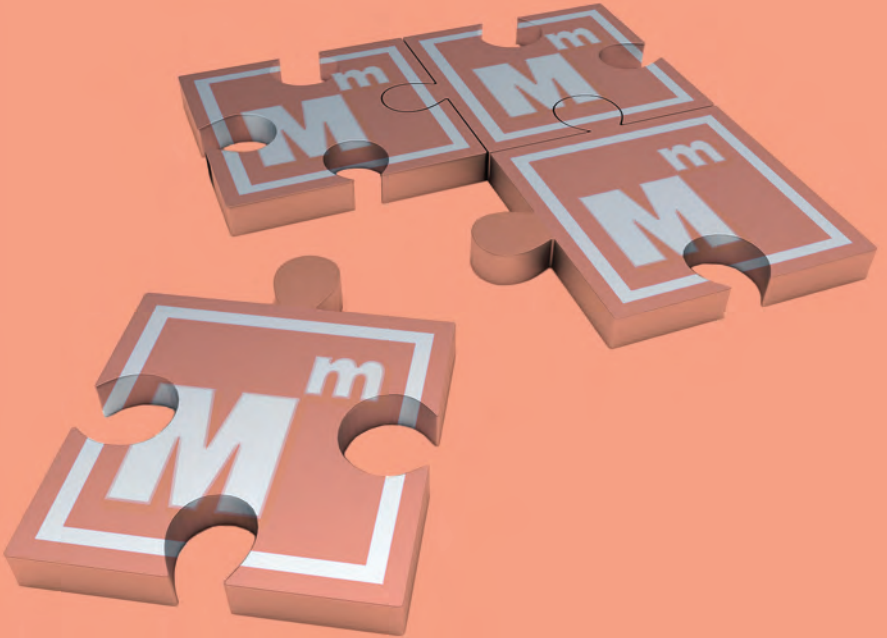




T Ü R M O B

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

VERGİ RAPORU



TÜRMOB YAYINLARI - 388
ANKARA - 2010

VERGİ RAPORU

TÜRMOB YAYINLARI- 388
ANKARA - 2010

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

SUNUŞ

Türkiye’de ekonomik krizler ve ekonomik sorunlar yaşamamızda çok önemli iki etken vardır.

Bunlardan birincisi vergi adaletinin sağlanamamasıdır. Toplum tarafından kabul gören bir vergi sistemi maalesef gerçekleştirilemedi. Gelişmiş ülkelerle kıyasladığımızda vergi gelirlerinin GSYİH oranının düşük olması vergi sistemimizin çarpıklığının bir göstergesidir. Birey ve kurumların gelirleri üzerinden yeterince vergi alınmamaktadır. Verginin mal ve hizmetler üzerinden alınması vergi sisteminin dolaylı vergilere dayanmasına neden olmuştur. Dolaylı vergiler harcamalara dayandığı için vergi adaletini sağlamakta yetersizdir.

İkincisi ise kamu harcamalarıdır. Toplanan vergilerin etkin, verimli ve kaynakların israf edilmeden harcanması gerekmektedir.

Mali egemenliğe sahip olmak, devlet olmanın en temel kurallarından biridir. Çağdaş demokrasilerde egemenlik güçler ayrılığı kuramına göre yasama, yürütme ve yargı erkleri aracılığıyla kullanılmaktadır.

Türkiye’de vergilerin yasallığı ilkesi gereği, vergilendirme ile ilgili kurallar yasa ile belirlenmekte ve uygulayıcılar bu yasa kurallarını yükümlülerin işlemlerine uygulamaktadır.

Son yıllarda Türkiye’de vergi yasaları hiç olmadığı kadar hızlı bir değişime tabi olmaktadır. Ancak zaman zaman Anayasada vergi ile ilgili olarak yeralan düzenlemelere ve belirlenen evrensel hukuk ilkelerine uygun hareket edilmeden yapılan düzenleme örnekleriyle karşılaşılmaktadır. Özellikle, Gelir İdaresinin performans ölçütünün sadece tahakkuk ve tahsilât olmasının sonuçları yasal düzenlemelere de yansımaktadır. Bu kapsamda, örneğin kazanılmış hakların korunması gereken –ki bu konuda Anayasa Mahkemesi Kararların da son zamanlarda sıkça örneklerine rastlanmaktadır- bu ilke dikkate alınmadan yasal düzenlemeler yapılabilmektedir. Son dönemde yürürlüğe giren vergi yasaları, sıkça Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmektedir. Ayrıca Anayasa’ya göre bütçe yasalarında, vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmaması gerektiği halde ve bu uygulamaların açıkça

Anayasaya aykırı olduğu tartışmasız olmasına rağmen, bu uygulama halen sürdürülmektedir.

Günümüzde vergi uygulamaları açısından bir diğer önemli sorun da yargı kararlarını etkisiz hale getiren düzenlemelere gidilmesidir. Hatta zaman zaman önce Tebliğ ile usul ve esasların belirlendiği daha sonra da bu esasların yasa haline getirildiği örneklere de rastlanmaktadır.

Vergi yasalarında idareye tanınan yetkilerin kullanımında da temel hukuk ilkelelerinden uzaklaşılması örneklerine rastlanmaktadır. Tebliğle yapılması gereken düzenlemelerin sirkülerle yapılması, tüm özeldelerin kamuoyuna açıklanmaması, idarece yapılan düzenlemelerde zaman zaman -erklerin ayrımı ilkesine da aykırı olmasına rağmen- yasa gücünde açıklamalar yapılması, günümüzde en çok karşılaşılan örnekler arasındadır.

Vergi yasaları karmaşık düzenlemeler içermekte ve gelişen dünyadaki ekonomik ve sosyal olaylar karşısında yeni düzenlemeler yapılmadığı takdirde etkisiz kalmaktadır. Dönem içinde yapılan yasal düzenlemelerin çoğunlukla, Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmesi de mevzuattaki mevcut sorunların daha da artmasına neden olmaktadır. Bu durum ayrıca yükümlülerin ve bu yasaların önemli uygulayıcısı olan muhasebe meslek mensuplarının da zor durumda kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle her yıl en geç Aralık ayında bir sonraki yıl uygulanacak kuralların Gelir İdaresi Başkanlığı'na belirlenmesi ve tüm yükümlülere duyurulması gerekmektedir. Bu kapsamda yıl içerisinde yapılan her türlü yasa değişikliği ve ikincil düzenlemelerinin izleyen yılbaşından itibaren uygulanmasının sağlanması için gerekli yasal düzenlemelere gereksinim bulunmaktadır.

Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları (ABD'de ENRON ve Adelp-hia 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 muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olarak "adli muhasebe uzmanlığı (forensic accounting)" tartışılmaya başlanmıştır. Bu nedenle, ülkemizde de "adli muhasebe uzmanlığı"nın gündeme gelmesi ve bu uygulamadan yararlanılması çalışmalarının başlaması gerekmektedir.

Türkiye’de vergi kayıplarının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması için vergi denetiminin sürekli ve yaygın olması gerekmektedir. Bu bağlamda mükerrer 227’nci madde ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere tanınan sınırlı uygunluk denetimi, Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konmalıdır.

Vergi idaresinin uygulamalarının saydam olması da gerekmektedir. Devlet vergi alırken vatandaşına eziyet eden değil, yasa kuralları çerçevesinde vergi toplayan ve vergi bilincini oluşturan devlet özelliğinde olmak zorundadır. Vergi vermenin eziyete dönüştüğü ülkede adil bir demokrasiden de söz edilemez. Bu çerçevede gönüllü beyan gibi verginin başışa dönüştürüldüğü sistemden de bir an önce vazgeçilmek zorundadır.

Türkiye’de sorunları yaşayanların üretebilecekleri çözümlere ve bu çözümlerinde yasa haline gelmesine ihtiyacımız vardır.

TÜRMOB olarak hazırladığımız vergi raporu sorunları tespit etmekle kalmayıp çözüm önerileri de sunmaktadır. Vergi raporumuzda Türkiye’nin gerçeklerine çözüm üretme gayreti içerisinde olduk.

Bu çalışmaya katkısı olanlara teşekkür eder, Raporun uygulamacılara, meslek mensuplarına, akademisyenlere yararlı olmasını, yeni düzenlemelere, çalışmalara ve uygulamalara yol gösterici olmasını dilerim.

Dr. Masum TÜRKER
TÜRMOB Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1.1- VERGİLENDİRME YETKİSİ	2
1.2- VERGİ HUKUKUNA EGEMEN OLAN HUKUK İLKE VE KURALLARI	3
1.2.1- Hukuk Devleti İlkesi	4
1.2.2- Vergilerin Yasallığı İlkesi	5
1.2.3- Mali Güce Göre Ödeme İlkesi (Vergide Eşitlik İlkesi)	5
1.2.4- Hukuki Güvenlik İlkesi	7
1.3- CUMHURİYET DÖNEMİNDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ	8
1.4- GELİR İDARESİNİN YAPISI	10
1.5- TÜRMOB'UN KURULMASI VE İŞLEVLERİ	13
1.6- VERGİ HUKUKUNDA YAŞANAN GELİŞMELER	14
1.6.1- Yasal Düzenlemeler	14
1.6.2- Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Yasa Kuralları	23
1.6.3- Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 inci Maddesi	23
1.6.4- Gelir Vergisi Tarifesi	23
1.6.5- Yatırım İndirimi	23
1.6.6- Tarh Zamanaşımı	24
1.6.7- Gönüllü Uyum Kapsamında Yaptırılan Matrah Artırımları	26
1.6.8- Meslek Mensuplarının Sözleşme Damga Vergisi	27
1.6.9- Yıllık Bildirim Uygulaması, Bildirim Süresi ve İşlem Tutarı ...	27
1.7- KÜRESEL KRİZ NEDENİYLE 2009 YILINDA ALINAN ÖNLEMLER	28

İKİNCİBÖLÜM

2.1- TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN MEVCUT GÖRÜNÜMÜ	31
2.2- TÜRKİYE'DE MALİ VERİLER	34
2.2.1- Bütçe Giderleri	35
2.2.2- Bütçe Gelirleri	42
2.2.3- Mükellef Sayıları	46
2.2.4- Tahakkuk/Tahsilât Oranları	48
2.3- TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRMALI ÖZELLİKLERİ	50
2.3.1- Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı	53
2.3.2- Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı	59
2.3.3- Gelir Vergisinin Payı	61
2.3.4- Kurumlar Vergisinin Payı	65
2.3.5- Sosyal Güvenlik Katkı Payları	69
2.3.6- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Payı	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3- MEVCUT SİSTEMİN NEDEN VE SONUÇLARI	77
3.1- VERGİNİN YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ	77
3.2- VERGİ SİSTEMİYLE İLGİLİ ÖNERİLER	81
3.2.1- Anayasanın vergi ile ilgili hükümleri yeniden düzenlenmelidir.	81
3.2.2- Vergi yasaları sadeleşmelidir.	81
3.2.3- Vergi harcamaları her yıl açıklanmalıdır.	82
3.2.4- Vergi özelgelerinin tamamı internet ortamında kamuya açılmalıdır.	82
3.2.5- Yükümlü hakları yasa ile tanımlanmalıdır.	83
3.2.6- Türk Vergi Sisteminde uluslararası vergi rekabetinin etkisini dikkate alan uygulamalar geliştirilmelidir.	83

3.2.7-	Takdir komisyonlarında meslek mensuplarına da yer verilmelidir. ....	.84
3.2.8-	Tahsilât esasına göre vergilendirilen kazanç unsurları, KDV yönünden de tahsilât esasına göre vergilendirilmelidir. ...	.84
3.2.9-	Özelge Komisyonu'nda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır. ...	.85
3.2.10-	Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır. ....	.85
3.2.11-	Vergi yasalarının demokratik olmayan uygulamaları değiştirilmelidir. ....	.85
3.2.12-	Gelir İdaresi Başkanı BKK ile atanmalıdır. ....	.86
3.2.13-	Sirkülerler, genel düzenleyici işlem özelliğinde olmamalıdır. ...	.86
3.2.14-	Transfer fiyatlandırmasında BKK ile yapılan düzenlemelerde yetki aşımı düzeltilmelidir. ....	.86
3.2.15-	Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye uygulaması gözden geçirilmelidir ....	.87
3.2.16-	Bilgisayarlı muhasebe yazılımları konusunda standartlar getirilmelidir. ....	.87
3.2.17-	E-Ticaret ile ilgili vergi düzenlemeleri yapılmalıdır. ....	.87
3.2.18-	Vatandaşlık numarası ile vergi kimlik numarası ayrı uygulanmalıdır. ....	.88
3.2.19-	Yükümlünün haksız çıkma zammı ödediği dava türünde, idare haksız çıkarsa, idare de yükümlüye % 10 haksız işlem yapma zammı ödemelidir ya da bu uygulama kaldırılmalıdır. ...	.88
3.2.20-	Vergi uygulamalarında, kur farklarının gelir ya da zarar olarak kabul edilmesinde vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmalıdır. ....	.89
3.2.21-	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. ....	.89
3.2.22-	Kayıt dışılık ile mücadelede finans piyasası ve ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlarla ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır. ....	.90
3.2.23-	Bütçe Kanunlarında vergi ile ilgili düzenleme yapılması uygulamasından vazgeçilmelidir. ....	.90

3.2.24- Gönüllü uyum kapsamında yaptırılan matrah artırımları uygulamasından vazgeçilmelidir.	91
3.2.25- Çok sık değiştirilen vergi kanunlarında değişiklik yapılırken hukuk devleti ilkeleri ve Anayasa Mahkemesi kararları dikkate alınmalıdır.	92
3.2.26- Vergi afları ve kamu borçlularına sağlanan ödeme kolaylıkları uygulamalarından vazgeçilmelidir.	92
3.2.27- Vergi yasalarında yapılacak değişikliklerin kamuoyunda tartışılması sağlanmalıdır ve bu konuda TÜRMOB'un da görüş alınmalıdır.	93
3.2.28- Vergi hukukunda mevzuat kirliliği bulunmakta olup, acilen bunun düzeltilmesi gerekmektedir.	94
3.2.29- Basit usul kaldırılmalıdır.	94
3.2.30- Vergi adaletini ve eşitlik ilkesini zedeleyici düzenlemeler kaldırılmalıdır.	94
3.2.31- Vergi ödevinin yerine getirilmesinde uygulanan vergi, vergi benzeri yükümlülükler kaldırılmalıdır.	95
3.2.32- Gelir idaresinin taşra örgütlenme sorunları giderilerek yeknesaklık sağlanmalıdır.	95
3.2.33- Vergi denetim ilkeleri saptanmalı ve kamuya açıklanmalıdır.	96
3.2.34- Vergi kayıplarının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamesini imzalaması (VUK Mükerrer 227)	97
3.2.35- Gelir idaresinin meslek mensupları ile bilgi paylaşımının artırılması gerekmektedir.	98
3.2.36- Vergi uyuşmazlıklarında meslek mensuplarından adli muhasebeci olarak yararlanılmalıdır.	99
3.2.37- Re'sen terki verilen mükelleflerin ticaret sicilinden silinmesini sağlayan düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.	100
3.2.38- Türk Ticaret Kanunu tasarısı ivedilikle yasalaşmalı Finansal raporlama ve vergi yasaları uyumlaştırılmalıdır.	100

KAYNAKÇA	102
---------------------------	------------

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : Türkiye Ekonomisi verileri (2000-2009)	32
Tablo 2 : 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri	34
Tablo 3: Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri 2000-2009	36
Tablo 4: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2000-2010	38
Tablo 5: Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerinin GSYİH'ye Oranı 2000-2010 (%)	40
Tablo 6 : 2009 yılı Karşılaştırmalı Bütçe Gelirleri	42
Tablo 7: 2006-2009 Yılında Vergi Gelirleri	43
Tablo 8 : Ceza ve Faizler	46
Tablo 9 : Faal mükellef sayıları	47
Tablo 10 : Tahakkuk/Tahsilat Oranları	48
Tablo 11 : OECD Üyesi Ülkelerde Genel Vergi Yapısı	50
Tablo 12 : 2008 Yılında OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapısı	51
Tablo 13: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil)	53
Tablo 14: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (Sosyal Güvenlik Katkı Payları hariç)	55
Tablo 15 : 2007 yılında Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı	57
Tablo 16 : Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı ABD Doları)	59
Tablo 17 : Gelir Vergisinin GSYİH içindeki Payı	61
Tablo 18 : Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	63
Tablo 19 : Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı	65
Tablo 20 : Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	67
Tablo 21 : Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı	69
Tablo 22 : Sosyal Güvenlik Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	71
Tablo 23 : Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı	73
Tablo 24 : Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	75
Tablo 25 : Benzin Litre Fiyatı Üzerinden Alınan Vergi	78
Tablo 26 : Ödemek İstenilen Vergi Oranları	80

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
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GT	: Genel Tebliğ
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
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin kurulduktan sonra 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 vergi alanında 2009 yılında genel görünümünü ve yapılan çalışmalarını tarihsel bir perspektif içerisinde ele alan ve mevcut aksaklıkları tespit ederek, çözümler öneren 2010 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 2009 ve 2010 yıllarında 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 BÖLÜM

1.1- VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi, devletin zor alım 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. Devlet, vergi alırken ülkesinde 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*¹’nde 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.

