin de belirlenen bu mevzuata göre iş ve işlemlerini yerine getirmesi sağlanmalıdır. Bugüne kadar yapıla gelen olağan uygulama, hesap dönemi kapandıktan sonra, kapanan hesap dönemine ilişkin olarak beyanname düzenleme kılavuzları çıkarılması yönünde olmuştur. Oysaki bu çalışmaların gelecek hesap dönemine ilişkin olması gerekmektedir. Bu amaçla her yıl düzenleyici işlemlerin, gözden geçirilerek tek bir tebliğ, karar ve sirkülerde yasa maddeleri bazında toplanması uygulamada ortaya çıkan sorunları giderebilecektir. Bu kapsamda cari yılda yapılan düzenlemelerin de izleyen yılbaşından itibaren uygulanması yararlı olacaktır.

3. Vergi harcamaları her yıl açıklanmalıdır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 15. Maddesinin ikinci fıkrasında göre, “*Merkezî yönetim bütçe kanununda...vergi muafiyeti, istisnası ve*

43 www.einfachsteuer.de

44 İngiltere’de 1997 yılında başlatılan vergi yasalarının yeniden yazılması projesi, vergi yasalarının mevcut düzenlemelerde herhangi bir değişiklik yapmadan daha sade ve daha kolay kullanılabilir hale getirmeyi hedeflemişti. Bkz. <http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm> [Erişim: 18.06.2010]

indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri...yer alır.” Vergi muafiyeti ve istisnaları nedeniyle devletin vazgeçtiği vergi gelirlerinin hangi boyutta olduğunun bu şekilde görülebilmesi amaçlanmıştır. Ancak bütçe kanunlarında yer alan bu verilerin birer tahmin olduğu görüşü açıktır. Oysa kapsamlı bir çalışma ile net verilere ulaşılması ülkemizdeki vergi kapasitesi ve vergi gayretinin ölçümlenebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi yasalarında yer alan istisna, muafiyet ve erteleme gibi uygulamalar sonucunda devletin almaktan vazgeçtiği vergi tutarlarını gösteren vergi harcama raporları, her yıl düzenli olarak yayımlanmalı, Bütçe Yasaları ekinde ayrıntılı olarak yer almalıdır. Bu bilgiler karar vericiler, akademisyenler ve uygulayıcılar için önemli bir gösterge niteliğindedir.

Vergi yasalarındaki değişikliklerin sonuçlarının bilinmesi, vergilerin maliyetine kimlerin katlandığının ve hangi grupların yasa ile tanınan istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanarak vergisel avantajlardan yararlandığının bilinmesi, vergi yasalarının etkilerinin bilinmesi ve saydamlık uygulaması açısından önemlidir.

4. Vergilendirmenin toplum üzerindeki etkileri incelenmelidir.

Vergi yasalarındaki değişikliklerin sonuçlarının bilinmesi, vergilerin maliyetine kimlerin katlandığının ve hangi grupların yasa ile tanınan istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanarak vergisel avantajlardan yararlandığının bilinmesi, getirilen veya kaldırılan vergilerin toplumsal etkilerinin bilinmesi vergi adaletinin topluma yansımalarının ölçülmesi ve saydamlık uygulaması açısından önemlidir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı bünyesinde sadece vergilendirmenin sosyolojik etkilerini araştırmaya yönelik bir birimin oluşturulması gerekmektedir. Herhangi bir vergi düzenlemesinin toplumsal sonuçlarının tahmin edilebilmesi basit bir matematik işlemiyle rahatça sonuca bağlanabilecek bir denklem değildir. Sosyal bilimlerin yapısı gereği vergilendirmenin olası sonuçlarının doğru öngörülebilmesi ihtimalinin düşüklüğü de göz önüne alındığında konunun her ayrıntısıyla düşünülmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmenin sonuçlarını özellikle tahmin edebilmek, öngörebilmek ve çeşitli olasılıklar için değişik çözüm yolları oluşturabilmek için sadece ve sadece bu konu üzerine uzmanlaşacak ve çeşitli meslek gruplarını bünyesinde barındıracak bir birime ihtiyaç duyulmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın, vergilerin sosyolojik etkilerini araştırması ve vergi mevzuatının hazırlanmasında bireylerin ve toplumun davranışlarında gerçekleşmesi olası değişiklikleri öngörebilmesi modern devlet anlayışının gereğidir. Bakanlığın vergi düzenlemelerinin oluşturulmasındaki yegâne görevinin vergilere ilişkin strate-

jiler belirlemek değil aynı zamanda topluma dair öngörülerde bulunmak olduğu da söylenebilir. Ülkenin bütününe kapsayan vergi politikalarında bölgesel özellikler nedeniyle yapılabilecek ayrımlarda, bölgelerin ekonomik yapıları kadar sosyal ve kültürel yapısının da analize ihtiyacı vardır. Bölgesel kalkınma veya sadece belirli bir bölgede yaşayan insanların belirli davranış kalıplarında değişimler arzulandığında o bölgenin ekonomik, sosyal, kültürel yapısının sosyolojik anlamda incelenerek vergi düzenlemelerine yön verilmesi önemlidir⁴⁵.

5. Vergi özgelgerinin tamamı internet ortamında kamuya açılmalıdır.

Vergi idaresinin vergi yasalarını yorumlaması ile verdiği görüşlerin tamamını internet ortamında yayımlamalıdır. Uygulamada, özelliği olan ve bir konuda ilk kez verilen özgelgerin kamuoyuna açıklanacağı ilkesi kabul edilmekle beraber bu tanımlama subjektif değerlendirmelere neden olabilmektedir. Bu nedenle, vergi mahremiyeti ile ilkeler dikkate alınarak bütün özgelger, verildikleri tarihten sonra belirli (kısa) bir süre içerisinde internet ortamında yayımlanmalıdır. Bu, yükümlüler arasında eşitsizliğin giderilmesi ile saydam ve hesap verebilir bir vergi idaresi için de bir zorunluluktur.

6. Yükümlü hakları yasa ile tanımlanmalıdır.

Her ne kadar Türkiye’de son dönemlerde mükelleflere müşteri gözüyle bakan bir anlayış ortaya çıkmış olsa da, mükellef, bir müşteri değildir. Ancak bu, yükümlülerin haklarının olmayacağı anlamına da gelmemektedir. Devlet ile yükümlü arasındaki ilişki, yükümlülerin ödevleri ve hakları esasına dayanmaktadır. Bu ilişki “yükümlü hak ve sorumluluklarının tanımlanması ve kamuya açıklanması ve böylece yükümlülerin eşit ve adil vergi sistemi içerisinde güvenlikte olmaları ancak kurallara uymamalarının sonuçlarının da farkında olmaları⁴⁶” esasına dayanmaktadır. Türkiye’de mükellef hakları, ayrı bir yasal düzenlemede yer almamaktadır. Oysa birçok AB ve OECD üyesi ülkede mükellef hakları konusunda yasal düzenlemeler bulunmaktadır⁴⁷. Türkiye’de bu haklar, çoğunlukla idari düzenlemelerde yer almaktadır. Ancak bu idari düzenlemelerin bir yaptırımı da bulunma-

45 GÖKER, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.109-113.

46 Fiscal Blueprints, A Path to robust, modern abd efficient tax administration, EU Commission Taxation and Customs Union, 2007, s. 47-52.