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 yasallığı ilkesiyle (m. 13, 14) ilgili hükümler yer almıştır. ABD’de bağımsızlığa giden yol, İngiltere’nin uyguladığı vergilere başkaldırıyla başlamaktadır. TBMM’nin çıkarmış olduğu 1 sayılı Yasa’da, bir vergi yasasıdır.

Yürürlükte olan T.C. Anayasası’nın 2’nci maddesinde cumhuriyetin nitelikleri “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, in-

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.

san 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 devletidir. 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. Anayasa’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 **“verginin yasallığı”** ilkesi kabul edilmiştir.

Bu ilkenin istisnasını ise aynı maddenin üçüncü 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.

TC Anayasası’nda temel sınırları çizilen vergilendirme yetkisinin kullanımında ise sosyal bir hukuk devletinin gözetmesi gereken hukukun genel ilke ve kurallarının da dikkate alınması gerekmektedir. Bu vergi ödevinin yurttaşlık ödevi olmaktan çıkıp, angaryaya dönüşmemesi için de gereklidir.

1.2- 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 nitelendirilebilir².

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.

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

Vergi hukukunda da hukukun evrensel kuralları geçerlidir. Bu kurallar;

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

olarak tanımlanabilir. Bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1- 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" baş-

lıkl 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 anayasa-ya 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 çalışılmaktadır.⁴

1.2.2- 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. 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 içermektedir.⁵

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 ilkelerine ve normlar hiyerarşisine aykırı olmamasını gerektirmektedir. Ayrıca, idari işlemler, yasalara uygun olup olmadıkları açısından yargı denetimine tabi olmalıdırlar.

1.2.3- 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. An-

³ M. Öncel, A. Kumrulu, N. Çağan; Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, (Ankara, 2009), s.39.

⁴ a.g.e. s.39.

⁵ a.g.e. s. 40

cak, sosyal hukuk devletinde verginin, sadece kamu giderlerini karşılama 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.

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."

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.

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.

6 R.G. Tarih-Sayı : 21.06.2010-27619

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 yükümü ile ödemeyen yükümlü arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu niteliği itibariyle mali aflar, vergi yasaları açısından eşitlik ilkesini de zedelemektedir.

1.2.4- 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

⁷ ÖNCEL, M. D, a.g.e., s. 47

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

⁹ 24.3.2010 Tarih, E: 2007/77 ve K: 2010/50 sayılı AYM Kararı

hakların korunması, malî haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık 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.

1.3- CUMHURİYET DÖNEMİNDE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

TBMM'nin çıkartmış olduğu ilk kanun, bir vergi kanunudur. 24.4.1920 tarihli Ağnam Resminin Sabık-ı Misillü İstifası Hakkında Kanunun simgesel anlamı, devletin yasama gücünün Türkiye Büyük Millet Meclisine geçtiğinin yasa ile uygulamaya konmasıydı¹⁰. Bu aynı zamanda vergi koyma yetkisinin de TBMM'ye ait 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

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 Resmi 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.

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.

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 muafıllığının 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 ise 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.

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

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

1.4- 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 mucibesini 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 Vasitasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

4286 sayılı Kanun’un 7’nci maddesiyle değiştirilen 2996 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesine göre Vasitasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri’nin görevleri şu şekilde belirlenmiştir: “Vasitasız vergi kanunlarının tatbikatını idare, vilayetler varidat teşkilatının vasitasız vergilerin tarh ve tahakkukatı üzerindeki faaliyetini tanzim, vasitasız 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, vasitasız vergilere tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, vasitasız vergilere ait istatistikler için lüzumlu malumatı toplamak, mahalli idareler vergi sisteminin devlet vasitasız vergileriyle olan alaka ve ahengini temin etmek Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü’nün vazifesidir. Yukarıda sayılan işlerden vasıtalı vergilere taalluk edenleriyle vilayet hususi idarelerinin murakabesi,

²⁰ <http://gib.gov.tr/index.php?id=103> [Erişim:17.07.2010]

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 tecziyelerine 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 rastlanmasıdır.²²

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 bu-

²¹ <<http://gib.gov.tr/index.php?id=103> >[Erişim:17.07.2010]

²² <http://gib.gov.tr/index.php?id=103> [Erişim:17.07.2010]

²³ 06.07.2005 Tarih ve 25867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

lunduğu 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 Dairesi Başkanlığı kurulan illerin ortak özellikleri tüm Türkiye’de vergi gelirlerinin %95’ inin 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 VUK’nın 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. İleride değinileceği üzere, 2005 yılından bu yana vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilât oranı düşüş eğilimindedir. Gelir İdaresi Başkanlığının idari yapısı, son olarak 2010 yılında 6009 sayılı Yasa ile değiştirilmiştir.

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

²⁵ http://www.konyavdb.gov.tr/index.php?module=pages&do=page_list&action=detail&id=17 [Erişim:18.07.2010]

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 ve/veya müdürlere devredebilecektir. Diğer vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme yetkisinin vergi dairesi müdürlerinde olduğu tabiidir...”

1.5- 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 Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur²⁷. Bunun dışında kurulan derneklerin amacı, 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 temel taşlarından biri sayılan TÜRMOB, 1989 yılında kurulmuştur.

TÜRMOB'un kurulmasından sonra arada geçen 21 yılda mesleğin yasal zemini ve örgütlenme süreci gerçekleştirilmiş ve 31.08.2010 tarihi itibarıyla üye sayısı da 82.427'ye ulaşmıştır.

TÜRMOB'A 3568 sayılı Yasa ile verilen görevler de 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 çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.*
- e) *Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.*
- f) *Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.*

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

- 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 en etkin örgütlerden biri olduğu da görülmektedir.

1.6- VERGİ HUKUKUNDA YAŞANAN GELİŞMELER

1.6.1- Yasal Düzenlemeler

Vergi yasalarında 2009 ve 2010 yıllarında oldukça önemli değişikliklerin yapılmıştır. Özellikle 2009 yılında yaşanan küresel ekonomik krizin etkilerinin giderilmesi amacıyla uygulanan maliye politikalarında vergi ile ilgili önlemler önemli yer tutmuştur. Bu dönemde yapılan vergi değişiklik düzenlemeleri aşağıda özetlenmiştir:

- i- Harç oranında artış: 27 Ocak 2009 tarihli ve 27123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tapu Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Harçlar Kanuna ekli 4 sayılı tarifenin I/3.maddesi ile I/6-b bendinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklik sonucunda 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I/3 üncü maddesi "3. a) Terekeye dahil taşınmaz malların kanuni ve atanmış mirasçılar arasında aynen veya ifrazen yapılacak taksiminde kayıtlı değer üzerinden (Binde 18)" şeklinde **değiştirilerek harç oranı binde 9'dan binde 18'e çıkarılmıştır.**
- ii- Avusturya ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması: 28 Mart 2008 tarihinde Viyana'da imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" ve eki "Protokol"ün onaylanması uygun bulunduğuna dair **1.4.2009 tarihli 5848 sayılı Türkiye Cumhuriyeti İle Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve eki Protokolün Onaylanmasının Uygun bulunduğuna Dair Kanun** 10.4.2009 tarihli ve 27196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Böylece Türkiye'nin ilk ÇVÖA imzaladığı ülke olan Avusturya ile yapılan anlaşma yenilenmiştir.

- iii-** Motorlu deniz taşıtları için vergi uygulamasında değişiklik: 16.05.2009 tarih ve 27230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5897 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda değişiklik yapılmıştır. Bu Yasa ile liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları MTVK’dan çıkarılarak bu araçlar Harçlar Kanunu kapsamına alınmıştır. Ancak, münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu bölümdeki harçlardan müstesna kılınmıştır.
- iv-** Vergi yasalarında toplu değişiklik: 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda değişiklik yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu yasa ile aşağıdaki 20 yasada değişiklik yapılmıştır.
1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,
 2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
 3. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
 4. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun
 5. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
 6. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
 7. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
 8. 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun
 9. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
 10. 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun
 11. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
 12. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

13. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun
 14. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun
 15. 1136 sayılı Avukatlık Kanununun
 16. 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu
 17. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
 18. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun
 19. 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun
 20. 2919 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği Teşkilat Kanunu
- v- Yasalarda toplu değişiklik: 5917 Sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile aşağıda belirtilen toplam 46 adet Yasada değişiklik yapılmıştır.
1. 9.6.1930 tarihli ve 1700 sayılı Dâhiliye Memurları Kanunu,
 2. 2.6.1934 tarihli ve 2489 sayılı Kefalet Kanunu,
 3. 4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu,
 4. 13.6.1945 tarihli ve 4759 sayılı İller Bankası Kanunu,
 5. 2.3.1950 tarihli ve 5584 sayılı Posta Kanunu,
 6. 10.2.1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu,
 7. 3.1.1961 tarihli ve 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu,
 8. 4.1.1961 tarihli ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanunu,
 9. 16.8.1961 tarihli ve 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu,

10. 14.7.1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu,
11. 14.6.1973 tarihli ve 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu,
12. 26.5.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu,
13. 4.11.1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu,
14. 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu,
15. 5.4.1983 tarihli ve 2813 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Kuruluşuna İlişkin Kanun,
16. 21.7.1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu,
17. 3.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
18. 16.5.1984 tarihli ve 3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu,
19. 27.6.1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye
20. 30.4.1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun,
21. 4.1.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun
22. 25.4.2001 tarihli ve 4652 sayılı Polis Yüksek Öğretim Kanunu,
23. 4.1.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun
24. 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
25. 10.7.2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu,
26. 22.1.2004 tarihli ve 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun,
27. 22.2.2005 tarihli ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu,
28. 25.1.2006 tarihli ve 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunu,

29. 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu,
30. 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
31. 4.5.2007 tarihli ve 5668 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Besleme Kanunu,
32. 13.11.2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,
33. 2.1.1961 tarihli ve 195 sayılı Basın İlan Kurumu Teşkiline Dair Kanun,
34. 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun
35. 5.1.1961 tarihli ve 237 sayılı Taşıt Kanunu,
36. 22.6.1978 tarihli ve 2155 sayılı Bazı Kamu Personeline Tayın Bedeli Verilmesi Hakkında Kanun,
37. 11.8.1983 tarihli ve 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu,
38. 27.6.1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
39. 13.8.1993 tarihli ve 497 sayılı Türkiye Bilimler Akademisinin Kurulması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,
40. 7.11.1996 tarihli ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun,
41. 18.2.1998 tarihli ve 4341 sayılı Muhtaç Erbaş ve Er Ailelerinin Ücretsiz Tedavisi Hakkında Kanun,
42. 29.6.2001 tarihli ve 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
43. 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun;
44. 28.3.2007 tarihli ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,

45. 22.5.2007 tarihli ve 5664 sayılı Konut Edindirme Yardımı Hak Sahiplerine Ödeme Yapılmasına Dair Kanun,
46. 20.2.2008 tarihli ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu,
- vi- Sosyal güvenlikle ilgili yasalarda yapılan değişiklik: 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 18.08.2009 tarih ve 27323 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Yasa ile 25.8.1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’nda ve 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda değişiklikler yapılmıştır.
- vii- Gürcistan ve Yemen ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları: 16 Aralık 2009 tarihli ve 5932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5932 Sayılı Kanun ile Gürcistan, 5933 Sayılı Kanun ile Yemen Cumhuriyeti arasında imzalanan ÇVÖA’ları, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından uygun bulunarak yürürlüğe girmiştir.
- viii- Yasalarda toplu değişiklik: 05.02.2009 tarih ve 27484 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **5951 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** ile aşağıdaki 10 adet yasada değişiklik yapılmıştır.
1. 6183 satılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
 2. 492 sayılı Harçlar Kanunu
 3. 2822 Sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev Ve Lokavt Kanununu
 4. 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununu
 5. 4817 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunu
 6. 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu
 7. 5084 sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
 8. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
 9. 5779 sayılı İl Özel İdarelerine Ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

10. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

- ix-** İrlanda ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması: 13 Haziran 2010 tarihli ve 27610 sayılı Resmi Gazetede, 24 Ekim 2008 tarihinde Dublin’de imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın ve eki “Protokol”ün onaylanması uygun bulan 5985 sayılı Türkiye Cumhuriyeti İle İrlanda Arasında Gelir Ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun yayımlanmıştır.
- x-** Yasalarda toplu değişiklik: 19.06.2010 tarih ve 27616 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5597 sayılı Bazı Kanunlarda Ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile aşağıdaki (7) adet yasada değişiklikler yapılmıştır:
1. 30.4.1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu,
 2. 4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu,
 3. 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
 4. 8.6.1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu,
 5. 8.5.1985 tarihli ve 3201 sayılı Yurtdışında Bulunan Türk Vatandaşlarının Yurtdışında Geçen Sürelerinin Sosyal Güvenlikleri Bakımından Değerlendirilmesi Hakkında Kanun,
 6. 12.4.2 tarihli ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu,
 7. 13.12.1983 tarihli ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- xi-** Yasalarda toplu değişiklik: 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile aşağıdaki (31) adet yasada değişiklikler yapılmıştır:

1. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
2. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
3. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
4. 492 sayılı Harçlar Kanunu
5. 4/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu
6. 23/4/1981 tarihli ve 2451 sayılı Bakanlıklar ve Bağlı Kuruluşlarda Atama Usulüne İlişkin Kanun
7. 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
8. 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
9. 4/4/1988 tarihli ve 320 sayılı Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
10. 8/5/1991 tarihli ve 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi
11. 3717 sayılı Kanun
12. 29/6/2001 tarihli ve 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
13. 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu
14. 5/5/2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
15. 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
16. 5804 sayılı 2009 Yılında İstanbul Şehrinde Yapılacak Beşinci Dünya Su Forumunun Organizasyonu İle Katma Değer Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun
17. 8/1/1985 tarihli ve 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

18. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
19. 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu
20. 9/1/1985 tarihli ve 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
21. 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu
22. 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu
23. 13/10/1983 tarihli ve 2919 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği Teşkilat Kanunu
24. 2919 sayılı Kanun
25. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
26. 2/1/1990 tarihli ve 399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname
27. 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
28. 5/7/1950 tarihli ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu
29. 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
30. 2/3/1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu
31. 18/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda 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.

1.6.2- Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Yasa Kuralları

2009 yılında Anayasa Mahkemesi'nce verilen üç kararda bazı vergi yasalarında yer alan düzenlemelerin bir kısmı iptal edilmiştir. İptal edilen yasa kuralları ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

1.6.3- Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 inci Maddesi

Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci Maddesinde yer alan dar mükellefler lehine ayrımcı düzenlemenin "mali güç" ve "vergide eşitlik" ilkelere aykırı olması nedeniyle iptaline ilişkin 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/119, K: 2009/145 sayılı Kararı, 8 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu karar ile 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümle iptal edilmiş iptal kararı, 08.10.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.6.4- Gelir Vergisi Tarifesi

Anayasa Mahkemesinin, ücretliler yönünden gelir vergisi ile ilgili tarifenin % 35 oranının uygulanmasının iptaline ilişkin 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/95, K: 2009/144 sayılı Kararı, 8 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi bu kararında "31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "**ücret gelirleri**" yönünden iptal etmiştir. İptal kararı da 08.07.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, Anayasa Mahkemesi'nce GVK'nın 103 üncü maddesindeki tarifenin son dilimi her ne kadar ücretler yönünden iptal edilmiş olsa da GVK'nın 103 üncü maddesinde vergi tarifesi gelir unsurları açısından farklılaştırılmamıştır. Bir başka deyişle GVK'da ücret yönünden ayrı bir tarife öngörülmediği gibi, ücret geliri elde edenler yönünden de yasada herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı sonucunda tüm gelirler açısından uygulanan gelir vergisi tarifesinin son diliminin iptal edildiği sonucu ortaya çıkmaktadır ki, bu niteliği itibarıyla de bu kararın hukuksal sonucu yoruma açıktır.

1.6.5- Yatırım İndirimi

Anayasa Mahkemesinin, **yatırım indirimi uygulamasında 1.1.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları için indirim**

olanağı sağlanması uygulanmasının “kuralların geriye yürütülmesinin yükümlülerin hukuksal güvenliklerini zedelemesi” gerekçesiyle iptaline ilişkin 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/95, K: 2009/144 sayılı Kararı, 8 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve Karar 08.07.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin iptal gerekçesi özetle aşağıdaki gibidir:

“... ”

Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa’nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşmaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlanması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

...”

Bu kararda dikkat çekilen husus vergilerin belirliliği ilkesine aykırı düzenleme yapılmış olmasıdır. Yasa koyucu tarafından yararlandırıcı işlemle ilgili olarak yeni bir şart getirilmesi kabul edilmemiştir. Bir nevi kazanılmış hakkın korunması gerektiği de Anayasa Mahkemesi’nce kabul edilmiştir. Ancak, yasa koyucu, iptal kararından sonra çıkardığı 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile yapılan düzenlemede bu defa yatırım indiriminden yararlanılabilmesi için “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.” şeklinde yeni bir koşul getirmiştir. Ancak getirilen bu koşulun da Anayasa Mahkemesinin kararı çerçevesinde bakıldığında Anayasaya aykırı olup olmadığı tartışmalıdır.

1.6.6- Tarh Zamanaşımı

Anayasa Mahkemesinin Vergi Usul Kanunu’nun zamanaşımı düzenlemesini içeren 114’üncü maddesinde yer alan ve vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurusunun zamanaşımını durdurması düzenlemesinin iptaline ve iptal hükmünün kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine ilişkin gerekçeli kararı, 15.10.2009 tarihli ve E: 2006/124, K: 2009/146 sayılı Kararı 8 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve Karar 08.07.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararında özetle aşağıdaki gerekçe yer almaktadır.

“... ”

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasalık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

...”

Bu karar değerlendirildiğinde, Anayasa Mahkemesinin idarenin keyfi tutum ve davranışına yol açabilecek düzenlemeleri vergilerin yasallığı ilkesine aykırı bulduğu görülmektedir. Ancak, burada bir hususun da altının çizilmesi gerekmektedir. Anayasa mahkemesince iptal edilen yasa kuralı, 1961 yılından beri uygulanmaktadır. Takdir komisyonuna başvurunun zamanaşımını durdurmasının arkasında yatan neden, 1983 yılına kadar 2791 sayılı Yasa ile VUK'nın 30 uncu maddesinde değişiklik yapılmadan önce re'sen tarhiyat için her hal ve taktirde takdir komisyonunca matrah takdirinin yapılması gerekmekteydi. Bir başka deyişle VUK'ya göre vergi incelemesine yetkili olanların tespit ettikleri matrahlar üzerinden re'sen vergi tarh edilememekteydi. Bu nedenle de tarh zamanaşımını durduran sebepler arasında takdir komisyonuna matrah takdiri için başvurulmuş olması yasa normu olarak yer almaktaydı. Diğer taraftan, uygulamada özellikle zamanaşımının son yılında vergi incelemesine yetkili olanların vergi incelemesini tamamlanamayacağı varsayımıyla ya da zamanaşımının son ayında yapılacak tarhiyatların tebliğ edilemeyeceği endişesi ile idare tarafından takdir komisyonuna başvurulmak suretiyle zamanaşımı durdurulmaktaydı. Ancak, Anayasa Mahkemesi'nce idarenin bu tür davranışları da göz önüne alınarak yasa normu iptal edilmiştir.

1.6.7- Gönüllü Uyum Kapsamında Yaptırılan Matrah Artırımları

2004 yılından itibaren Gelir İdaresi'nce mükelleflerin vermiş oldukları beyannamelerde yer alan matrahların gönüllü uyum çerçevesinde artırılması talep edilmeye başlanmıştır. Bu talepler beyanname verilmeden yapıldığı gibi beyannameler verildikten sonra da yapılmaktadır. Uygulama 2009 ve 2010 yıllarında da devam ettirilmiştir.

Gelir İdaresinin gönüllü olarak yükümlülerin beyanlarını artırmalarını istemesi nedenlerine bakıldığında, (1) vergi inceleme oranının düşüklüğü, (2) her mükellefin potansiyel olarak vergi kaçırdığına olan inanış, (3) Gelir İdaresi merkez ve taşra teşkilatlarınca öngörülen hedeflerin gerçekleştirilmesi olduğu söylenebilir. Ancak, bu yöntem mükelleflerin defter ve belgeleri ile verilen beyannameler arasında uyumsuzluk yaratmakta, daha sonra yapılan teftiş vb çalışmalarda ise durum izah edilememektedir. Hatta bu uygulama sonucunda ilk beyannamede zarar beyan eden ancak mali tablolarında herhangi bir değişiklik yapmaksızın gönüllü beyan kapsamında matrah beyan eden mükelleflerin zarar mahsup hakları vb gibi birçok yasal sorunu da beraberinde getirmektedir.

Bu şekildeki uygulamalar vergi disiplinini bozmakta, idareyi kolay yola itmekte, kayıtlı mükellefi aşırı vergilendirmek suretiyle kayıt dışına itmekte ve geleceğe yönelik olarak vergisel ihtilaflar doğurmaktadır.

1.6.8- Meslek Mensuplarının Sözleşme Damga Vergisi

3568 sayılı Yasa uyarınca mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının sözleşme düzenleme zorunluluğu bulunduğundan Gelir İdaresi'nce sözleşme düzenlendiği ve bu sözleşmelerin iki nüsha düzenlendiği varsayılarak meslek mensupları nezdinde damga vergisi tarhiyatlarının yapılmaya devam edilmiştir. Hatta bu olay öyle bir noktaya ulaşmıştır ki, Söke Vergi Dairesi Müdürlüğü, meslek mensubunun 2004 yılında düzenlediği sözleşmelerin ibrazını 2010 yılında talep edip, beyanname verilmemesi nedeniyle takdir komisyonuna bile sevk etmiştir.²⁸ Hâlbuki 2004 yılında meslek mensubu damga vergisini pul yaptırmak suretiyle ödeme olanağına sahip olduğu gibi, 2010 yılında 2004 yılına ait belgeleri ibraz etme yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Vergi hukuku yazılı kurallardan oluşmakta olup, vergiyi doğuran olayın tespit edilmediği sürece herhangi bir vergilendirme yapılması hukuken mümkün değildir. Dolayısıyla varsayım dayalı olarak vergi tarh edilmesi hukuka aykırıdır. Bu konu, idarenin vergi yasalarına uygun faaliyette bulunması açısından da önemlidir.

1.6.9- Yıllık Bildirim Uygulaması, Bildirim Süresi ve İşlem Tutarı

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 396 sıra No'lu VUK Genel Tebliği²⁹ ile belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirme yükümlülüğüne ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Tebliğ ile formların aylık dönemler halinde düzenlenmesi ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamına kadar gönderilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alımları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alımları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilmesi gerekmektedir.

²⁸ Bkz. Aydın SMM Odası internet sayfası: [http://www.aydin.smmmo.org.tr/modules .php? module=news&type=3&id=735](http://www.aydin.smmmo.org.tr/modules.php?module=news&type=3&id=735) [Erişim:11.08.2010]

²⁹ 04.02.2010 tarihli ve 27483 sayılı RG

Maliye Bakanlığı'nca yapılan bu düzenleme sonucunda söz konusu formların verilme süresi öne çekilmiş ve tutar düşürülmek suretiyle de bu formlarla beyan edilmesi gereken bilgi sayısı da artırılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın bu bilgi istemi, mükellefler açısından yerine getirilmesi gereken bir ödev niteliğindedir. Dolayısıyla, bu ödevin yerine getirilmesine hukuki açıdan bakıldığında, mükelleflerin bu ödev nedeniyle katlandıkları maliyetlerin karşılanıp karşılanmamasının üzerinde durulması gerekmektedir. Çünkü bu ödevin bilgisayar aracılığı ile yerine getirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Ancak, bu nitelikteki ödevler açısından herhangi bir şekilde idarenin maliyete katlanmaması sonucunda, ödev bir angaryaya dönüşebilmektedir. Bu konuda Bursa SMMO tarafından tebliğin iptali için Danıştay'da dava açılmış olup dava derdest durumdadır.³⁰

Diğer taraftan, formların verilmesi için limit 5.000 TL'ye indirilirken, ödeme ve tahsilâtlarda banka, PTT ve finans kurumlarının aracı kılınmasındaki 8.000 TL'lik had indirilmemiştir. Bu da bir çelişki olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.7- Küresel Kriz Nedeniyle 2009 Yılında Alınan Önlemler

2008 yılından itibaren dünyada kendini hissettiren hala da etkileri devam küresel kriz nedeniyle 2009 yılında kısa süreli önlemler alınmıştır. Bu önlemler katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve harçlarla sınırlı olmuştur. Ancak, belediye gelirleri arasında yer alan elektrik ve havagazı tüketim vergisinin tarh ve tahsil yetkisi de bir yıllığına Maliye Bakanlığı'na verilerek, bu vergi gelirleri 2009 yılı Merkezi Bütçe gelirleri içine alınmak suretiyle geçici olarak bütçe performansına olumlu etki yaratılmıştır. Siyasi tercihler nedeniyle ek vergi uygulamasına gidilmeyerek 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu çıkarılarak mükelleflerin ihtiyari olarak beyanda bulunmalarına olanak sağlanmıştır. Ayrıca, işsizlikle mücadele kapsamında "Kısa Çalışma" ve "Kısa Çalışma Ödeneği" ile ilgili düzenlemenin süresi uzatılmıştır. Küresel ekonomik kriz nedeniyle Vergi yasaları açısından yapılan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir:

1- Bazı Malların Tesliminde uygulanan KDV oranı üç ay düşürülmüştür.

29.03.2009 tarih ve 27184 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14812 sayılı BKK ile bazı mal teslimlerinde uygulanan KDV oranları, 30.03.2009-30.06.2009 ta-

³⁰ Bkz. www.bursa-smmmo.org.tr/haber/310/davadil.doc [Erişim:11.08.2010]

rihleri arasında değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, **işyeri (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) teslimleri** ile bazı mal teslimlerinde Katma Değer Vergisi oranı % 8 olarak belirlenmiştir.

2- Bazı Malların Tesliminde ÖTV oranı üç ay düşürülmüştür.

2009/14812 sayılı BKK ile de 30.09.2009-16.06.2009 tarihleri arasında uygulanmak üzere ÖTVK'ya ekli (II) sayılı Listede yer alan taşıtlardan bazılarının vergi oranları indirilmiş, (IV) sayılı Listede yer alan mallardan elektrikli ev aletleri vb. gibi malların vergi oranları da % 0 (yüzde sıfır) olarak belirlenmiştir.

3- Gayrimenkul ile İlgili Harçlarda Uygulanan Oran Düşürülmüştür.

29 Mart 2009 tarihli ve 271284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14813 sayılı BKK ile "29.03.2009- 30.6.2009 tarihleri arasında uygulanmak üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun (4) sayılı tarifesinin "I-Tapu İşlemleri" başlıklı bölümünün 20 numaralı fıkrasında sayılan tapu işlemleri üzerinden "binde 15" nispetinde alınan tapu harçları "binde 5" e indirilmiştir.

4- 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Çıkarılmıştır.

Küresel ekonomik kriz nedeniyle 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazetede, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun yayımlanmıştır. Bu Yasada, gerçek ve tüzel kişilere ait olup;

- Yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve
- Taşınmazların kayda alınması ile
- Yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle

işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak amaçlanmıştır.

Bu Yasa; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurda getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsamaktaydı. 5811 sayılı Yasa, 22.11.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasa kapsamına alınan varlıkların beyan veya bildirim için, bunlara 1/10/2008 tarihi itibarıyla sahip olunması gerekmekteydi. Yasaya göre beyan veya bildirim süresi de 28/02/2009 tarihinde sona ermekteydi. Ancak 5917 sayılı yasa ile

5811 sayılı Yasanın uygulama süresi 31.12.2009 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu Yasada zorlayıcılık olmayıp, kişinin rızasına göre beyanda bulunma olanağı sağlandığından, bu Yasanın bir vergi yasası olup olmadığı tartışmalıdır. Bilindiği üzere vergi, kişinin rızası olmaksızın devletin zorla aldığı değerlerdir. Ancak, bu Yasadan yararlanan mükellefler açısından, yararlandığı tutar üzerinden 2008 yılı hariç yapılan kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından yapılacak incelemelerde bulunan matrah farklarından mahsup olanağı tanınmıştır. Bununla yararlandırıcı bir işlem tesis edilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2.1- 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 itibaren geçtiğimiz yıla kadar istikrarlı bir büyüme eğilimine girmiştir. 2009 yılında ise Türkiye ekonomisi küresel krizin etkisiyle % 4,7 küçülmüştür. 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.

Türkiye'nin genel ekonomik görünümüne ilişkin 2000-2009 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. 2009 yılında TÜFE artışı % 6,3 olarak gerçekleşmiştir. İşsizlik oranı ise 2009 yılında daha önceki yıllardan süregelen artış eğilimi devam etmiştir. 2009 yılında işsizlik oranı % 14 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran, 2008 yılına kıyasla 2009 yılında % 27 artış göstermiştir.

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. Önceki yıla göre azalmasına rağmen, dış ticaret açığı bu yılda -38,7 milyar ABD Doları, cari işlemler dengesi ise -13,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. İthalat ve ihracat rakamlarındaki azalmanın vergi gelirleri üzerine olumsuz yönde önemli etkisi olmuştur.