47 OECD üyesi ülkelerde yükümlü hakları için yasal düzenlemeler konusunda Bkz. OECD (2009), Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series, Paris, s.132.

maktadır. Bazı ülkelerde, ayrıca yükümlü şikâyetleriyle doğrudan ilgilenen özel birimler de bulunmaktadır.

Türkiye’de vergi ödevini yerine getiren yükümlülerin hakları ayrı bir yasa ile tanımlanmalıdır.

7. Türk Vergi Sisteminde uluslararası vergi rekabetinin etkisini dikkate alan uygulamalar geliştirilmelidir.

Uluslararası vergi rekabetinin bir boyutu, vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerin sağladıkları kolaylık ve avantajlar yoluyla diğer ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğramasıyla ilgilidir. Diğer ülkelerin sundukları vergisel avantajlar, yaşadıkları ülkelerin kamu hizmetlerinden faydalanan ancak bunun maliyetine katlanmayan bir yükümlü grubunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum, ülkede yerleşik ancak mobilitesi düşük olan mükellef grubu üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, birçok ülke diğer ülkelerin sunduğu avantajlar nedeniyle vergiden kaçınan ve/veya vergi kaçırıcı yükümlü grubuyla ilgili yasal düzenlemeler yapmaktadır. Bunlara örnek olarak kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri ve transfer fiyatlandırma gibi düzenlemeler gösterilebilir. Bu konuda yapılan diğer bir çalışmada “bilgi değişim anlaşmaları” ile ilgilidir. OECD’nin zarar verici vergi rekabeti çalışmaları kapsamında geliştirilen “Bilgi Değişim Anlaşması Modeli”, OECD üyesi ülkeler ile vergi cenneti statüsündeki ülkeler arasında imzalanmaktadır.

Türkiye’de ise transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri uygulamaya girmiş olmasına rağmen, vergi cenneti ülkelerle bilgi değişim anlaşması imzalanmaya yeni yeni başlanabilmektedir. Oysa bu düzenlemelerin işlevsel olabilmesi için bilgi değişim anlaşmaları ile desteklenmesi gerekmektedir.

8. Takdir komisyonlarında meslek mensuplarına da yer verilmelidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 72 inci maddesi uyarınca kurulan takdir komisyonlarında meslek mensuplarına yer verilmemiştir. Bilindiği üzere takdir komisyonları emsal bedel tespiti ile matrah takdirlerine ilişkin işlemleri yerine getirmektedir. Günümüzde takdir komisyonlarınca alınan kararların dayanakları yetersiz olup, bu kararlara istinaden yapılan idari işlemler de dava konusu yapılması halinde genellikle iptal edilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 72 inci maddesi değişiklik yapılarak meslek mensuplarının da bu komisyonda üye olabilmesine izin verilmesi gerekmektedir. Çünkü meslek mensupları mükellefler hakkında en doğru

bilgiye sahip olup, bu komisyonların çalışmalarında önemli katkılar sağlayacaktır.

9. Tahsilât esasına göre vergilendirilen kazanç unsurları, KDV yönünden de tahsilât esasına göre vergilendirilmelidir.

Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancı ya da GMSİ, ticari kazancın aksine tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Buna karşılık, bu kazançları özellikle serbest meslek faaliyetinde bulunanların elde ettikleri kazançlar, KDV Kanununa göre tahakkuk esasına göre vergilendirilmektedir. Bu durumda, serbest meslek kazancı elde edenler örneğin avukatlar, doktorlar ya da meslek mensupları, kendilerine ödeme yapılmaya bile belgelerini düzenlemek ve KDV'lerini göstermek ve ilgili ayda beyan etmek zorundadır. Ancak, gelir vergisinde olduğu gibi kazançları tahsil esasına göre vergilendirilen yükümlü gruplarının tahsil etmedikleri kazançlarının vergisini ödemedikleri gibi tahsil etmedikleri KDV için belge düzenlemeleri ve bu vergiyi ödemeleri vergi sisteminin bütünlüğü açısından doğru değildir. Bu nedenle, KDVK ile GVK arasında bir paralellik sağlanması gerekmektedir.

Öte yandan, tahsil esasının uygulandığı gayrimenkul sermaye iratlarında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay tanımını yer almamaktadır. Ancak, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, "***1 Aralık 1986 tarihinden itibaren kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.***" şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle idari düzenlemelerle gayrimenkul sermaye iratlarında katma değer vergisi açısından tahsil esasına geçilmiştir. Bu düzenlemenin vergilerin yasallığı ilkesi ile çeliştiği göz önüne alındığından bu düzenlemelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda en kısa sürede yapılması, sorunların giderilmesi açısından yararlı olacaktır.

10. Özel Komisyonu'nda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.

6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde VUK'nın 413'üncü maddesine göre özgelelerin, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon marifetiyle verilmesi öngörülmüştür. Bu komisyon içerisinde-

de yapılacak yasal değişiklikle yükümlüleri temsilen TURMOB temsilcisi de yer almalıdır.

Böylelikle 425 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile ileride detaylıca açıklanacağı üzere vergi incelemelerinde uyulması gereken birer metin haline getirilen özelgelerin vergi kanunlarına aykırılık taşımaları durumunda, Maliye İdaresinin hiyerarşik yapısı nedeniyle belki de dile getirilemeyecek aksaklıklar veya uygulamada tereddüt yaratacak durumlar bağımsız bir görüş tarafından da incelenmiş olabilecektir.

11. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.

6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen 33/B maddesi ile Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Türkiye’de vergi denetimlerinin, önemli bir bölümünü henüz vergiyi doğuran olay meydana gelirken gerçekleştiren meslek mensuplarını temsilen TURMOB temsilcisinin de bu Kurulda olması gerekmektedir.

12. Sirküler, genel düzenleyici işlem özelliğinde olmamalıdır.

4962 sayılı Yasa ile VUK’nın 413’üncü maddesinde yapılan değişiklikle Türk vergi sistemine dahil olan sirküler, yetkili makamların yazı ile istenecek izahatı yazı ile ya da sirkülerle yanıtlamaları temeline dayanmaktadır. Bu niteliği itibarıyla sirkülerler, toplulaştırılmış özelgelerdir. Sirkülerler, gelir idaresinin vergi yasalarını yorumlamasıyla ilgilidir. Ancak, bazı sirkülerlerin zaman içerisinde sadece yükümlülere yanıt olma özelliği taşımadığı ve “düzenleyici işlem” olma özelliği taşıdığı da gözlemlenmektedir. Bu nedenle, yargı organlarınca yetki aşımı dolayısıyla iptal edilen sirkülere de rastlanmaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi idaresinin vergi yasalarını yorumlaması sırasında yeni kural getirmemesini gerektirmektedir.