Tablo 1 : Türkiye Ekonomisi verileri (2000-2009)

BÜYÜME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1. GSYİH (Cari Fiy. 1998 bazlı) (Milyon TL)	166.658	240.224	350.476	454.781	559.033	648.932	758.391	843.178	950.534	953.974	1.028.802
2. GSYİH (Cari Fiy. 1998 bazlı) (Milyon \$)	265.384	196.736	230.494	304.901	390.387	481.497	526.429	648.754	742.094	617.611	641.300
3. GSYİH (1998 Bazlı) (%)	6,8	-5,7	6,2	5,3	9,4	8,4	6,9	4,7	0,7	-4,7	3,5
FİYAT (Yüzde Değişme)											
1. GSYH DEFLATÖRÜ			23,3	12,4	7,1	9,3	6,2	12	5,4	5	
2. ÜFE YILLIK ORTALAMA	51,4	61,6	50,1	25,6	11,1	5,9	9,3	6,3	12,7	1,2	4,1
3. ÜFE YIL SONU	32,7	88,6	30,8	13,9	13,8	2,7	11,6	5,9	8,1	5,9	5,8
4. TÜFE YILLIK ORTALAMA	54,9	54,4	45	25,3	10,6	8,2	9,6	8,8	10,4	6,3	6,2
5. TÜFE YIL SONU	39	68,5	29,7	18,4	9,4	7,7	9,7	8,4	10,1	6,5	5,3
ÖDEMELER DENGESİ(MİLYON \$)											
1. İHRACAT(FOB) (Bavul Ticareti Hariç)	27.775	31.334	36.059	47.253	63.167	73.476	85.535	107.272	132.028	102.129	107.500
2. İTHALAT (CIF)	54.503	41.399	51.554	69.340	97.540	116.774	139.576	170.063	201.964	140.926	153.000
3. DIŞ TICARET DENGESİ	-26.728	-10.065	-15.495	-22.087	-34.373	-43.298	-54.041	-62.791	-69.936	-38.797	-45.500
4. CARI İŞLEMLER DENGESİ	-9.920	3.760	-626	-7.515	-14.431	-22.088	-32.051	-38.219	-41.812	-13.854	-18.000

BÜYÜME	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
DÖVİZ KURLARI											
1. ORTALAMA DOLAR KURU	0,624	1,225	1,506	1,493	1,422	1,341	1,431	1,302	1,293	1,547	1,604
2. YIL SONU DOLAR KURU	0,672	1,44	1,635	1,396	1,342	1,343	1,413	1,165	1,512	1,506	1,65
İŞSİZLİK											
1. İŞSİZLİK ORANI (%)	6,5	8,4	10,3	10,5	10,8	10,6	10,2	10,3	11	14	14,6

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr

2.2- TÜRKİYE'DE MALİ VERİLER

2009 yılında, Türkiye'de mali veriler olumlu bir görüntü vermemiştir. 2009 yılında Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri Tablo 2'de verilmiştir. 2009 yılı Bütçesi, 53,2 milyar TL açık vermiştir. Bütçe açığı önceki yıla göre % 199,5 artarken, öngörülen açık hedefinde % 502,2 sapma olmuştur.

Tablo 2: 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri

Milyon TL	2008	2009			Değişim Oranı
	Yıllık Gerç.	Bütçe	Ocak-Aralık Gerç.		(%)
			Gerç.	%	Ocak-Aralık
Bütçe Giderleri	227.031	259.156	267.275	103,1	17,7
Faiz Hariç Giderler	176.369	201.656	214.074	106,2	21,4
Faiz Giderleri	50.661	57.500	53.201	92,5	5,0
Bütçe Gelirleri	209.598	248.758	215060	86,5	2,6
Vergi Gelirleri	168.109	202.090	172.417	85,3	2,6
Bütçe Açığı	17.432	10.398	52.215	502,2	199,5
Faiz Dışı Fazla	33.229	47.102	986	2,1	-97,0

Kaynak: BUMKO, Aralık Ayı Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu, 2010, s.5.

2000-2009 yılları arasında gerçekleşen bütçe büyüklükleri Tablo 3'te verilmiştir. 2009 yılında gerçekleşen bütçe açığının GSYİH'ye olan oranı %5,5'tir. Bu oranın 2008 yılında % 1,8 olduğu dikkate alındığında, 2009 yılında bütçe açığının önemli ölçüde arttığı sonucuna varılmaktadır. Aynı durum bütçe giderlerinin faiz dışı bölümü içinde geçerlidir. 2009 yılında faiz dışı fazla 986 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın GSYİH'ye olan oranı ise % 0,1'dir. Oysa 2008 yılında faiz dışı fazla 33,2 milyar TL, bu tutarın GSYİH'ye olan oranı da % 3,5 olarak gerçekleşmiştir. Faiz dışı fazlanın GSYİ'ye olan oranında 2005, 2006 ve 2007 yıllarında olumlu gelişmeler yaşanmakla birlikte, 2000'li yıllar dikkate alındığında son 10 yılın en düşük performansı 2009 yılında gerçekleşmiştir.

2.2.1- Bütçe Giderleri

2009 yılında merkezi yönetim bütçe giderleri 267,27 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Personel giderleri ise 2009 yılında önceki yıla göre % 14,5 oranında artış göstererek 55,9 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

Kamu harcamaları içerisinde cari transferlerden sonra en büyük pay merkezi yönetim personel giderlerine aittir. Personel giderlerinin GSYİH'ye olan oranı % 6,7'dir. 2009 yılında gerçekleşen cari harcamalar, sağlık giderleri hariç tutarı 20,8 milyar TL'dir. Sağlık giderlerinin ise son on yıllık dönemde yaklaşık % 80 artarak GSYİH içerisindeki payı % 0,5'ten % 0,9'a çıkmıştır.

Maliye Bakanlığı verilerine göre, Merkezi Yönetim bütçesi sağlık giderleri 2009 yılında 8,79 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın 3,29 milyar TL'si kamu personelinin tedavi ve ilaç gideri olup, yeşil kartların tedavi ve ilaç giderleri ise 5,5 milyar TL'dir. Kamu personelinin tedavi ve ilaç giderleri önceki yıla göre %20,4 yeşil kartlıların tedavi ve ilaç giderleri ise %36,6 oranında artmıştır.

Faiz giderlerinin GSYİH içerisindeki payı son üç yılda % 5'ler dolayında durağanlaşırken, sosyal güvenlik kurumuna yapılan transferler son yıllarda önemli ölçüde artış göstermiş, hemen hemen faiz giderleri ile başa başnoktasına gelmiştir. 2009 yılında gerçekleşen faiz gideri 53,2 milyar TL, sosyal güvenlik kurumuna yapılan transfer tutarı ise 52,6 milyar TL'dir.

2009 yılında sağlık, emeklilik ve sosyal yardım giderleri, önceki yıla göre % 50 oranında artmıştır. Bu artışta, ekonomik krize bağlı olarak Sosyal Güvenlik Kurumunun prim gelirleri tahsilâtındaki yavaşlamanın da etkisi bulunmaktadır.

2009 yılında önemli bir artışta KİT'lerin zararları dolayısıyla yapılan transferlerde olmuştur. Bu yılda, KİT görev zararı 2,7 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3: Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri 2000-2009

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 Program
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ (MİLYON TL)											
1. BÜTÇE GİDERİ	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	267.275	286.981
2. BÜTÇE GELİRİ	38.229	58.416	79.420	101.040	122.964	152.784	173.483	190.360	209.598	215.060	236.794
3. BÜTÇE AÇIĞI	13.115	28.556	40.184	40.208	29.128	6.903	4.643	13.708	17.432	52.215	50.187
4. FAİZ DIŞI DENGE	7.309	12.482	11.544	18.319	27.363	38.777	41.320	35.045	33.229	986	6.563
5. BÜTÇE AÇIĞI / GSYH (%)	7,9	11,9	11,5	8,8	5,2	1,1	0,6	1,6	1,8	5,5	4,9
6. FAİZ DIŞI DENGE / GSYH (%)	4,4	5,2	3,3	4	4,9	6	5,4	4,2	3,5	0,1	0,6
BORÇLANMA GEREĞİ / GSYH (%)											
1. TOPLAM KAMU	8,91	12,08	9,99	7,33	3,64	-0,31	-1,88	0,07	1,62	6,43	4,15
2. TOPLAM KAMU (Bütçe Faiz Öd. Hariç)	-4,23	-5,94	-5,51	-6,1	-6,8	-7,54	-8,09	-5,92	-4,05	-0,08	-1,91
3. MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ (*)	8,24	12,82	11,63	8,84	5,42	1,25	0,61	1,63	1,83	6,64	4,87
4. KİT	1,57	0	-0,79	-0,58	-0,44	-0,13	-0,49	-0,12	-0,03	-0,18	-0,53
5. MAHALLE İDARELERİ	0,3	0,24	0,07	0,3	-0,05	-0,07	0,13	0,46	0,63	0,29	0,27
6. SOSYAL GÜVENLİK KUR.	-0,01	-0,06	0,03	0,03	0,04	0,02	-0,12	-0,09	0,01	0	0

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 Program
7. FONLAR	-0,89	-0,34	0	-0,14	-0,35	-0,48	-1,21	-0,86	0,05	0,05	-0,02
8. ÖZELLEŞTİRME KAPS. KİTLER	0,33	0,27	0,07	-0,3	-0,13	-0,03	-0,32	0,06	0,04	-0,06	-0,04
MERKEZİ YÖNETİM İÇ VE DIŞ BORÇ STOKLARI											
1. İÇ BORÇLAR (MİLYON TL)	36.421	122.157	149.870	194.387	224.483	244.782	251.470	255.310	274.827	330.005	
2. İÇ BORÇLAR (MİLYON \$)	58.395	99.720	99.526	167.262	167.262	182.428	178.906	219.207	181.728	219.170	
3. DIŞ BORÇLAR (MİLYON TL)	27.216	55.754	92.795	88.420	92.046	86.738	93.580	78.175	105.493	111.368	
3. DIŞ BORÇLAR (MİLYON \$)	43.636	45.513	61.623	68.583	64.714	64.643	66.576	67.120	69.757	73.964	
4. İÇ BORÇLAR / GSYH	21,9	50,9	42,8	42,7	40,2	37,7	33,2	30,3	28,9	34,6	
5. DIŞ BORÇLAR / GSYH	16,3	23,2	26,5	19,4	16,5	13,4	12,3	9,3	11,1	11,7	

Kaynak: BUMKO, www.bumko.gov.tr

Tablo 4 : Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2000-2010

MİLYON TL	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 Bütçe
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GİDERLERİ	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	267.275	286.981
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	30.920	45.934	67.876	82.721	95.601	114.007	132.163	155.315	176.369	214.074	230.231
I. Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderleri	9.612	14.535	21.950	28.833	33.663	37.389	42.887	49.373	55.264	63.136	71.459
II. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	4.543	6.823	10.681	11.874	13.604	15.186	19.001	22.258	24.412	29.594	25.190
- Sağlık Giderleri	768	1.343	2.217	2.690	3.101	4.033	5.350	6.625	6.765	8.797	4.801
- Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	3.775	5.480	8.465	9.185	10.504	11.153	13.651	15.633	17.646	20.797	20.389
III. Cari Transferler	12.749	18.073	25.412	31.429	36.306	45.871	49.851	63.292	70.360	91.761	102.173
- KİT Görev Zaran	58	95	772	1.004	381	580	711	700	1.284	2.731	3.038
-Sosyal Güvenlik Kurumlarına Transferler	3.321	5.112	11.205	15.922	19.333	23.762	23.518	33.063	35.133	52.685	57.694
- Tarımsal Destekleme Ödemeleri	359	1.033	1.868	2.805	3.084	3.707	4.747	5.555	5.809	4.495	5.605
- Mahalli İdare ve Fon Payları	5.642	8.338	7.952	7.108	10.448	12.819	14.124	17.192	20.256	21.304	23.908
- Diğer Cari Transferler	3.370	3.495	3.615	4.590	3.060	5.002	6.752	6.782	7.878	10.547	11.927

MİLYON TL	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 Bütçe
IV. Sermaye Giderleri	2.802	4.643	7.831	7.888	8.265	10.340	12.098	13.003	18.516	19.847	18.924
V. Sermaye Transferleri	1	2	49	92	465	1.384	2.637	3.542	3.174	4.314	3.429
VI. Borç Verme	1.214	1.858	1.953	2.604	3.298	3.838	5.689	3.846	4.644	5.422	6.903
- KİT Sermaye	828	1.012	1.398	877	949	891	3.862	1.905	2.485	3.016	3.174
- Risk Hesabı	0	0	0	925	485	200	240	252	149	0	470
- Diğer	386	847	555	802	1.864	2.747	1.587	1.689	2.010	2.406	3.259
VII. Yedek Ödenekler									0	0	2.153
VIII. Faiz Giderleri	20.424	41.038	51.728	58.527	56.491	45.680	45.963	48.753	50.661	53.201	56.750

Tablo 5 : Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerinin GSYİH'ye Oranı 2000-2010 (%)

MİLYON TL	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 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	27,9
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
I. Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderleri	5,8	6,1	6,3	6,3	6	5,8	5,7	5,9	5,8	6,7	6,9
II. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2,7	2,8	3	2,6	2,4	2,3	2,5	2,6	2,6	3,1	2,4
- Sağlık Giderleri	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,9	0,5
- Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2,3	2,3	2,4	2	1,9	1,7	1,8	1,9	1,9	2,2	2
III. Cari Transferler	7,6	7,5	7,3	6,9	6,5	7,1	6,6	7,5	7,4	9,7	9,9
- KİT Görev Zaran	0	0	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3	0,3
- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Transferler	2	2,1	3,2	3,5	3,5	3,7	3,1	3,9	3,7	5,6	5,6
- 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
- Mahalli İdare ve Fon Payları	3,4	3,5	2,3	1,6	1,9	2	1,9	2	2,1	2,3	2,3
- Diğer Cari Transferler	2	1,5	1	1	0,5	0,8	0,9	0,8	0,8	1,1	1,2

MİLYON TL	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010 Bütçe
IV. Sermaye Giderleri	1,7	1,9	2,2	1,7	1,5	1,6	1,6	1,5	1,9	2,1	1,8
V. Sermaye Transferleri	0	0	0	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,3	0,5	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	0,7
- KIT Sermaye	0,5	0,4	0,4	0,2	0,2	0,1	0,5	0,2	0,3	0,3	0,3
- Risk Hesabı	0	0	0	0,2	0,1	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
VII. Yedek Ödenekler	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	6,1	5,8	5,3	5,6	5,5

2.2.2- Bütçe Gelirleri

2009 yılında bütçe gelirleri 215 milyar TL, bu tutar içerisinde vergi gelirleri de 172,4 milyar TL' olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı % 82,6'dır. 2009 yılında vergi gelirleri hedefinin ancak % 85,9'una ulaşılabilmiştir. Türkiye'de 2009 yılında bütçe gelirlerinin bir önceki yıl ile karşılaştırmalı yapısı Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6 : 2009 yılı Karşılaştırmalı Bütçe Gelirleri

Milyon TL	2008	2009		Değişim Oranı	
	Yıllık Gerç.	Bütçe	Ocak-Aralık Gerç.		(%)
			Gerç.	%	Ocak-Aralık
Bütçe Gelirleri	209.598	248.758	215.060	86,5	2,6
Genel Bütçe Gelirleri	203.027	242.957	208.656	85,9	2,8
Vergi Gelirleri	168.109	202.090	172.417	85,3	2,6
Vergi Dışı Diğer Gel.	34.918	40.867	36.240	88,7	3,8
Özel Bütçeli İdarele. Öz Gelirleri	4.825	3.878	4.603	118,7	-4,6
Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.747	1.924	1.802	93,7	3,1

Kaynak: BUMKO, Aralık Ayı Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu, 2010, s.7.