Bu bağlamda örneğin geçici vergi dönemlerinde uygulanacak olan yeniden değerlendirme oranları sirküler ile açıklanmaktadır. Oysaki geçici vergi dönemlerinde uygulanacak olan yeniden değerlendirme oranı mükelleflere yanıt özelliğinde değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde vergi incelemesinde uyulacak esaslar düzenlenmektedir. Buna göre vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında maddedeki esaslara uymaya mecburdurlar. Maddenin 5. bendinde şu ifade bulunmaktadır; "5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler." Vergi incelemelerinde kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ hükümlerinin yanında sirkülerin de vergi inceleme raporunun aykırı olamayacağı metinler içinde yer aldığı görülmektedir. Ayrıca maddede vergi inceleme raporlarının "rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir." hükmü de yer almaktadır. Görüldüğü üzere hem sirkülere hem de özelgelere kendilerine uyulması zorunlu bir statü verilmiştir. Ancak asıl tartışmayı 27.03.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 425 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ndeki hükümler yaratmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğ'in "Değerlendirme ve Sonuç" başlıklı bölümünde "...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir." ifadeleri yer almaktadır. Ancak özelgelerin kişilere verilen vergi düzenlemelerini açıklayıcı metinler olması, hangi özelgenin kimler için geçerli olacağı ve kimler hakkında ne şekilde özelge verildiğinin takip edilmesinin fiili imkânsızlığı nedeniyle Maliye Bakanlığı açıklama yapmak zorunda kalmıştır. Ancak olması gereken bağlamında yeterli olmamıştır. Şöyle ki, 02.04.2013 tarihli 63 no'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde, vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasında Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinin 3. fıkrasında hüküm altına alınan komisyonca oluşturulan

özelgelerin dikkate alınacağı ifade edilmiştir⁴⁸. Bu alt düzenlemelerden genel olarak anlaşılan vergi incelemesinde sirküler ve özelgelere aykırı rapor yazılmasının rapor değerlendirme komisyonlarında olumsuz değerlendirilerek düzeltilmesi istenecektir. Bu durum vergi incelemesini tartışmalı hale getirirken sirküler ve özelgelerin de uyulması zorunlu birer düzenleyici işlem niteliğinde görülmesi sonucuna/yanlışına yol açmaktadır. Bu nedenle vergi incelemelerine ilişkin 425 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesine aykırı düzenlemeler getirmekte olduğu açıktır⁴⁹.

13. Transfer fiyatlandırmasında BKK ile yapılan düzenlemelerde yetki aşımı düzeltilmelidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi ile Türk Vergi Sisteminde 1.1.2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan transfer fiyatlandırma düzenlemelerinde Yasada belirtilen emsal bedelini bulma yöntemlerine, 2007/12888 sayılı BKK ile kâr bölüşüm yöntemi ile işleme dayalı net kar marjı yöntemleri de eklenmiştir. Ancak, KVK md 15/8'de yer alan "Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir" hükmü, vergi matrahının doğrudan belirlenmesine etki eden transfer fiyatlandırma yöntemlerini belirleme konusunda BKK'ya yetki vermemektedir. Bu nedenle, *vergilerin yasalılığı ilkesi* gereği bu düzenlemelerin Anayasa'nın 73 üncü maddesi uyarınca BKK ile değil yasa düzenlemesi ile yapılması gerekmektedir.

14. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye uygulaması gözden geçirilmelidir.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili mevcut yasal düzenlemelerin yurt içi işlemler için değil, uluslararası işlemler için uygulanmasının sağlanması gerekmektedir. Çünkü mevcut düzenleme ekonomik açıdan sorunlar doğurduğu, yükümlülerin hareket alanını daralttığı, ekonomik ve ticari icaplara uymadığı, yurt içi işlemler için ayrı bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

48 Gökmen, Selahattin, "Özelgeler Herkes Açısından Hak ve Yükümlülük Sağlayacak, Ancak Hepsi Değil...", <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=62>.

49 Göker, Cenker, Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 299, s.61-62.

15. Bilgisayarlı muhasebe yazılımları konusunda standartlar getirilmelidir.

Teknolojik ilerlemeler, vergi yükümlülerine ve meslek mensuplarına vergi ödevlerini yapmaları konusunda önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Zorunlu defterlerin bilgisayar ortamında tutulması, e-fatura düzenleyebilme, teknolojinin yükümlülere sağladığı kolaylıklara diğer örneklerdir.

Ancak, yükümlülerin kullandıkları bilgisayar programlarında asgari olması gereken bilgilere ilişkin standartlar henüz Maliye Bakanlığınca yayımlanmamış, bu konuda yapılan çalışmalar sonuçsuz kalmıştır.

Bu standartlar, yükümlülere kullandıkları programların işlevselliğini sağlayacaktır. Maliye Bakanlığının yükümlülerden istediği/isteyeceği bilgilerin bu standartlara dayalı olması meslek mensuplarının işini de kolaylaştıracaktır.

16. E-Ticaret ile ilgili vergi düzenlemeleri yapılmalıdır.

Teknolojik yenilikler ve küreselleşme, ticaretin bilinen yapısının değişmesine neden olmaktadır.

İnternet üzerinden yapılan sınır ötesi yapılan alışverişler, vergi hukukunun ikamet ilkesi ve kaynak ilkesi tanımlarının yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Özellikle yazılım, film, gazete, e-kitap gibi tamamen internet üzerinde gerçekleşen alışverişleri vergi idarelerinin takip etmesi zorluklar içermektedir. Ancak, yinede vergi idareleri bu konuda çalışmalar yapmakta ve önlemler almaktadırlar. Buna AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili 2002/38/EC sayılı Direktifi⁵⁰ örnek olarak gösterilebilir.

Türkiye'de de internet kullanımının yaygınlaşmasıyla toplam ticaret hacmi içerisindeki payı sürekli artan e-ticaretle ilgili vergisel önlemlerin alınması gerekmektedir.

17. Vatandaşlık numarası ile vergi kimlik numarası ayrı uygulanmalıdır.

Türkiye'de MERNİS projesi uzun yıllar süren hazırlık döneminden sonra uygulamaya girdi ve bütün kurumlar kendi numara uygulamalarından vazgeçerek vatandaşlık numarası ile işlem yapmaya başladılar.

50 Official Journal/ 15.5.2002 L128

Bu konuda bir yaklaşım, kurumların birbirleriyle bilgi alışverişinde bulunurken vatandaşlık numarasını esas almaları, kendi işlemleri için kendi numaralarını uygulamayı sürdürmeleriydi. Çünkü vatandaşlık numarası özel hayatın gizliliği için özel bir öneme sahipti. Diğer bir yaklaşım ise, kurumlar kendi numaralarını uygulamaktan vazgeçmeliydiler ve sadece vatandaşlık numaralarını uygulamaydılar⁵¹. Türkiye’de, geçerli olan ikinci yaklaşım olmuştur. Ancak, son dönemde vatandaşlık numaralarının ifşa olmasıyla ilgili basında yer alan haberler, kurumların ilişkide buldukları kişilerin vatandaşlık numarasını bilmeleri, bilgi değişimlerinde bu numaraları kullanmaları ancak işlem yaparken kendi numaralarını uygulamaları yaklaşımını desteklemektedir.

18. Vergi uygulamalarında, kur farklarının gelir ya da zarar olarak kabul edilmesinde vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmalıdır.

Vergiyi doğuran olayın tahakkuk esasına bağlandığı vergilerde, işlem yabancı para cinsinden yapılmış ise, değerlendirme günü itibariyle ortaya çıkan kur farklarının matraha olumlu ya da olumsuz olarak yansıtılması öteden beri kabul edilmiş ve vergi kanunlarında da bu görüşe ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Ancak, söz konusu yaklaşım, yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde haklı görülmüş olsa da hesaba alınan bu işlemler esasında fiktif olup gerçek bir gelir veya gider değildir. Bu nedenle, vergi kanunlarında kur farklarından doğan gelir ya da giderlerin tahsilât ve ödeme aşamasında dikkate alınması gerekmektedir. Mükelleflerin fiktif gelir ve gider hesaplamalarının hukuki ve ekonomik açıdan bir önemi bulunmamakta, vergiyi doğuran olayı gerçek mahiyetinden de uzaklaştırmaktadır.

19. İşlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmesi ve mahsup ya da iade edilmeyen tüm işlem vergilerinin gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasına izin verilmelidir.

Vergi kuramında, vergi piramitleşmesi olarak tanımlanan bu durumda, vergiden vergi alınması, mal ve hizmet fiyatlarının vergi dolayısıyla yükselmesine neden olmaktadır. Örneğin, Türkiye’de benzin fiyatlarının yüksek olmasının bir nedeni de KDV matrahına ÖTV’nin de dahil edilmesidir. Bu nedenle, vergi matrahına bir önceki aşamada ödenen verginin dahil edilmesi diğer bir ifadeyle vergiden vergi alınması uygulaması sona erdirilmelidir.

51 Diğer ülke uygulamaları için Bkz. OECD (2009), a.g.r., s.173-74.



Bu kapsamda, mükelleflerin işlemler üzerinden ödediği ancak mahsup edemediği tüm işlem vergilerinin herhangi bir sınırlama olmaksızın gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasına izin verilmesi gerekmektedir. Örneğin, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39' uncu maddesinde özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmesine ve herhangi bir vergiden mahsup edilmesine izin verilmemiştir. Bu şekilde mükellefler ayrıca işlem vergisi maliyeti de yüklenmektedirler. Bu tür uygulamalara son verilmesi, vergiden vergi alınmasını da önlenmiş olacaktır.

20. Kayıt dışılık ile mücadelede finans piyasası ve ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlarla ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır.

Ülkemizde devletin net olarak ölçemediği ancak sürekli dile getirilen kayıtdışılıkla mücadelede en etkin araçlardan biri kayıtsız işlemleri, kayıt altına alacak düzenlemelerin yapılmasıdır. Bu kapsamda 320 seri No'lu VUK Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı 01.08.2003 tarihinden itibaren 8.000 TL'yi aşan tahsilât ve ödemelerde banka, PTT ve Finans kurumlarının kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Ancak, bugüne kadar 8.000 TL'lik sınır aşağıya çekilmemiştir. Yapılan bu düzenlemede sadece vergi kanunları açısından geçerli olduğundan diğer mevzuatlarla desteklenmemiştir.

Kayıt dışı ile mücadele kapsamında, hamiline yazılı işlemlerin ve bu işlemler sırasında düzenlenen çek, senet ve bono gibi belgelerde ciro'nun kaldırılması gerekmektedir. Ayrıca, ilgili mevzuatta değişiklik yapılarak nakden yapılan ödemelerde borcun ifa edildiği yasal olarak kabul edilmemelidir. Ayrıca, çek kullanımının yaygınlaşmasına da engel olan, çek yaprakları üzerinden alınan değerli kâğıt bedellerinin de kaldırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan kayıt dışılıkla mücadele etmek isteyen ve gerçekten bunları yapabilecek olan güçlü bir siyasi iradenin de ortaya konulabilmesi zorunludur.

21. Bütçe Kanunlarında vergi ile ilgili düzenleme yapılması uygulamasından vazgeçilmelidir.

Maddî anlamda değil, şekli anlamda bir yasa olan bütçe yasasının da vergi hukuğu açısından özel bir konumu vardır. Belli bir malî yılda tahsil edilecek vergilerin o yıl bütçe yasasında C cetvelinde yer alması gerekir. Buna ön-izin ilkesi denir. C

cetvelinde yer almayan bir vergi yasası, yürürlükte olmakla birlikte, o yıl uygulanmaz.⁵²

1982 Anayasası'nda da Merkezi Yönetim Bütçesi ile ilgili özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar ana hatlarıyla, (1) Bütçe Kanunu'nun yıllık olması, (2) Bütçe Kanunu'nun Cumhurbaşkanınca veto edilememesi ve (3) Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamamasıdır. Ülkemizde Bütçe Kanunu'nda vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak yapılan düzenlemelerle Anayasa'nın 161 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında açıkça Bütçe Kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamayacağı kuralı ihlal edilmektedir. Bütçe Kanunu ile anayasaya aykırı olarak vergi kanunlarında değişiklik yapılan bu düzenlemeler nedeniyle Anayasa Mahkemesi'nde dava açılrsa da, dava sonuçlanıncaya kadar Bütçe Kanunu'nun süresi dolduğundan adaletin yerine gelmesine engel olunmakta ve toplumsal olarak kişilerin bile bile anayasaya aykırı olan hükümlere uyması zorunlu hale getirilmektedir. Bu davranışın insanlar üzerindeki olumsuz etkileri sonucunda, insanların vergi ahlakını da zedelemektedir. Demokratik toplumlarda herkesin anayasal kuralara uyması zorunlu olduğu hususunun özellikle bu noktada dikkate edilmesi zorunludur. Bütçe Kanunlarına bütçe dışı hüküm konulamayacağına ilişkin yasağa uyulmalıdır.

22. Gönüllü uyum kapsamında yaptırılan matrah artırımları uygulamasından vazgeçilmelidir.

2003 yılında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen matrah artırımını, izleyen yıllarda 6111 sayılı Kanunla genişletilerek uygulanmış ve Gelir İdaresince daha önce belirtildiği üzere "Gönüllü Uyum Kapsamında Yapılan Matrah Artırımı"na dönüştürülmüştür. Ancak, gönüllü uyum kapsamında idarece istenen matrah artırımları bazen *zorlayıcı* unsurlar da kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Kaldı ki yapılan işlemlere bakıldığında bu kapsamda yapılan ödemeler vergi olmaktan çıkmış, bir haraca ya da bağışa dönüşmüştür. Çünkü defter tutan mükellef açısından beyanname bilgileri ile mali tablo bilgileri arasında farklılıklar yaratılmış, inceleme elamanlarınca da bu farklılıklar inceleme gerekçesi olarak alınabildiği gibi, bilançosunda zarar görünen ama sonuçta kar beyan etmek zorunda kalan mükelleflerin zarar indirim hakları da ortadan kaldırılmıştır.