Vergi türleri itibarıyla 2009 yılında harçlarda %6,2, ithalde alınan katma değer vergisinde %12,8 oranında azalma meydana gelmiştir. Özellikle KDV gelirlerinde gerçekleşen azalmada, ithalatta yaşanan önemli düşüşün etkisi olmuştur. Uygulanan maliye politikası önlemlerine bağlı olarak dayanıklı tüketim mallarından alınan ÖTV gelirlerinde azalma meydana gelmiştir. Bu yılda, ayrıca MTV gelirlerinde de azalma meydana gelmiştir. 2009 yılında vergi gelirlerinde en önemli artış 2008 yılından farklı olarak % 24,1 ile dahilde alınan KDV'de olmuştur. Karlı bir yıl yaşayan bankacılık sektörüyle ilgili Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tahsilâtı da % 8,3 artmıştır. Buna karşılık Gelir Vergisi % 1,1, Kurumlar Vergisi % 6,6, Özel Tüketim Vergisi yüzde 4,3, Damga Vergisi yüzde 5,7 ve diğer vergiler tahsilâtı ise % 4,7 oranlarında artmıştır. Türkiye'de 2006-2009 yılları arasında vergi gelirlerinin türlerine göre gerçekleşme tutarları, vergi gelirlerinin GSYİH ve toplam bütçe gelirleri içerisindeki payları ile vergi gelirlerinin önceki yıla göre artış oranları Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: 2006-2009 Yıllarında Vergi Gelirleri

(Milyar TL)	GERÇEKLEŞME				GSYH PAYLARI (%)				BÜTÇE PAYLARI (%)				ARTIŞ ORANLARI (%)		
	2006	2007	2008	2009*	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Merkezi Yönetim Gelirleri	173,5	190,4	209,6	215,1	22,9	22,58	22,06	22,72	100	100,0	100,0	100,0	9,7	10,1	2,6
Genel Bütçe Gelirleri	168,5	184,8	203,0	208,7	22,2	21,92	21,37	22,04	97	97,1	96,9	97,0	9,6	9,9	2,8
I-Vergi Gelirleri	137,5	152,8	168,1	172,4	18,1	18,13	17,69	18,21	79	80,3	80,2	80,2	11,2	10,0	2,6
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	40,1	48,2	54,9	56,5	5,3	5,72	5,78	5,96	23	25,3	26,2	26,3	20,1	14,0	2,8
a) Gelir Vergisi	29,0	34,4	38,0	38,4	3,8	4,09	4,00	4,06	17	18,1	18,1	17,9	18,9	10,4	1,1
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1,5	1,5	1,8	2,0	0,2	0,2	0,2	0,2	1	0,8	0,9	0,9	1,6	20,1	9,9
Basit Usulde Gelir Vergisi	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0	0,1	0,1	0,1	18,4	5,9	17,1
Gelir Vergisi Tevkifatı	26,3	31,7	34,8	35,1	3,5	3,8	3,7	3,7	15	16,6	16,6	16,3	20,2	10,0	0,7
Gelir Geçici Vergisi	1,0	1,1	1,2	1,1	0,1	0,1	0,1	0,1	1	0,6	0,6	0,5	8,1	10,5	-4,6
b) Kurumlar Vergisi	11,2	13,8	16,9	18,0	1,5	1,6	1,8	1,9	6	7,2	8,1	8,4	23,2	22,9	6,6
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	0,5	0,2	0,5	0,5	0,1	0,0	0,1	0,1	0	0,1	0,2	0,2	-71,0	240,7	-4,3
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0	0,0	0,1	0,1	-80,2	330,2	16,3
Kurumlar Geçici Vergisi	10,4	13,6	16,2	17,3	1,4	1,6	1,7	1,8	6	7,1	7,7	8,1	30,1	19,5	6,9
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3,1	3,6	4,1	4,7	0,4	0,4	0,4	0,5	2	1,9	2,0	2,2	16,9	12,1	14,1
a) Veraset ve İhtikal Vergisi	0,1	0,1	0,1	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0	0,1	0,1	0,1	4,6	15,6	16,8
b) Motorlu Taahhüt Vergisi	3,0	3,5	3,9	4,5	0,4	0,4	0,4	0,5	2	1,8	1,9	2,1	17,4	12,0	14,0

(Milyar TL)	GERÇEKLEŞME			GSYH PAYLARI (%)						BÜTÇE PAYLARI (%)			ARTIŞ ORANLARI (%)			
	2006	2007	2008	2009*	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri																
	59,4	63,6	67,3	73,1	7,8	7,5	7,1	7,7	34	33,4	32,1	34,0		7,0	5,8	8,7
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi																
	15,9	16,8	16,8	20,9	2,1	2,0	1,8	2,2	9	8,8	8,0	9,7		5,5	0,1	24,1
Beyana Dayanan KDV	14,9	15,9	16,0	19,9	2,0	1,9	1,7	2,1	9	8,4	7,6	9,2		6,7	0,4	24,1
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	1,0	0,8	0,8	1,0	0,1	0,1	0,1	0,1	1	0,4	0,4	0,5		-12,2	-7,0	24,7
b) Özel Tüketim Vergisi																
	36,9	39,1	41,8	43,6	4,9	4,6	4,4	4,6	21	20,5	20,0	20,3		5,9	7,0	4,3
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	20,6	22,1	23,9	25,5	2,7	2,6	2,5	2,7	12	11,6	11,4	11,9		7,3	8,6	6,6
Motorlu Taşıtlar (II)	4,1	4,3	3,8	3,4	0,5	0,5	0,4	0,4	2	2,3	1,8	1,6		3,7	-11,4	-11,9
Alkollü İçkiler (III-a)	1,9	1,9	2,0	2,1	0,3	0,2	0,2	0,2	1	1,0	0,9	1,0		-0,4	5,2	7,4
Tütün Mamülleri (III-b)	8,9	9,6	10,9	11,5	1,2	1,1	1,1	1,2	5	5,1	5,2	5,4		8,2	12,9	6,0
Kolalı Gazozlar (III-c)	0,4	0,2	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0	0,1	0,1	0,1		-58,6	11,1	3,5
Dayamklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	1,0	1,0	1,0	0,8	0,1	0,1	0,1	0,1	1	0,5	0,5	0,4		7,2	-3,8	-15,5
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi																
	2,6	3,1	3,7	4,0	0,3	0,4	0,4	0,4	2	1,7	1,8	1,9		20,0	17,3	8,3
d) Şans Oyunları Vergisi																
	0,4	0,3	0,4	0,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0	0,2	0,2	0,2		-11,5	15,2	5,2
e) Özel İhtişim Vergisi																
	3,6	4,2	4,6	4,3	0,5	0,5	0,5	0,5	2	2,2	2,2	2,0		17,7	8,1	-6,3
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler																
	27,6	29,0	32,8	28,6	3,6	3,4	3,5	3,0	16	15,2	15,6	13,3		5,1	13,2	-12,6
a) Gümrük Vergileri	2,1	2,4	2,8	2,5	0,3	0,3	0,3	0,3	1	1,3	1,3	1,1		17,3	13,5	-11,1

(Milyar TL)	GERÇEKLEŞME				GSYH PAYLARI (%)				BÜTÇE PAYLARI (%)				ARTIŞ ORANLARI (%)		
	2006	2007	2008	2009*	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009	2007	2008	2009
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25,4	26,5	30,0	26,1	3,4	3,1	3,2	2,8	15	13,9	14,3	12,2	4,2	13,1	-12,8
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0	0,0	0,0	0,0	-34,2	5,5	31,6
5. Damga Vergisi	3,1	3,6	3,9	4,2	0,4	0,4	0,4	0,4	2	1,9	1,9	1,9	15,7	8,3	5,7
6. Harçlar	4,0	4,7	5,1	4,7	0,5	0,6	0,5	0,5	2	2,5	2,4	2,2	19,8	6,5	-6,2
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	0,1	0,0	0,1	0,6	0,0	0,0	0,0	0,1	0	0,0	0,0	0,3	-68,3	10,8	1.074,8

Kaynak: www.bumko.gov.tr

2006-2009 yılları arasında gecikme faizleri ile vergi cezası tutarları Tablo 8’de gösterilmiştir. Gecikme faizi gelirlerinde 2008 yılında bir azalma yaşanmakla birlikte, 2009’da öncesine yakın seviyeye gelmiştir. Buna karşılık, vergi cezaları tahsilâtı dalgalı bir seyir izlemektedir. 2009 yılında tahsil edilen vergi cezası tutarı 2,5 milyar TL’dir.

Tablo 8 : Ceza ve Faizler

Milyar TL	Vergi, Resim ve Harç Gecikme Faizleri	Vergi Cezaları
2006	1,2	3,5
2007	1,2	2,7
2008	0,8	1,7
2009	1,1	2,5

KAYNAK : www. bumko.gov.tr

2.2.3- 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. 2001-2009 yılları arasında Türkiye’de GV, KV ve KDV itibariyle faal mükellef sayıları Tablo 9’de verilmiştir.

Tablo 9 : Faal Mükellef Sayıları *

Yıllar	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi	KDV
	Faal Mükellefler	Basit 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

Kaynak: GİB, www.gib.gov.tr

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

Türkiye’de GMSİ dışında beyanname veren gelir vergisi mükellefi sayısında 2008 ve 2009 yıllarında düşüş gözlemlenmiştir. Aynı dönemde basit usulde vergilendirilen mükellef sayısı da azalmıştır. Bu düşüşlerde ekonomik koşulların olumsuz etkisi kadar kurumlar vergisi mükellef sayısındaki artışta etkin olduğu tahmin edilmektedir. Çünkü kurumlar vergisi oranı 2006 yılında önemli ölçüde düşürülmüştür. Ancak faal KDV mükellef sayısı, aynı yıllarda azalmıştır. 2009 yılında faal KDV mükellefi sayısı 2.249.950 olmuştur.

Diğer taraftan, GMSİ beyan eden mükellef sayısında son yıllarda önemli artışlar meydana gelmiştir. Bunun önemli nedenlerinden biri, kira ödemelerini bankacılık sistemi aracılığıyla yapılmasına ilişkin getirilen zorunluluktur.

2.2.4- Tahakkuk/Tahsilât Oranları

Türkiye’de genel bütçe vergi gelirlerinin tahakkuk/tahsilât oranları Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10 : Tahakkuk/Tahsilat Oranları

GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ORANLARI (TOPLAM TAHSİLAT / TOPLAM TAHAKKUK)	
Yıllar	Oran (%)
1970	88,50
1971	89,90
1972	88,70
1973	89,60
1974	82,30
1975	89,20
1976	91,00
1977	87,10
1978	84,00
1979	81,20
1980	82,50
1981	81,50
1982	79,00
1983	81,10
1984	81,80
1985	84,90
1986	88,00

1987	89,60
1988	90,70
1989	87,90
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
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

Kaynak : GİB, www.gib.gov.tr

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. 2009 yılında gerçekleşen tahakkuk/tahsilât oranı, son on yılın en düşük tahakkuk/tahsilât oranıdır. Gelir idaresinin performansı yanında bu oranın düşük olmasının bir nedeni de 2009 yılında yaşanan kriz olarak belirtilebilir.

2.3- TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRMALI ÖZELLİKLERİ

OECD üyesi ülkelerin 1965- 2007 yılları arasında vergi yapısında meydana gelen genel değişim Tablo 11'de yer almaktadır. OECD üyesi ülkelerde GV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2007 yılında % 25'tir. 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 artış eğilimindedir.

Tablo 11 : OECD Üyesi Ülkelerde Genel Vergi Yapısı
(Vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine dağılımı)

	1965	1975	1985	1995	2007
Gelir vergisi	26	30	30	27	25
Kurumlar vergisi	9	8	8	8	11
Sosyal güvenlik katkı payları	18	22	22	25	25
(İşçi)	6	7	7	8	9
(İşveren)	10	14	13	14	15
Bordro vergileri	1	1	1	1	1
Emlak vergileri	8	6	5	6	6
Genel tüketim vergileri	12	13	16	18	19
Özel tüketim vergileri	24	18	16	13	11
Diğer vergiler	2	2	2	3	3
Toplam	100	100	100	100	100

Kaynak: OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.23.

Dolaylı vergiler konusunda, vergilendirme eğiliminde genel tüketim vergilerinde artış gözlemlenirken 1965 yılından bu yana özel tüketim vergilerinde önemli ölçüde düşme söz konusudur. Bu eğilimde halen AB üyesi olan birçok ülkenin KDV uygulamasına geçişi etkin bir neden olmuştur.

2008 yılında OECD Üyesi ülkelerde vergi yapısı Tablo 12’de yer almıştır. Bu verilere göre gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının en yüksek olduğu ülkeler 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 12 : 2008 Yılında OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapısı
(Toplam Vergi Gelirlerine Oranı %)

	Gelir, Kazanç ve Sermaye Kazançları Vergisi	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Emlak Vergileri Property	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler
Avustralya	..	..	..	..
Avusturya	30,7	33,5	1,3	27,1
Belçika	37,8	31,5	5,1	0,0
Kanada	49,5	14,5	10,2	23,4
Çek Cumh.	23,3	43,8	1,1	31,3
Danimarka	60,6	2,0	4,1	32,4
Finlandiya	39,0	28,0	2,6	30,1
Fransa	24,1	37,2	7,8	24,5
Almanya	31,9	36,4	2,3	28,9
Yunanistan	23,4	35,1	4,5	36,6
Macaristan	25,8	32,5	2,2	37,2
İzlanda	49,5	8,1	6,1	35,8
İrlanda	37,5	17,7	6,5	37,1

İtalya	34,6	31,1	4,3	24,4
Japonya	55,4	..	15,1	29,1
Kore	31,0	21,9	11,9	31,6
Lüksemburg	35,9	28,1	7,4	28,4
Meksika	25,6	13,1	0,0	60,7
Hollanda	..	..	..	..
Yeni Zelanda	59,8	0,0	6,0	34,2
Norveç	50,4	21,1	2,8	25,7
Polonya	..	..	..	..
Portekiz	26,3	32,7	3,6	36,6
Slovak Cumh.	20,8	40,7	1,3	36,6
İspanya	30,5	36,8	6,7	25,1
İsveç	36,3	24,8	2,3	27,8
İsviçre	47,1	23,1	7,8	22,0
Türkiye	24,2	24,0	3,7	46,1
İngiltere	39,9	19,2	11,6	28,8
ABD	46,8	24,5	11,7	17,0

KAYNAK : OECD (2009), Revenue Statistics: Comparative Tables, **OECD Tax Statistics** (database doi: 10.1787/20758510-2009-table5; **Güncelleme:** 10 December 2009

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 % 24’tür. Buna karşılık satış vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek orana sahip olduğu ülkeler % 60,7 ile Meksika ve % 46,1 ile Türkiye’dir. Buna göre Türkiye’de vergi gelirlerinin önemli bir bölümü mal ve hizmetlerden alınan vergilere dayanmaktadır.

2.3.1- Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı

Ülkeler itibariyle toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ye olan oranı sosyal güvenlik katkı payları dahil olarak Tablo 13'de verilmiştir. 1965 yılından bu yana olan oranlar dikkate alındığında, OECD ortalamasının 1965 yılında yaklaşık % 25 iken 2008 yılında % 35'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 % 10,57'dir. 2007 yılına gelindiğinde ise bu oranın en düşük olduğu ülke Meksika'dır. Ancak Meksika'nın ardından Türkiye gelmektedir. Bu oran 2008 yılında Türkiye için % 23,54'tür. 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 ve Fransa gibi ülkeler GSYİH'ye göre en yüksek vergi toplama oranına sahiptir. Bu ülkelerin oranları % 50'ye yakındır.