52 ÖNCEL - KUMRULU - ÇAĞAN, a.g.e., s.14

Tamamen demokratik ve sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı olan bu talepler malesef mükellef ve meslek mensupları üzerinde olumsuz etki yarattığı gibi vergi ödeme bilincinin toplumda oluşmasına da engel olmaktadır. Bununla Gelir İdaresince performans yönünden çok iyi sonuçlar ilan edilse de esasında elde edilen bu performansın gelecekte olumsuz dönüşebilme ihtimalinin de göz önünde bulundurulması yararlı olacağından bu yöntemden kaçınılmalıdır.

Diğer taraftan, bu uygulama mükellefler açısından güvensiz bir ortamın oluşmasına neden olmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin vergi yasalarına uygun hareket etmesine engel olmaktadır. Çünkü bu uygulama sonucunda mükelleflerin vergi yasalarına uygun hesapladıkları matrah yerine idarece belirlenen matrah esas alınmaktadır. Bu durumda yükümlüler vergi yasalarına uygun hareket etmenin herhangi bir sonuç doğurmadığı kanaatine varmakta ve bu saikle de hareket etmektedir. Bunun yerine idarenin etkin vergi denetimini gerçekleştirmesi ve yükümlülerin yasalara uymalarını bu yöntemle sağlaması gerekmektedir. Vergi bilincinin artmasının sağlanması, yükümlülerin yasalara uygun hareket etmelerinin sağlanması ile gerçekleştirilmelidir. Unutulmamalıdır ki hesaplaşma düzeni olmadan ekonomik düzen sağlanamayacaktır.

23. Çok sık değiştirilen vergi kanunlarında değişiklik yapılırken hukuk devleti ilkeleri ve Anayasa Mahkemesi kararları dikkate alınmalıdır.

Raporun I'inci bölümünde açıklandığı üzere demokratik devletlerde vergi hukukuna kaynak olacak hukuk ilkelerine Anayasa'larda yer verilerek, hukuk devletin de vazgeçilmez olan bu ilkelere aykırı olarak yapılan yasal düzenlemeler sonucunda getirilen vergisel ödev ve yükümlülükler kişiler açısından angaryaya dönüşmektedir. Bu konuda gerekli özenin ve dikkatin gösterilmesi vergi barışı ve sosyal barışın sağlanması açısından zorunludur.

24. Vergi afları ve kamu borçlularına sağlanan ödeme kolaylıkları uygulamalarından vazgeçilmelidir.

Ülkemizde her yıl vergi affı çıkacağı ya da ödeme kolaylığı getirileceği yönündeki söylentiler veya haberler vergi yükümlülerin ödevlerini zamanında yerine getirmesinin önünde önemli bir engeldir. Çünkü mükelleflerde af çıkacağı konusunda kanıksanmış bir inanç oluşmuştur. Bu konuda vergi kanunları dışında yapılan düzenlemelerde kısmen de olsa af olarak nitelendirilebilecek değişikliklerin de olması bu inancı daha da güçlendirmiştir.

Diğer taraftan, borçlu mükellefler açısından da devlet bir ödeme kolaylığı sağlar, devletin paraya ihtiyacı var vb gibi yaklaşımlar sonucunda gerek yapılan yasal düzenlemeler gerekse idarenin uygulamaları sonucunda vergisini zamanında ödeyen ile ödemeyen arasında ayırım yaratıldığı gibi mevcut düzenlemelere göre uygulanması gereken hukuk kurallarının dahi uygulanamaması sonucunu doğurmuştur.

Öte yandan, bu davranışın arkasında, devlete olan borçlara uygulanmakta olan gecikme zammı oranının, vergi cezalarının yüksekliğinin gerekçe gösterildiği görülmektedir. Eğer bu bir neden olarak kabul edilirse, bunun çözümü af ya da ödeme kolaylığı olmayıp, gecikme zammı ve cezaların ödenebilir seviyeye çekilmesidir.

Yukarıda özetlendiği üzere, vergi kanunları açısından af ya da ödeme kolaylıklarına son verilmesi gerekmektedir. Aksi taktirde mükelleflerin vergi kanunlarına uyum sağlamasında, bir başka deyişle getirilen kurallara uymasında zorluklarla karşılaşılacaktır. Bu durum kamu mali dengelerine de olumsuz etki yaratacaktır.

Bu kapsamda, dikkate alınması gereken husus, ”*vergi kanunlarının halka eziyet eden durumdan çıkarılması*” gerekmektedir. Ancak, önce eziyet çektirilip, daha sonra çıkarılan vergi afları ile bu eziyetlerin kısmen giderilmesi yoluna gidilmektedir ki bu durum bir hukuk devletinde geçerli olması gereken vergide eşitlik ve adalet ilkeleri ile de bağdaşmamaktadır.

25. Vergi yasalarında yapılacak değişikliklerin kamuoyunda tartışılması sağlanmalıdır ve bu konuda TÜRMOB’un da görüş alınmalıdır.

Son yıllarda yasalarda sıklıkla değişiklik yapılmaktadır. Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin önemli bir kısmı diğer çerçeve kanunlara eklenerek çıkarılmakta dolayısıyla kamuoyunda da tartışılması olanaksız hale getirilmektedir. Vergi kanunları yapılırken tasarının TÜRMOB, diğer sivil toplum örgütleri ve toplum tarafından tartışılması, bunların görüşlerinin alınması gerekmektedir. Ancak uygulama daha farklı yönde gerçekleşmektedir. Örneğin TBMM’ye geçtiğimiz günlerde sunulan ve Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununu birleştiren Yasa tasarısında TÜRMOB’un görüşü alınmamıştır. Bu durumun doğal sonucu olarak yapılan düzenlemelerin bir kısmı kalıcı olmamakta ya da yasal düzenleme ile istenen amaç gerçekleşmemektedir. Buda vergi yasalarına uyumu zorlaştırmaktadır.

Öte yandan yapılan yasal düzenlemelerin yoruma açık olması sebebiyle de uygulamada birçok sorun doğmaktadır. Vergi mükellefinin ödevini yerine getirirken önce yasayı anlaması gerekmektedir. Ancak, yasadaki eksik düzenlemeler idari yorumla ya da idarenin açıkça anayasaya aykırı olmasına rağmen yasama fonksiyonunu gasp ederek getirdiği yasa kuralı niteliğindeki düzenlemelerle çözülmeye çalışılmaktadır.

Ayrıca, acele olarak çıkarılan kanunlarla yapılan değişiklikler, bazen geriye yürütülmekte, genellikle de yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Esas olan çıkarılan vergi yasalarının izleyen mali yılbaşında yürürlüğe girmesidir.

26. Basit usul kaldırılmalıdır.

Ülkemizde sosyal ve siyasi sebeplerle bazı ticari kazanç sahiplerinin vergilendirilmesinde farklılıklar yaratılmış olup, bu farklılık günümüzde de “basit usul” ve “gerçek usul” olmak üzere devam ettirilmektedir. Ancak, basit usulde vergilendirme rejimi, Gelir İdaresi’nin yasada olmadığı halde kendi belirlediği ölçüler çerçevesinde tespit ettiği matrahların beyanı şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla, Gelir İdaresi de bu mükelleflerin gerçek gelirlerini beyan etmediğini kabul etmekle birlikte, bu mükellefler nezdinde de etkin denetim yapmamaktadır. Yapılan bu uygulama ile de sonuçta bir nevi basit usulden önceki götürü vergilendirme sistemi fiilen uygulanmaktadır. Dolayısıyla, yasal açıdan dahi uygulanamayan bu sistemin kaldırılarak, tüm basit usulde vergilendirilen mükelleflerin defter tutmasının zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir.

27. Vergi adaletini ve eşitlik ilkesini zedeleyici düzenlemeler kaldırılmalıdır.

Anayasası’nın 73 üncü maddesinde herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm alınmıştır. Bu hüküm aynı zamanda vergide eşitlik ilkesini de oluşturmaktadır. Ancak vergi kanunlarında vergide eşitlik ilkesini zedeleyici düzenlemeler bulunmakta olup bu düzenlemelerin bir an önce kaldırılması gerekmektedir. Bu düzenlemelere örnek olarak, GVK’nın 89 uncu maddesinde yer alan indirimlerden sadece beyanname veren mükelleflerin yararlanması, GVK’nın 86 ncı maddesi uyarınca beyanname verilmesine sınır getirilmesi, Damga Vergisi Kanunu’na ekli (II) sayılı listede yer alan bazı muafiyetler ve uzlaşma müessesesi sayılabilir.

Bu noktada özellikle uzlaşma müessesesinin kaldırılması gerekmektedir. İdari bir çözüm yolu olarak getirilen uzlaşma müessesesinin uygulamada mükellefler ara-

sında eşitsiz uygulamalar yarattığı görülmektedir. Çünkü komisyonların indirim yetkileri sınırlandırılmadığı gibi idareye sonsuz takdir yetkisi tanınmıştır. Ayrıca, vergi mahremiyeti kapsamında uzlaşma sonuçlarının mükellef bazında açıklanmaması da kamuoyunda uzlaşmanın tartışılmasını da olanaksız kılmaktadır.

Kaldı ki, 6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle tarhiyatın ön hazırlayıcı işlemlerinden olan vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarının okunacağından hatalı işlemler düzeltilecek olup, yine de hata olması halinde Vukuun ilgili hükümleri uyarınca düzeltme yapılabileceği hususları da göz önüne alındığında, VUK'un Ek 1 inci maddesinde yer alan gerekçeler de hukuken ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, bu kapsamda uzlaşma müessesesinin kaldırılması gerekmektedir.

28. Vergi ödevinin yerine getirilmesinde uygulanan vergi, vergi benzeri yükümlülükler kaldırılmalıdır.

Kişilere yasalarla yüklenen vergi ve diğer ödevler yerine getirilirken ödenmek zorunda kalınan damga vergisi vb. ek mali yükümlülükler verginin vergisi olarak algılandığı gibi mükelleflerin de hatalı işlemlerini düzeltmekten kaçınmalarına yol açmaktadır. Örneğin, vergi beyannamesi verilirken, damga vergisi adı altında beyanname konusu verginin dışında ayrıca vergi alınmaktadır. Bu nedenle, yükümlülüklerin yerine getirilmesi sırasında ayrıca konulan tüm mali yükümlülüklerin kaldırılması gerekmektedir. Bu kapsamda, ticari işlemler üzerinde de olumsuz etki eden bir başka deyişle mükelleflerin peçeleme sözleşmelerine yönelmek suretiyle vergi kaçırılmalarına da yol açan damga vergisinin de tamamıyla kaldırılması gerekmektedir.

29. Gelir idaresinin taşra örgütlenme sorunları giderilerek yeknesaklık sağlanmalıdır.

2005 yılında 5345 sayılı Yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmıştır. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra örgütlenmesinde öngörülen vergi dairesi başkanlığı modeli tam olarak tüm illerde kuralanmamıştır. Üniter bir devlet yapısına sahip olan ülkemizde hizmetin sunumu, vatandaşların ödevini yerine getirirken muhatap olacağı birimi bilmesi açısından tüm ülke genelinde aynı örgüt modeline geçilmesi gerekmektedir. Farklı model uygulanmasının anayasal açıdan hiçbir makul gerekçesinin olmadığı düşünülmektedir.

Taşra teşkilatının farklı örgütlenmesi yanında, vergi daireleri bazında aynı konuda farklı uygulamaların da yapılmasının önüne geçilememektedir. İdari açıdan ortaya çıkan yorum farklılıkları giderilememektedir. Ayrıca, en üst makamda görev alanlar da vergilendirme yetkisinin kullanılmasında ortaya çıkan yasal problemleri kendileri çözmekten kaçınarak durumu merkezdeki Gelir İdaresi Başkanlığı'na bırakmakta, bu da işlemlerin çok yavaş işlemesine sebep olduğu gibi mükellef ile idareyi karşı karşıya getirmektedir. Kaldı ki, bu davranış tarzı vergi ödeme bilincini de olumsuz etkilemektedir.

30. Vergi denetim ilkeleri saptanmalı ve kamuya açıklanmalıdır.

Ülkemizde yıllardan beri vergi denetiminin yetersizliğinden bahsedilmekle birlikte bugüne kadar denetim konusunda yaşanan sorunlar çözülebilmemiş değildir. Öncelikle, denetim kadrolarının doldurulamaması, denetim elamanlarının bir kısmına denetim görevi dışında başka görevler verilmesi, sorunun başlıca kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi inceleme elemanlarının, incelemeleri sırasında sektörler ve vergi yükümlü gruplarına göre dikkat etmeleri gereken ilkeler belirlenmeli ve bu ilkeler kamuya açıklanmalıdır. Örneğin, bir vergi inceleme elemanının taşınmaz sektöründe faaliyet gösteren bir yükümlüyü incelerken dikkat etmesi gereken temel konular önceden belirlenmeli ve bu denetim ilkeleri aynı sektörde faaliyette bulunan yükümlüler nezdinde yapılan bütün vergi incelemeleri için geçerli olmalıdır. Bu, eşitlik ilkesi için de gereklidir. Bu ilkelerin ve hazırlanan inceleme kılavuzlarının önceden kamuoyuna açıklanması, yükümlülerin eğitimi ve kurallara uyumlarının bilinçli olarak sağlanması açısından da önemlidir. Ayrıca, kılavuz çalışmaları sırasında meslek mensuplarının deneyimlerinden hareketle TÜRMOB'dan da destek alınmalıdır.

Diğer taraftan vergi denetimleri saydam olmalıdır. 6009 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeden sonra 01.01.2011 tarihinden itibaren her yıl incelenen mükellefler Vergi Denetim ve Koordinasyon Kurulunca belirleneceğinden, ihbarlı vergi incelemeleri dışında yapılan denetim planlaması mutlaka kamuoyuna açıklanmalıdır. Bu sayede mükellefin de bu plandan haberdar olması sağlanmış olacaktır. Bu uygulama ile hem idarenin performansının kamuoyunca izlenmesi hem de mükelleflerin de iş ve işlemlerinde daha dikkatli olmaları sağlanabilecektir.