Tablo 13: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı
(Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil)

	1965	1970	1980	1990	2000	2005	2006	2007	2008
Avustralya	21,04	21,51	26,68	28,52	31,14	30,82	30,63	30,83	..
Avusturya	33,86	33,83	38,85	39,67	43,24	42,25	41,81	42,27	42,87
Belçika	31,12	33,88	41,31	42,02	44,9	44,75	44,36	43,87	44,3
Kanada	25,69	30,85	30,99	35,89	35,64	33,38	33,55	33,28	32,17
Çek Cumh.	..	..	..	..	35,33	37,59	37,1	37,37	36,58
Danimarka	29,98	38,35	43,04	46,54	49,36	50,82	49,63	48,67	48,29
Finlandiya	30,4	31,51	35,7	43,51	47,22	44,01	43,48	43,01	42,78
Fransa	34,06	34,09	40,11	41,99	44,35	43,91	44,05	43,47	43,07
Almanya	31,6	31,53	36,43	34,8	37,19	34,79	35,59	36,17	36,43
Yunanistan	17,8	19,97	21,56	26,18	34,03	31,4	31,24	32,03	31,32
Macaristan	..	..	..	..	38,04	37,35	37,12	39,55	40,14
İzlanda	26,2	27,37	29,6	30,94	37,23	40,64	41,5	40,86	36,04

İrlanda	24,94	28,47	31,06	33,12	31,28	30,36	31,69	30,81	28,26
İtalya	25,52	25,7	29,71	37,8	42,29	40,85	42,34	43,46	43,17
Japonya	18,19	19,61	25,36	29,07	27	27,4	27,97	28,33	...
Kore	..	..	16,54	18,14	22,6	23,91	24,98	26,53	26,59
Lüksemburg	27,7	23,47	35,56	35,66	39,13	37,62	35,82	36,55	38,29
Meksika	..	..	14,76	15,8	16,85	18,13	18,26	17,98	20,41
Hollanda	32,78	35,6	42,93	42,89	39,66	38,5	38,91	37,54	..
Y. Zelanda	24,14	26,13	30,82	37,36	33,6	37,42	36,56	35,73	34,47
Norveç	29,64	34,49	42,42	40,99	42,64	43,52	43,97	43,63	42,09
Polonya	..	..	..	..	32,75	33	33,98	34,86	..
Portekiz	15,88	18,39	22,89	27,7	34,09	34,74	35,48	36,41	36,47
SlovakC.	..	..	..	..	34,1	31,45	29,36	29,39	29,31
İspanya	14,7	15,92	22,59	32,48	34,19	35,74	36,67	37,24	33
İsveç	33,26	37,81	46,38	52,23	51,79	49,48	49,05	48,31	47,11
İsviçre	17,46	19,28	24,7	25,76	30,02	29,17	29,34	28,89	29,45
Türkiye	10,57	9,28	13,35	14,9	24,16	24,26	24,52	23,71	23,54
İngiltere	30,43	36,69	34,8	35,52	36,39	35,76	36,62	36,08	35,71
ABD	24,67	27	26,39	27,32	29,89	27,54	28,2	28,29	26,86
OECD TOPLAM	25,48	27,53	30,94	33,72	36	35,68	35,79	35,84	..

Kaynak : OECD : <http://stats.oecd.org/index.aspx?r=221555> [Erişim: 1.09.2010]

OECD üyesi ülkelerde vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları hariç GSYİH'ye olan oranları Tablo 14'de verilmiştir. Bu dönemde OECD ortalaması % 20,9'dan % 26,7'ye 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, Türkiye'den daha düşük bir orana sahiptir. Bu yılda Türkiye'nin oranı % 18,6'dır. Aynı yılda en yüksek orana sahip ülke ise % 47,7 oranı ile Danimarka'dır.

Tablo 14: Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı
(Sosyal Güvenlik Katkı Payları hariç)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	24.3	27.9	27.7	28.1	31.5	30.6	30.8	28.4	28.5
Meksika			12.7	13.7	13.7	12.7	14.1	15.3	15.2
ABD	21.4	22.7	20.6	19.1	20.5	20.9	23.0	20.8	21.7
Avustralya	21.0	21.5	26.7	28.3	28.5	28.8	31.1	30.8	30.8
Japonya	14.2	15.2	18.0	19.1	21.4	17.9	17.5	17.3	18.0
Kore			16.4	15.5	17.2	17.3	18.8	18.9	21.0
Yeni Zelanda	24.1	26.1	30.8	31.3	37.4	36.6	33.6	37.4	35.7
Avusturya	25.4	25.2	26.8	27.8	26.6	26.5	28.5	27.8	28.0
Belçika	21.3	24.1	29.4	30.3	28.1	29.2	31.0	31.0	30.3
Çek Cumh.						22.0	19.7	21.5	21.1
Danimarka	28.8	37.1	42.5	44.8	45.6	47.7	47.6	49.7	47.7
Finlandiya	28.3	28.7	27.4	31.0	32.4	31.6	35.3	32.0	31.1
Fransa	22.4	21.7	23.0	24.3	23.5	24.5	28.4	27.7	27.4
Almanya	23.1	22.0	23.9	22.9	21.8	22.7	22.7	20.9	22.9
Yunanistan	12.2	14.0	14.5	16.4	18.3	19.5	23.6	20.3	20.4
Macaristan						26.6	26.9	25.7	26.6

İzlanda	24.1	25.1	29.0	27.5	30.0	28.7	34.4	37.5	37.7
İrlanda	23.3	26.1	26.6	29.6	28.2	27.8	27.1	25.8	26.1
İtalya	16.8	16.0	18.4	22.0	25.4	27.5	30.2	28.3	30.4
Lüksemburg	18.8	16.7	25.3	29.0	26.0	27.3	29.1	27.2	26.4
Hollanda	22.7	23.1	26.6	23.7	26.9	24.1	24.2	25.4	24.0
Norveç	26.1	29.0	33.5	33.8	30.2	31.3	33.7	34.6	34.6
Polonya						25.2	19.8	20.7	22.9
Portekiz	12.4	14.0	16.1	18.7	20.2	22.4	23.8	23.4	24.7
Slovak Cumh.							20.0	18.8	17.7
İspanya	10.5	10.0	11.6	16.3	21.0	20.5	22.3	23.7	25.1
İsveç	29.2	32.2	33.0	35.5	38.0	34.4	38.1	36.3	35.7
İsviçre	14.9	16.2	18.9	19.7	19.7	20.2	22.7	22.2	22.2
Türkiye	9.9	8.7	11.5	9.8	12.0	14.8	19.6	18.8	18.6
İngiltere	25.7	31.6	29.0	30.4	29.5	28.0	30.2	29.0	29.5
Ortalama ağırlıklandırılmamış:									
OECD toplam	20.9	22.3	23.8	24.9	25.9	25.8	26.9	26.6	26.7

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics: Comparative Tables s.79.

2007 yılında vergi gelirlerinin GSYİH'ye olan oranı, en yüksek orana sahip ülke dikkate alınarak sıralı olarak Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15 : 2007 yılında Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı

Vergi Gelirlerinin Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dahil) GSYİH'ye Oranı - 2007		(Sosyal Güvenlik Katkı Payları Hariç) GSYİH'ye Oranı - 2007	
Danimarka	48.7	Danimarka	47.7
İsveç	48.3	İzlanda	37.7
Belçika	43.9	Yeni Zelanda	35.7
Norveç	43.6	İsveç	35.7
Fransa	43.5	Norveç	34.6
İtalya	43.5	Finlandiya	31.1
Finlandiya	43.0	Avustralya	30.8
Avusturya	42.3	İtalya	30.4
İzlanda	40.9	Belçika	30.3
Macaristan	39.5	Büyük Britanya	29.5
Hollanda	37.5	Kanada	28.5
Çek Cumh.	37.4	Avusturya	28.0
İspanya	37.2	Fransa	27.4
Lüksemburg	36.5	Macaristan	26.6
Portekiz	36.4	Lüksemburg	26.4
Almanya	36.2	İrlanda	26.1
Büyük Britanya	36.1	İspanya	25.1
Yeni Zelanda	35.7	Portekiz	24.7
Polonya	34.9	Hollanda	24.0

Kanada	33.3	Almanya	22.9
Yunanistan	32.0	Polonya	22.9
Avustralya	30.8	İsviçre	22.2
İrlanda	30.8	ABD	21.7
Slovak Cumh.	29.4	Çek Cumh.	21.1
İsviçre	28.9	Kore	21.0
Japonya	28.3	Yunanistan	20.4
ABD	28.3	Türkiye	18.6
Kore	26.5	Japonya	18.0
Türkiye	23.7	Slovak Cmh.	17.7
Meksika	18.0	Meksika	15.2
Ağırlıksız Ortalama		Ağırlıksız Ortalama	
OECD toplam	35.8	OECD toplam	26.7

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.75.

Tablo 15’de yer alan verilere göre, 2007 yılında vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları dahil GSYİH’ye oranın OECD ortalaması %35,8’dir. Türkiye’nin aynı oranı % 23,7’dir ve Meksika’dan önce sondan ikinci durumdadır. Aynı yılda vergi gelirlerinin sosyal güvenlik katkı payları hariç GSYİH’ye oranın OECD ortalaması ise % 26,7’dir. Türkiye ortalaması da bu yılda % 18,6’dır. Türkiye daha düşük oranlara sahip Meksika, Slovak Cumhuriyeti ve Japonya’dan sonra gelmektedir.

2.3.2- Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı

1965- 2007 yılları arasında kişi başına düşen ödenen vergi tutarı Tablo 16'de yer almaktadır. Doğal olarak bu verilerin ülkelerin GSYİH ve nüfus büyüklükleri ile bağlantısı bulunmaktadır. 2007 yılında OECD ortalaması 14.896 ABD Dolarıdır. Kişi başına düşen vergi tutarının en yüksek olduğu ülke Lüksemburg'tur. Bu ülkeyi Norveç, Danimarka, İsveç gibi ülkeler 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 ve Türkiye'dir. Türkiye'de bir birey 2007 yılında ortalama 2.109 ABD Doları vergi ödemiştir. Buna karşılık, bu tutar Türkiye'de 1965 yılında sadece 40 ABD Doları idi.

Tablo 16 : Kişi Başına Düşen Ödenen Vergi Tutarı (ABD Doları)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	720	1.261	3.524	4.553	7.555	7.208	8.562	11.927	14.585
Meksika			510	454	560	523	1.092	1.474	1.734
ABD	860	1.349	3.209	4.486	6.286	7.671	10.335	11.487	12.871
Avustralya	483	752	3.066	3.173	5.297	6.080	6.458	11.098	13.803
Japonya	175	396	2.353	3.103	7.309	11.284	9.952	9.789	9.714
Kore			289	388	1.164	2.229	2.565	4.196	5.745
Yeni Zelanda	528	623	2.353	2.299	4.699	6.116	4.660	10.008	11.039
Avusturya	452	692	4.192	3.709	8.518	12.417	10.319	15.615	18.875
Belçika	547	928	5.246	3.832	8.544	12.222	10.165	16.051	18.933
Çek Cum.						2.007	1.951	4.575	6.297
Danimarka	642	1.289	5.856	5.522	12.301	16.979	14.803	24.166	27.638
Finlandiya	554	769	3.967	4.464	12.179	11.690	11.110	16.388	19.995
Fransa	702	965	5.030	4.109	8.983	11.340	9.676	14.941	17.646
Almanya	619	1.002	5.020	3.867	8.703	11.497	8.598	11.767	14.581

Yunanistan	154	282	1.202	1.162	2.386	3.577	3.961	6.950	8.938
Macaristan						1.833	1.784	4.080	5.457
İzlanda	723	696	4.322	3.431	7.740	8.186	11.517	22.396	26.659
İrlanda	243	411	1.925	2.020	4.517	6.050	7.950	14.761	18.444
İtalya	328	522	2.421	2.590	7.554	7.948	8.149	12.389	15.478
Lüksemburg	644	1.000	5.825	4.872	11.830	18.720	18.090	30.412	37.945
Hollanda	538	966	5.485	3.902	8.461	11.255	9.592	15.066	17.788
Norveç	633	1.132	6.615	6.595	11.369	13.967	15.978	28.436	36.013
Polonya						1.315	1.466	2.628	3.883
Portekiz	76	162	730	647	2.086	3.615	3.756	6.107	7.666
Slovak C.							1.288	2.796	4.087
İspanya	107	186	1.355	1.254	4.337	4.870	4.931	9.308	11.933
İsveç	1.000	1.665	7.375	6.034	14.922	13.646	14.335	20.057	23.938
İsviçre	432	704	4.335	3.928	9.030	12.367	10.408	14.486	16.463
Türkiye	40	61	278	206	537	620	955	1.626	2.109
İngiltere	564	823	3.348	3.034	6.284	6.788	9.129	13.524	16.635
Ağırlıksız Ortalama									
OECD toplam	490	776	3.455	3.217	7.044	8.070	7.785	12.283	14.896

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.95.

2.3.3- Gelir Vergisinin Payı

OECD üyesi ülkelerde 1965-2007 yılları arasında gelir vergisinin GSYİH içerisindeki payı Tablo 17’de, aynı gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 17 : Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	5,8	10	10,6	11,5	14,7	13,4	13,1	11,9	12,4
Meksika									
ABD	7,8	9,9	10,3	9,7	10,1	10	12,5	9,7	10,8
Avustralya	7,2	8	11,7	12,8	12,3	11,7	11,8	12,2	11,3
Japonya	3,9	4,2	6,2	6,8	8,1	6	5,7	5	5,5
Kore			1,9	2,1	3,8	3,6	3,3	3,2	4,4
Yeni Zelanda	9,5	11,5	19	18,9	17,9	16,5	14,5	15,4	15
Avusturya	6,8	7	9	9,4	8,3	8,6	9,6	9,3	9,5
Belçika	6,4	8,5	15	15,8	13,4	14,2	14	13,6	12,8
Çek Cumh.						4,8	4,6	4,6	4,3
Danimarka	12,7	18,9	22,5	23,4	24,8	26,2	25,6	24,9	25,1
Finlandiya	10,1	12,4	12,7	14,8	15,1	14,2	14,5	13,5	13
Fransa	3,6	3,7	4,7	4,9	4,5	4,9	8	7,9	7,4
Almanya	8,2	8,4	10,8	10,3	9,6	10,2	9,4	8,1	9,1
Yunanistan	1,2	1,9	3,2	3,5	3,7	3,5	5	4,6	4,7
Macaristan						6,7	7,1	6,7	7,2
İzlanda	5,1	5,4	6,8	5,5	8,3	9,7	12,9	14,2	13,8
İrlanda	4,2	5,2	9,9	10,8	10,6	10	9,5	8,3	8,7
İtalya	2,8	2,8	6,9	9	9,9	10,4	10,5	10,4	11,1

Lüksemburg	6,9	5,6	9,6	10,1	8,4	8	7,2	7,1	7,4
Hollanda	9,1	9,5	11,3	8,2	10,6	7,8	6	6,9	7,7
Norveç	11,7	12,1	12,1	9,6	10,7	10,6	10,3	9,7	9,6
Polonya						8,3	4,4	3,9	5,3
Portekiz					4,4	5,6	5,7	5,4	5,7
Slovak Cmh.							3,4	2,6	2,5
İspanya	2,1	1,8	4,6	5,4	7,1	7,6	6,4	6,4	7,4
İsveç	16,2	18,8	19	18,3	20,1	15,9	17,2	15,6	14,9
İsviçre	5,8	6,9	9,6	10	10	10,1	10,5	10,4	10,2
Türkiye	2,6	2,5	5,8	3,2	4	3,6	5,4	3,6	4
İngiltere	10,1	11,6	10,2	9,6	10,4	9,8	10,7	10,4	10,9
<i>Ortalama ağırlıklandırılmamış:</i>									
OECD Toplam	7	8,1	10,1	10,1	10,4	9,7	9,6	9,2	9,4

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.82.

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

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	22,6	32,4	34,1	35,2	40,8	37,5	36,8	35,6	37,4
Meksika									
ABD	31,7	36,6	39,1	37,8	37,1	35,8	41,9	35,1	38,1
Avustralya	34,4	37,3	44	45,2	43	40,6	37,8	39,7	36,7
Japonya	21,7	21,5	24,3	24,7	27,8	22,4	21,1	18,3	19,6
Kore			11,5	13,4	21,1	19,2	14,6	13,3	16,7
Y.Zelanda	39,4	44	61,6	60,5	48	45	43,1	41,1	42,1
Avusturya	20	20,7	23,2	22,9	21	20,9	22,1	22	22,5
Belçika	20,5	25,1	36,3	35,6	31,9	32,6	31,2	30,5	29,3
Çek Cumh.						12,8	12,9	12,2	11,6
Danimarka	42,3	49,4	52,2	50,7	53,3	53,8	51,8	49	51,7
Finlandiya	33,3	39,2	35,7	37,4	34,7	31,1	30,6	30,7	30,3
Fransa	10,6	10,7	11,6	11,5	10,7	11,4	18	18	17
Almanya	26	26,7	29,6	28,7	27,6	27,5	25,3	23,3	25,1
Yunanistan	6,8	9,7	14,9	13,9	14,1	12	14,7	14,6	14,7
Macaristan						16,1	18,6	18	18,2
İzlanda	19,5	19,9	23,1	19,5	26,9	31,1	34,8	34,8	33,9
İrlanda	16,7	18,3	32	31,3	31,9	30,7	30,4	27,3	28,4
İtalya	10,9	10,9	23,1	26,7	26,3	26	24,8	25,5	25,6
Lüksemburg	24,9	23,9	27,1	25,6	23,5	21,7	18,3	19	20,1
Hollanda	27,7	26,8	26,3	19,4	24,7	18,9	15,1	18	20,4
Norveç	39,6	35,2	28,5	22,5	26,2	25,9	24,1	22,2	22,1
Polonya						22,9	13,5	11,9	15,2

Portekiz					15,9	17,3	16,7	15,6	15,8
Slovak Cum.							9,9	8,4	8,6
İspanya	14,3	11,5	20,4	19,4	21,7	23,6	18,6	17,9	19,8
İsveç	48,7	49,8	41	38,7	38,5	33,5	33,3	31,6	30,9
İsviçre	33,4	35,7	38,9	39,2	38,8	36,3	34,9	35,7	35,3
Türkiye	24,8	27	43,5	27,5	26,8	21,6	22,2	14,7	17
İngiltere	33,1	31,5	29,4	26	29,4	28,8	29,3	29,1	30,1
<i>Ortalama ağırlıklandırılmamış:</i>									
OECD Toplam	26,2	28	31,3	29,7	29,7	27	25,7	24,6	25,3

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.82.

2.3.4- Kurumlar Vergisinin Payı

Türkiye’de 2007 yılında kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 6,8’dir. Aynı yılda OECD ortalaması ise % 10,8’dir. Genel olarak Türkiye’de bu oranın OECD üyesi ülkelere kıyasla düşük söylenebilir. OECD üyesi ülkelerin 1975-2007 yılları oranları Tablo 19’da gösterilmiştir. OECD üyesi ülkelerde kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payları ise Tablo 20’de gösterilmiştir.

Tablo 19 : Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	3.8	3.5	3.6	2.7	2.5	2.9	4.4	3.5	3.7
Meksika									
ABD	4.0	3.6	2.8	1.9	2.4	2.9	2.6	3.2	3.1
Avustralya	3.4	3.7	3.2	2.7	4.0	4.2	6.3	6.0	7.1
Japonya	4.0	5.2	5.5	5.7	6.5	4.3	3.7	4.3	4.8
Kore			1.8	1.8	2.4	2.3	3.2	3.8	4.0
YeniZelanda	5.0	4.7	2.4	2.6	2.4	4.4	4.2	6.3	5.1
Avusturya	1.8	1.5	1.4	1.4	1.4	1.4	2.0	2.2	2.4
Belçika	1.9	2.2	1.9	2.2	2.0	2.3	3.2	3.5	3.6
ÇekCumh						4.6	3.5	4.5	5.0
Danimarka	1.4	1.0	1.4	2.2	1.7	2.3	3.3	3.9	3.6
Finlandiya	2.5	1.7	1.2	1.4	2.0	2.3	5.9	3.3	3.9
Fransa	1.8	2.1	2.1	1.9	2.2	2.1	3.1	2.4	3.0
Almanya	2.5	1.8	2.0	2.2	1.7	1.0	1.8	1.7	2.2
Yunanistan	0.3	0.3	0.8	0.7	1.4	1.8	4.1	3.2	2.6
Macaristan						1.8	2.2	2.1	2.8
İzlanda	0.5	0.6	0.7	0.9	0.9	0.9	1.2	2.0	2.5

İrlanda	2.3	2.5	1.4	1.1	1.6	2.7	3.7	3.4	3.4
İtalya	1.8	1.7	2.3	3.1	3.8	3.5	2.9	2.8	3.8
Lüksemburg	3.1	4.5	5.8	7.0	5.6	6.6	7.0	5.8	5.4
Hollanda	2.6	2.4	2.8	3.0	3.2	3.1	4.0	3.8	3.3
Norveç	1.1	1.1	5.7	7.3	3.7	3.8	8.9	11.8	11.3
Polonya						2.8	2.4	2.5	2.7
Portekiz					2.2	2.4	3.9	2.8	3.7
SlovakCumh.							2.6	2.7	3.0
İspanya	1.4	1.3	1.1	1.4	2.9	1.7	3.1	3.8	4.6
İsveç	2.0	1.7	1.1	1.7	1.6	2.8	3.9	3.7	3.8
İsviçre	1.3	1.6	1.6	1.7	2.0	1.8	2.7	2.6	3.1
Türkiye	0.5	0.6	0.6	1.1	1.0	1.1	1.8	1.7	1.6
BüyükBritanya	1.3	3.2	2.9	4.7	3.5	2.8	3.5	3.3	3.4
Ortalama									
OECDToplam	2.2	2.3	2.3	2.6	2.6	2.7	3.6	3.7	3.9

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.83.

Tablo 20 : Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	14.9	11.3	11.6	8.2	7.0	8.2	12.2	10.5	11.0
Meksika									
ABD	16.4	13.2	10.8	7.5	8.9	10.3	8.7	11.7	11.0
Avustralya	16.3	17.0	12.2	9.4	14.1	14.8	20.2	19.4	23.1
Japonya	22.2	26.3	21.8	21.0	22.4	15.9	13.8	15.5	16.8
Kore			11.0	11.4	13.5	12.3	14.1	16.0	15.1
Yeni Zelanda	20.7	17.8	7.8	8.3	6.5	11.9	12.4	16.8	14.2
Avusturya	5.4	4.4	3.5	3.5	3.6	3.3	4.6	5.2	5.8
Belçika	6.2	6.5	4.7	4.9	4.8	5.4	7.2	7.7	8.2
Çek Cumh						12.2	9.8	12.0	13.4
Danimarka	4.5	2.7	3.2	4.8	3.7	4.8	6.6	7.7	7.4
Finlandiya	8.1	5.3	3.4	3.4	4.5	5.0	12.5	7.6	9.0
Fransa	5.3	6.3	5.1	4.5	5.3	4.8	6.9	5.5	6.8
Almanya	7.8	5.7	5.5	6.1	4.8	2.8	4.8	4.9	6.1
Yunanistan	1.8	1.6	3.8	2.7	5.5	6.3	12.2	10.3	8.0
Macaristan						4.5	5.7	5.7	7.0
İzlanda	1.8	2.0	2.5	3.1	2.8	3.0	3.3	4.9	6.1
İrlanda	9.1	8.8	4.5	3.2	5.0	8.5	11.8	11.2	10.9
İtalya	6.9	6.5	7.8	9.2	10.0	8.7	6.9	6.8	8.8
Lüksemburg	11.0	19.3	16.2	17.7	15.8	17.7	17.8	15.4	14.9
Hollanda	8.1	6.7	6.6	7.0	7.5	7.5	10.1	9.8	8.7
Norveç	3.8	3.3	13.3	17.2	9.0	9.2	20.9	27.0	26.0
Polonya						7.7	7.4	7.5	7.9

Portekiz					8.0	7.4	11.4	8.0	10.1
Slovak Cmh.							7.7	8.7	10.2
İspanya	9.2	8.2	5.1	5.1	8.8	5.4	8.9	10.7	12.4
İsveç	6.1	4.4	2.5	3.5	3.1	5.8	7.6	7.5	7.9
İsviçre	7.7	8.2	6.4	6.8	7.6	6.6	9.0	8.9	10.6
Türkiye	4.8	6.4	4.1	9.5	6.7	6.7	7.3	7.1	6.8
İngiltere	4.4	8.7	8.4	12.6	9.9	8.1	9.8	9.3	9.4
<i>Ortalama</i>									
OECD Toplam	8.8	8.7	7.6	8.0	8.0	8.0	10.1	10.3	10.8

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.83.

2.3.5- 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 artan bir önemi bulunmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi 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 2007 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 %5,1 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’deki bu artış sekiz kattan fazla olmuştur. Bu derece önemli artışta, Türkiye’nin başlangıç yılındaki oranının küçüklüğü önemli bir etkidir. Çünkü bu denli önemli artışa rağmen, Türkiye’nin 2007 yılındaki oranı hala OECD ortalamasının önemli ölçüde altındadır. 1965-2007 yılları arasında sosyal güvenlik katkı paylarının GSYİH içerisindeki oranı Tablo 21 de, katkı payların toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 21 : Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	1.4	3.0	3.3	4.4	4.4	5.0	4.9	5.0	4.8
Meksika				1.7	2.1	2.5	2.8	2.8	2.8
ABD	3.3	4.3	5.8	6.4	6.9	6.9	6.9	6.7	6.6
Avustralya	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Japonya	4.0	4.4	7.4	8.3	7.7	9.0	9.5	10.1	10.3
Kore			0.2	0.2	0.9	1.3	3.8	5.0	5.5
Yeni Zelanda	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Avusturya	8.4	8.6	12.0	13.0	13.0	14.9	14.8	14.5	14.2
Belçika	9.8	9.8	11.9	14.0	14.0	14.3	13.9	13.7	13.6
Çek Cumh.						15.5	15.6	16.1	16.2
Danimarka	1.1	1.2	0.6	1.4	0.9	1.1	1.8	1.1	1.0

Finlandiya	2.1	2.8	8.3	8.7	11.2	14.1	11.9	12.0	11.9
Fransa	11.6	12.4	17.1	18.5	18.5	18.5	16.0	16.2	16.1
Almanya	8.5	9.6	12.5	13.2	13.0	14.5	14.5	13.9	13.2
Yunanistan	5.6	6.0	7.1	9.1	7.9	9.4	10.4	11.1	11.7
Macaristan						14.7	11.2	11.7	12.9
İzlanda	2.1	2.3	0.6	0.7	1.0	2.5	2.9	3.2	3.1
İrlanda	1.6	2.3	4.4	5.1	4.9	4.7	4.2	4.6	4.7
İtalya	8.7	9.7	11.3	11.7	12.4	12.6	12.1	12.6	13.0
Lüksemburg	8.9	6.7	10.2	10.3	9.6	9.8	10.1	10.5	10.2
Hollanda	10.1	12.5	16.3	18.8	16.0	17.4	15.4	13.1	13.6
Norveç	3.5	5.5	9.0	8.9	10.8	9.6	8.9	8.9	9.1
Polonya						11.0	12.9	12.3	12.0
Portekiz	3.5	4.4	6.8	6.5	7.5	9.7	10.3	11.4	11.7
Slovak Cumh.							14.1	12.6	11.7
İspanya	4.2	6.0	11.0	11.2	11.5	11.6	11.9	12.0	12.1
İsveç	4.0	5.7	13.4	11.8	14.2	13.1	13.6	13.2	12.6
İsviçre	2.6	3.1	5.8	5.8	6.0	7.5	7.3	7.0	6.7
Türkiye	0.6	0.6	1.9	1.6	2.9	2.0	4.5	5.4	5.1
İngiltere	4.7	5.1	5.8	6.6	6.0	6.1	6.2	6.7	6.6
<i>Ortalama</i>									
OECD Toplam	4.6	5.2	7.1	7.6	7.8	8.9	9.1	9.1	9.1

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.84.

Tablo 22 : Sosyal Güvenlik Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	5.6	9.7	10.5	13.5	12.1	14.0	13.6	14.9	14.4
Meksika				11.3	13.4	16.6	16.5	15.7	15.3
ABD	13.3	16.1	21.9	25.2	25.1	24.8	23.2	24.3	23.4
Avustralya	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Japonya	21.8	22.3	29.1	30.3	26.4	33.5	35.2	36.8	36.4
Kore			1.1	1.5	5.1	7.0	16.7	21.0	20.8
Yeni Zelanda	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Avusturya	24.9	25.4	30.9	31.8	32.9	35.9	34.1	34.3	33.7
Belçika	31.4	28.8	28.9	31.6	33.2	32.9	31.0	30.6	31.0
Çek Cumh.						41.3	44.2	42.9	43.5
Danimarka	3.8	3.2	1.3	3.0	2.0	2.2	3.6	2.2	2.0
Finlandiya	6.8	8.9	23.3	21.9	25.6	30.8	25.2	27.3	27.7
Fransa	34.2	36.3	42.7	43.3	44.1	43.0	36.1	36.9	37.1
Almanya	26.8	30.3	34.3	36.5	37.5	39.0	39.0	39.9	36.6
Yunanistan	31.6	30.0	32.9	35.6	30.2	32.4	30.7	35.3	36.4
Macaristan						35.6	29.3	31.3	32.7
İzlanda	8.1	8.3	2.2	2.4	3.1	8.1	7.7	7.9	7.7
İrlanda	6.5	8.2	14.3	14.8	14.8	14.4	13.5	15.1	15.4
İtalya	34.2	37.8	38.0	34.7	32.9	31.5	28.6	30.8	30.0
Lüksemburg	32.3	28.7	28.8	26.2	27.0	26.5	25.7	27.8	27.8
Hollanda	30.8	35.1	38.1	44.3	37.4	41.9	38.9	33.9	36.2
Norveç	11.9	16.1	21.1	20.8	26.3	23.5	20.9	20.4	20.8
Polonya						30.4	39.5	37.3	34.3

Portekiz	21.8	23.9	29.5	25.9	27.2	30.2	30.3	32.7	32.1
Slovak Cumh.							41.5	40.2	39.8
İspanya	28.3	37.4	48.6	40.8	35.4	36.2	34.8	33.7	32.6
İsveç	12.1	14.9	28.8	25.0	27.2	27.6	26.4	26.7	26.1
İsviçre	14.9	16.0	23.4	22.7	23.4	27.0	24.3	23.9	23.3
Türkiye	5.9	6.3	14.0	14.3	19.7	12.1	18.7	22.4	21.7
İngiltere	15.4	13.9	16.7	17.8	17.0	17.8	17.0	18.9	18.4
<i>Ortalama ağırlıklandırılmamış:</i>									
OECD Toplam	17.6	19.1	22.1	22.1	22.3	24.7	24.9	25.5	25.2

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.84.