Bilindiği üzere 4008 sayılı Yasa ile 213 sayılı VUK'a eklenen mükerrer 227 inci madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Yasaya göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yine söz konusu Yasa ile VUK'un 30 uncu maddesinde yapılan değişiklikle de bu maddeye eklenen (7) numaralı bent ile VUK mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Yasaya göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Ancak, Gelir İdaresince bugüne kadar beyanname imzalatmayan mükellefler açısından bu hüküm işletilememiştir. Öte yandan, 4008 sayılı Yasa ile getirilen bu hükümlerde "beyanname imzalama" şartı yerine "defter tutturulması" şartı getirilmesi önerilmişse de Anayasaya aykırı olacağı savı ile karşı çıkmıştır. Nitekim yasa gerekçesinde VUK mükerrer 227 inci maddesi ile denetim yetkisinin meslek mensuplarına devredildiği belirtilmiştir. Ancak bugüne kadar meslek mensuplarına vergi inceleme yetkisinin devredildiğini ifade etmek mümkün görünmemektedir. Bir meslek mensubunun defterlerini tutmadığı mükellef adına beyanname göndermesi gibi hukuken kabul edilemeyecek olayların yaşandığı dikkate alındığında günümüzde mükerrer 227 inci maddenin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Kaldı ki 15 yıllık bir süreçte yaşanan değişim ve gelişmeler VUK'nın mükerrer 227 inci maddesinin artık günümüzde yetersiz kaldığını da göstermektedir.

Vergi ekonomik olay ve işlemlerden alınmaktadır. Dolayısıyla, bu işlemlerin denetlenmesinde oto kontrol mekanizmalarının kurulmasını gerektirmektedir. Bazı oto kontrol mekanizmaları Gelir İdaresi Başkanlığı'na kurulmaya çalışılsa da, kurulan bu mekanizmaların tam olarak işletilmediği görülmektedir. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı'na, defter tutan yükümlülerin muhasebeci bulundurma zorunlulukları ile ilgili olarak her yıl açıklama yapılmamaktadır. Elektronik ortamda gönderilen beyannameler üzerinden mükelleflerin muhasebecisinin olup olmadığı, muhasebeci bulundurma zorunluluğunun bulunup bulunmadığına bakılmamaktadır. Hâlbuki VUK 30/8 inci maddesinde yer alan re'sen takdir sebebi olarak sayılan "*Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda*

yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse” hükmü hiç işle-tilmemektedir. Dolayısıyla Gelir İdaresi’nin yasalarda yer alan madde hükümlerini de işletecek tedbirler alması gerekmektedir. Çünkü denetim, sadece defter ve belge üzerinden yapılan bir işlem değildir.

Ayrıca, daha önce belirtildiği üzere bugüne kadar Gelir İdaresince verilen özel-gelerin tamamının kamuoyuna açıklanmaması nedeniyle idarenin görüşleri tam olarak bilinmediğinden, denetim elamanlarınca yapılan incelemelerde de farklı görüşte rapor düzenlenmesine yol açmıştır. Her ne kadar, 6009 sayılı Yasa ile bu keyfiliğin önlenmesine ilişkin olarak VUK’da düzenlemeler yapılmış olsa da, bu değişiklikte tüm özelgelerin kamuoyuna duyurulmasına ilişkin düzenlemelere maalesef yer verilmemiştir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı içerisinde denetim birimlerinin birleştirilmesi uygulamasının vergi incelemesi standartlarının geliştirilmesini kolaylaştırması beklenmektedir. Ayrıca ihdas edilen Vergi Müfettişliği kadrolarına yapılan çok sa-yıda yeni atamalar dikkate alındığında denetimlerde standart getirilmesi ve bun-ların meslek mensuplarınca da bilinmesi zorunluluk olarak görülmektedir.

31. Gelir idaresinin meslek mensupları ile bilgi paylaşımının artırılması ge-rekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 5 inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti nede-niyle mükellefler hakkında elde edilen bilgilerin paylaşımı sınırlandırılmıştır. Bu madde uyarınca, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesine izin verilmiştir. Ancak, bu bilgide çok sınırlı kalmaktadır. Meslek mensubu kendisi ile sözleşme yapan mükellef hakkında Gelir İdaresi’nce meslek mensubuna sunulan bilgilerin artırılması gerekmektedir. Şöyle ki, meslek mensu-bundan hizmet almak üzere başvuran bir mükellefin ortak olduğu şirketler, bu şirketler hakkında re’sen terk vb işlemlerinin bulunup bulunmadığına ilişkin sicil bilgileri, mükellefin geçmiş yıl beyanları, borçları gibi meslek mensubunun mü-kellefini izlemesi ve idareye de yardımcı olması için gerekli kolaylıkları sağlayıcı düzenleme yapılması gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki, meslek mensubu, idare ile mükellef arasında bir köprü olup, idarenin buna göre hareket etmesi her za-man yararlı sonuçlar doğuracaktır.

32. Vergi uyuşmazlıklarında meslek mensuplarından adli muhasebeci olarak yararlanılmalıdır.

Vergi hukuku diğer hukuk dallarına göre farklı bir dal olup sadece vergi yasaları ile hukuki sorunların çözülebilmesi mümkün değildir. Bu hukuk dalında delil sistemi, her ne kadar serbest olsa da delillerin büyük bir kısmı belgeye dayanmaktadır. Bu belgeler ise çoğunlukla muhasebe kayıtlarına ve mali tablolardan oluşmaktadır. Dolayısıyla yargılama sürecinde finansal tablo analizi gibi yöntemlerden yararlanılması önemli hale gelebilmektedir.

Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları (ABD’de ENRON ve Adelphia ya da İtalya’da Parmalat örneğinde olduğu gibi.) göz önüne alındığında muhasebede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması önemli hale gelmiştir. Ayrıca, ABD, Kanada, İngiltere ve Avustralya gibi ülkelerde “adli muhasebe (*forensic accounting*)” tanımlanan yeni bir meslek tartışılmaya başlanmıştır. Bu nedenle, ülkemizde de “adli muhasebecilik” müessesesini gündeme gelmesi ve bu uygulamadan yararlanılması gerekmektedir. Dolayısıyla ülkemizde de muhasebeden kaynaklanan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilik aktif hale getirilerek yargı organlarınca meslek mensuplarının bilgi birikimlerinden yararlanılması gerekmektedir. Bununla uyuşmazlıkların çözümü süreci kısılabileceği gibi, daha sağlıklı kararların alınması da sağlanabilecektir. Çünkü adli muhasebecilik ile hem dava hem de işletme danışmanlığı yapılabileceği gibi uzman denetçilerden bilirkişi olarak da yararlanılabilecektir. Günümüzde mahkemeye intikal etmiş, ticari anlaşmazlıklarla ilgili duruşmalarda, adli muhasebecilerin avukat sıfatıyla sorgulama yapabilmelerine olanak tanınmasının olumlu sonuçları olabilecektir.

Adli muhasebecide bulunması gereken hukuk alt yapısı, muhasebe ve suç bilimi formasyonları dikkate alınarak buna uygun üniversiteler ve meslek içi eğitim veren TÜRMOB dahil kuruluşlar karma eğitim modülleri geliştirmelidir.

Diğer taraftan, ülkemiz mevzuatında bunu engelleyici herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu sistemin işler hale gelmesi için Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve üniversitelerde bu konuda çalışan akademisyenlerin ortaklaşa çalışmaları ile hukuki alt yapının tanımlanması da faydalı olacaktır⁵³.

53 Bu konuda Bkz. TÜRKER, Masum (Ekim 2004) **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı'na Bir Öneri**, TÜRMOB Yayınları, Yayın No. 249

33. Re'sen terki verilen mükelleflerin ticaret sicilinden silinmesini sağlayan düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

1985-1997 yılları arasında Gelir Vergisi Kanunu'nda bir otokontrol mekanizması olarak uygulanan hayat standardı esaslı, ferdi teşebbüslerin sermaye şirketine dönüşmesine yol açmıştır. Ancak, kurulan bu sermaye şirketleri kurumsal yapıda yönetilmediğinden zaman içinde bu şirketlerin tasfiyesi ile uğraşılmamış, 1997 yılında da VUK'da yapılan değişikliklerle, Gelir İdaresine, bulunamayan mükelleflerle ilgili olarak re'sen işi terk yetkisi verilmiştir. Ancak, bulunan bu çözüm günümüzde mükellefler nezdinde nasıl olsa vergi dairesi re'sen terki verecek düşüncesiyle tasfiye yükümlülüğünün yerine getirilmesine gerek olmadığı kanısının oluşmasına yol açmıştır. Yapılan bu uygulamanın sadece vergi kanunları açısından hüküm ifade etmesi, diğer yasalar açısından herhangi bir hukuksal sonuç doğurmadığı ise mükelleflere izah edilememiştir. Bu nedenle ülkemizde re'sen terki verilen sermaye şirketleri çöplüğü oluşmaya başlamıştır. Hatta bazı şirketlerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla kurulduklarından bunların ortaklarının bile sahte olduğu görülebilmektedir. Dolayısıyla, sicilde kaydı olan bu nitelikteki şirketlerin tasfiyesi bile hukuken belirli bir zamanı almaktadır.

Vergi Dairelerince re'sen terki verilen ve tasfiye hükümlerine tabi olan mükellefler hakkında bunların ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesi için yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak, bu düzenleme sırasında bu yasaya dayanarak kayıtları silinen kişilerin ortaklarının bir başka şirket kurmaları veya ortak olmalarının belirli bir süre sınırlandırılmasına yönelik müeyyidelerin de getirilmesi gerekmektedir.

34. Asgari geçim indirimi bütün vergi mükellefleri için uygulanmalıdır.

Ücret gelirleri için öngörülen asgari geçim indirimi uygulamasının adil bir vergi sisteminin gereği olarak kabul edilmesi olumlu bir yaklaşım olmakla birlikte, diğer mükelleflerinde bu uygulama içerisinde yer almasının vergi gelirlerinde azalma kaygılarına yol açmasının ötesinde, içerisinde yaşanabilir vergi sistemi ile mükelleflerin vergiye uyumu ve gerçek gelirin kavranmasının desteklenmesi açısından uzun dönemde alınacak yararlı sonuçları dikkate alınmalıdır.

35. İşlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmiştir.

İşlem vergilerinin vergi matrahına eklenmesi uygulamasına son verilmeli ve mahsup ya da iade edilmeyen tüm işlem vergilerinin gider ya da maliyet olarak dikkate alınmasına izin verilmelidir. Örneğin, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39' uncu maddesinde özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmesine ve herhangi bir vergiden mahsup edilmesine izin verilmemiştir. Bu şekilde mükellefler ayrıca işlem vergisi maliyeti de yüklenmektedirler. Bu tür uygulamalara son verilmesi ile vergiden vergi alınmasını da önlenmiş olacaktır.

36. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde özellikli durumları dikkate alınmalıdır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak ayrıca aşağıdaki özellikli durumlar dikkate alınmalıdır.

- Serbest Meslek Erbabı için de “*hizmet ihracatı*” istisnası düzenlenmelidir. Ticari kazançta “teknik hizmet” ihracatına tanınan istisnanın mali ve hukuki danışmanlık hizmetlerine de tanınması, vergide eşitlik ilkesinin sağlanması için önemlidir.
- 3568 Sayılı Yasa ile muhasebe mesleğinde stajyerler istihdam edilmektedir. Bu kişilere ödenen ücretler ve diğer yükümlükler meslek mensuplarına ekonomik yük getirmektedir. Konunun çözümlenmesi için 3308 Sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'nun uygulanmasında olduğu gibi söz konusu stajyerlere ödenen ücretlere istisna uygulanması, stajyerlerin daha iyi yetişmelerine olumlu katkıda bulunabilecektir.
- Serbest meslek erbabının, mesleğinin ifasıyla ilgili olarak yaptığı giderlere sınırlama getirilmemesi ve bunlara indirim olanığının sağlanması gerekmektedir. Örneğin yemek giderlerinin sadece iş yeri veya müstemilatı ile sınırlı tutulmaması, serbest meslek erbabının alacağı her türlü basın yayın bedelinin indirim kapsama alınması, serbest meslek erbabının sigorta şirketlerine yapacağı her türlü sigorta priminin gider yazılması gibi özellikli durumlarda serbest meslek kazancının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.



- Serbest meslek erbabının vergiye tabi gayrisafi hasılatından, faaliyetin başladığı ilk 5 yılda her yıl için % 10, sonraki yıllarda % 20 Nispetinde “**Mesleki Yıpranma Payı**” indirim konusu yapılmalıdır. Serbest meslek erbabı olabilmek için uzun bir eğitim, öğretim, staj ve sınav sürecinden geçilmesi gerektiği tüm taraflarca kabul edilen bir gerçektir. Vergi hukukumuzda gerek ticari ve gerekse mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin itfa edilmesi sistemi benimsenmiştir. Ancak; insan beyninin yıpranması hesaba katılmamıştır. Oysa mesleki yıpranma, bir çok gelişmiş ülkede uygulanmaktadır.

KAYNAKÇA

ALTUĞ, Figen ve diğerleri (2010), *Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması*, İstanbul SMMM Odası Yayın No: 134.

BULUTOĞLU, Kenan (2004), *Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı. İstanbul.

ÇAĞAN Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1980 Cilt 37 Sayı 1-4.

DPT (2007), *9 Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, s. 25.

EU Commission Taxation and Customs Union (2007), *Fiscal Blueprints, A Path to robust, modern and efficient tax administration*.

GÖKER, C., *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, 2011.

GÖKMEN, Selahattin, “Özelgeler Herkes Açısından Hak ve Yükümlülük Sağlayacak, Ancak Hepsi Değil...”, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=62>.

M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan (2009); *Vergi Hukuku*, Ankara Turhan Kitabevi.

NEUMARK, F. (1946), *Gelir Vergisi*, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası.

OECD (2009), *Revenue Statistics 2008*, Paris.

OECD (2009), *Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series*, Paris.

ÖZ, N. Semih (2006), *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları..

TURKER, Masum (2004) *Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı’na Bir Öneri*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No. 249.

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, <www.bahum.gov.tr>

Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://gib.gov.tr>>

HM Revenue & Customs (HMRC) <<http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm>>

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, <<http://www.konyavdb.gov.tr>>