2.3.6- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Payı

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

Tablo 23: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	8.9	8.5	7.6	8.5	8.8	8.5	8.1	7.9	7.3
Meksika				10.0	8.7	8.0	8.8	10.1	9.4
ABD	4.9	4.7	4.0	4.2	4.1	4.3	4.1	4.0	3.9
Avustralya	6.3	6.0	7.4	8.1	6.7	6.7	8.1	7.9	7.5
Japonya	4.5	4.1	3.6	3.3	3.5	3.7	4.6	4.7	4.5
Kore			10.2	9.2	8.2	7.6	8.3	8.0	8.0
Yeni Zelanda	6.3	6.6	6.6	6.9	11.8	11.5	10.9	11.2	10.5
Avusturya	12.4	12.4	11.8	12.7	11.9	11.3	11.7	11.4	11.0
Belçika	10.6	11.7	10.7	10.7	10.5	10.4	10.5	10.5	10.3
Çek Cumh.						11.1	10.3	10.9	10.4
Danimarka	11.7	14.1	15.4	15.3	14.6	14.9	15.0	15.4	15.5
Finlandiya	12.7	12.3	12.5	13.3	14.0	13.7	13.4	13.4	12.6
Fransa	12.8	12.7	11.8	12.3	11.5	11.4	11.1	10.9	10.4
Almanya	9.8	9.5	9.4	8.9	9.0	10.0	10.1	9.7	10.2
Yunanistan	7.8	8.8	8.2	10.2	11.1	11.4	10.9	10.0	10.4
Macaristan						16.6	15.2	14.5	14.6

İzlanda	16.2	16.4	17.4	16.8	15.2	14.3	14.7	15.4	14.7
İrlanda	12.2	14.1	13.4	14.8	13.5	12.6	11.3	10.9	10.6
İtalya	9.4	9.3	7.5	8.0	9.6	10.0	10.6	9.7	9.9
Lüksemburg	6.5	4.5	7.5	9.4	8.8	9.9	10.5	10.8	9.7
Hollanda	8.9	9.3	9.9	9.9	10.3	10.2	10.4	11.1	10.7
Norveç	11.8	14.3	14.6	15.5	14.0	15.0	12.6	11.3	11.7
Polonya						12.5	11.3	11.9	12.6
Portekiz	7.0	8.2	10.3	10.7	12.0	12.8	12.4	13.6	13.4
Slovak Cumh.							11.6	11.7	10.5
İspanya	6.0	5.7	4.7	7.6	8.6	8.4	9.3	9.2	8.9
İsveç	9.8	10.0	10.5	12.1	12.5	13.1	12.4	12.5	12.4
İsviçre	5.6	5.4	5.3	5.2	5.1	5.7	6.3	6.2	5.9
Türkiye	5.6	4.5	3.4	4.1	4.1	6.2	9.8	11.5	10.8
İngiltere	9.5	9.8	9.7	11.0	10.4	11.4	11.1	10.4	10.1
Ortalama ağırlıklandırılmamış:									
OECD Toplam	9.1	9.3	9.3	9.9	9.9	10.5	10.5	10.6	10.3

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.90.

1965- 2007 yılları arasında OECD üyesi ülkelerde mal ve hizmetleri üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ye olan oranı Tablo 23'de, bu vergilerin toplam vergi gelirlerine olan oranı ise Tablo 24'de gösterilmiştir.

Tablo 24: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1965	1970	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Kanada	34.7	27.7	24.6	26.1	24.4	23.9	22.8	23.8	22.0
Meksika				64.5	54.8	52.7	52.1	55.7	52.0
ABD	19.9	17.6	15.3	16.3	15.0	15.6	13.9	14.6	13.7
Avustralya	30.0	27.8	27.8	28.6	23.4	23.1	26.2	25.5	24.4
Japonya	25.0	20.9	14.1	12.1	12.0	13.8	17.0	17.2	15.9
Kore			61.5	58.5	45.4	40.8	36.7	33.4	30.3
Yeni Zelanda	26.2	25.1	21.4	22.0	31.6	31.3	32.4	30.0	29.4
Avusturya	36.6	36.6	30.3	31.0	29.9	27.2	26.9	27.0	26.0
Belçika	34.1	34.4	25.8	24.0	25.1	23.9	23.4	23.5	23.5
Çek Cumh.						29.6	29.3	29.1	27.7
Danimarka	39.0	36.8	35.7	33.3	31.4	30.6	30.4	30.3	31.8
Finlandiya	41.9	39.1	35.0	33.4	32.1	29.9	28.3	30.5	29.3
Fransa	37.5	37.1	29.5	28.7	27.5	26.6	25.1	24.8	24.1
Almanya	31.1	30.0	25.9	24.6	25.8	26.9	27.2	27.9	28.3
Yunanistan	44.1	44.2	38.2	40.0	42.5	39.4	32.0	31.7	32.6
Macaristan						40.3	39.9	38.9	36.9
İzlanda	61.7	59.9	58.7	59.5	49.2	45.7	39.5	37.8	36.1
İrlanda	49.1	49.5	43.0	42.6	40.6	38.8	36.0	35.8	34.4
İtalya	37.0	36.3	25.2	23.6	25.3	25.0	25.0	23.8	22.8
Lüksemburg	23.5	19.3	21.0	23.9	24.6	26.7	26.8	28.7	26.6
Hollanda	27.1	26.2	23.1	23.4	24.0	24.6	26.3	28.8	28.5
Norveç	39.9	41.6	34.4	36.4	34.1	36.7	29.4	26.1	26.7
Polonya						34.6	34.6	36.2	36.2

Portekiz	44.0	44.8	45.0	42.3	43.4	39.9	36.5	39.0	36.8
Slovak Cumh.							34.1	37.3	35.8
İspanya	40.6	35.8	20.7	27.6	26.5	26.1	27.1	25.7	23.8
İsveç	29.5	26.5	22.6	25.5	24.0	27.7	24.0	25.3	25.7
İsviçre	31.9	27.9	21.3	20.2	19.7	20.4	21.1	21.2	20.4
Türkiye	53.5	48.8	25.2	35.7	27.4	37.1	40.6	47.4	45.6
İngiltere	31.1	26.8	27.9	29.7	29.4	33.5	30.5	29.1	28.0
<i>Ortalama</i>									
OECD Toplam	36.2	34.2	30.9	32.1	30.4	30.8	29.8	30.2	29.2

Kaynak : OECD (2009), Revenue Statistics 2008, Paris, s.90.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3- MEVCUT SİSTEMİN NEDEN VE SONUÇLARI

3.1.VERGİNİN YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk Vergi sistemi, bir önceki bölümde yer alan veriler dikkate alındığında, gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine kıyasla toplanan vergilerin GSYİH'ye olan oranının 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 kalmaktadır. 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 zedelemektedir³¹." görüşüne yer verilmektedir.

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

Örneğin, **Tablo 7'de** belirtildiği gibi, 2009 yılında petrol ürünleri üzerinden alınan ÖTV, toplam vergi gelirlerinin % 11,9'unu oluşturmaktadır. Oysa aynı dönemde toplam KV hâsılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 8,1'dir. 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 25'**de verilmiştir. Türkiye'de bir litre satışı üzerinden 1.35 ABD Doları vergi alınmaktadır.

³¹ DPT (2007), 9 Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, s. 25.

Tablo 25 : Benzin Litre Fiyatı Üzerinden Alınan Vergi

		ABD Doları/Litre
Ülke	Benzin Fiyatı	Vergi Tutarı
Meksika	0.510	0.077
ABD	0.558	0.130
Kanada	0.625	0.302
Yeni Zelanda	0.639	0.539
Avustralya	0.789	0.460
Kore	0.641	0.768
Japonya	0.732	0.690
Polonya	0.649	0.856
İsviçre	0.707	0.843
Yunanistan	0.707	0.855
Lüksemburg	0.682	0.886
İspanya	0.708	0.862
Çek Cumh.	0.675	0.931
Avusturya	0.626	0.984
Macaristan	0.680	0.932
İrlanda	0.684	1.053
Slovak Cumh.	0.702	1.038
İngiltere	0.602	1.145
İsveç	0.635	1.144
Fransa	0.648	1.198

İtalya	0.734	1.146
Portekiz	0.714	1.176
Almanya	0.649	1.274
Finlandiya	0.671	1.277
Danimarka	0.740	1.223
Belçika	0.752	1.254
Hollanda	0.670	1.373
Norveç	0.784	1.362
Türkiye	0.899	1.350

Kaynak : IEA (2010), Energy Prices and Taxes First Quarter 2010, s.XXXVI
(Avustralya, Kanada, Japonya, Kore, Meksika, Yen, Zelanda ve ABD için regular kurşunsuz diğer ülkeler için kurşunsuz benzin)

Benzin ürünleri üzerinden alınan vergilerin yüksekliği ve gelirin önemli bir kısmının benzin gibi 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 2009 yılında % 18,21³²'dir. Bu konuda Türkiye, OECD üyesi ülkeler içerisinde sondan ikinci sırada yer almakta ve Meksika'dan sonra gelmektedir. Bu oranının

³² Bkz. Tablo 7

arttırılması, siyasal iktidarların bu konuda istekli olması ve gelir idaresinin çalışmalarıyla daha doğrudan ilgilidir.

Diğer taraftan bu oranın Türkiye için yeterli bir oran olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Örneğin, Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması konulu Raporda³³, “kazancın ne kadarının vergi olarak ödenmesi gerektiği” sorusuna karşılık, çalışmaya katılanlar Tablo 26’da yer alan yanıtları vermişlerdir.

Tablo 26 : Ödemek İstenilen Vergi Oranları

Vergi oranı	Bu oranda vergiyi ödemek isteyenler (%)
% 50	0,5
% 40	0,7
% 30	3,3
% 25	2,4
% 20	11,9
% 15	10,6
% 10	31,3
% 5	28
% 1	10,6

Kaynak : ALTUĞ, Figen (2010), a.g.r., s.42.

Bu verilere göre, çalışmaya katılanların % 70’inin kazancından ödemek istediği vergi oranı % 10 ya da altı bir orandır.

Dolayısıyla bir tarafta GSYİH’den vergi olarak alınan oranın diğer ülkelere kıyasla düşük olduğu tespiti yapılırken, diğer taraftan yükümlüler de ödedikleri vergilerin yüksek olduğunu ve daha az oranda vergi ödemek istediklerini belirtmektedirler. Bu

³³ Bkz. ALTUĞ, Figen ve diğerleri (2010), “Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması”, İstanbul SMMM Odası Yayın No: 134.

durum, özellikle vergi ödeyen kesimlerin vergi adaleti ile ilgili kaygılarından kaynaklanmaktadır. 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 yasalarının hukukun genel kurallarına uygun olması ve vergi adaletinin olduğu bir sistemin varlığıyla ilgilidir. Bu sistemin nasıl sağlanabileceği sorusunun yanıtı ise aşağıda sunduğumuz önerilerle verilmiştir.

3.2- VERGİ SİSTEMİYLE İLGİLİ ÖNERİLER

3.2.1- Anayasanın vergi ile ilgili hükümleri yeniden düzenlenmelidir.

1982 Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinde vergilendirme konusunda temel ilkeler yer almaktadır. Maddede daha önce belirtildiği üzere vergilerin mali güce alınacağı belirtilmekle birlikte, mali güç tanımı yer almamaktadır. Vergilendirmenin temel dayanağı olan bu maddede mali güç tanımına da yer verilmelidir.

3.2.2- 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. 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 komisyonu"³⁴ ifadeleri yer alabilmektedir. Diğer taraftan, vergi yasalarının karmaşık olması ya da yükümlüler tarafından anlaşılabilirliğinin zor olması gibi sorunlar sadece Türkiye'de yaşanmamaktadır. Bu diğer ülkeler vergi idareleri ve yükümlülerinin de sorunudur. Ancak, diğer bazı ülkelerde, bu soruna ilişkin çözüm uygulamaları da bulunmaktadır. Buna bir örnek İngiltere'de vergi yasalarının yeniden yazılması projesi gösterilebilir³⁵. Bu nedenle, Türkiye'de mevcut vergi yasaları yeniden günümüz Türkçesi ile daha sade bir dille ve günümüzün iktisadi uygulamalarını kavrayacak şekilde yeniden yazılmalıdır.

³⁴ Örn. Bkz.6183 sayılı AATUHK md.15, 58

³⁵ 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 hedeflemiştir. Bkz. <http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm> [Erişim: 18.06.2010]

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. 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.

3.2.3- Vergi harcamaları her yıl açıklanmalıdır.

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.

3.2.4- Vergi özelgelerinin 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 özelgelerin kamuoyuna açıklanacağı ilkesi kabul edilmekle beraber bu tanımlama subjektif değerlendirmelere neden olabilmektedir. Bu nedenle, vergi mahremiyeti ile ilkeler dikkate alınarak bütün özelgeler, 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.

3.2.5- 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 olmaları³⁶” esasına dayanmaktadır. Türkiye’de mükellef hakları, ayrı bir yasal düzenlemede yer almamaktadır. Oysa birçok AB ve OECD üyesi ülkede mükellef hakları konusunda yasal düzenlemeler bulunmaktadır³⁷. Türkiye’de bu haklar, çoğunlukla idari düzenlemelerde yer almaktadır. Ancak bu idari düzenlemelerin bir yaptırımını da bulunmamaktadır. Bazı ülkelerde, ayrıca yükümlü şikâyetleriyle doğrudan ilgilenen özel birimler de bulunmaktadır.

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

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

Uluslar arası 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 kaçırarak 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

³⁶ Fiscal Blueprints, A Path to robust, modern and efficient tax administration, EU Commission Taxation and Customs Union, 2007, s. 47-52.

³⁷ 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.

vergi rekabeti çalışmaları kapsamında geliştirilen “Bilgi Değişim Anlaşması Modeli”, OECD üyesi ülkeler ile vergi cenneti statüsündeki ülkeler arasında imzalanmaktadır.

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

3.2.7- 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.

3.2.8- 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 ta-**

rihinden 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.

3.2.9- Özelge 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 yapılacak yasal değişiklikle yükümlülere temsilen TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.

3.2.10- 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 TÜRMOB temsilcisinin de bu Kurulda olması gerekmektedir.

3.2.11- Vergi yasalarının demokratik olmayan uygulamaları değiştirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 49. maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Maddeye takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü 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 verilmektedir. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün

içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilmektedir.

Bu düzenlemeye göre yükümlüler, ödeyecekleri vergi tutarını doğrudan etkileyen komisyon kararlarına karşı, kendileri dava açamamaktadırlar. Bu düzenleme, vergi yasalarında mevcut demokratik olmayan uygulamaların çarpıcı bir örneğidir ve bu tür düzenlemeler, bir an önce değiştirilmelidir.

3.2.12- Gelir İdaresi Başkanı BKK (Bakanlar Kurulu Kararı) ile atanmalıdır

Gelir İdaresi Başkanının, BKK ile atanması, gelir idaresinin özerkliği ve siyasi baskıların en aza indirilmesi için önemli bir adım olarak kabul edilebilir.

3.2.13- Sirkülerler, 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.

3.2.14- Transfer fiyatlandırmasında BKK (Bakanlar Kurulu Kararı) 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 yasallığı ilkesi* gereği bu düzenlemelerin Anayasa'nın 73 üncü maddesi uyarınca BKK ile değil yasa düzenlemesi ile yapılması gerekmektedir.

3.2.15- 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, uluslar arası 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.

3.2.16- 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.

3.2.17- 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 Direktifi³⁸ örnek olarak gösterilebilir.

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

³⁸ Official Journal/ 15.5.2002 L128

3.2.18- 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.

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 vazgeçemeliydiler ve sadece vatandaşlık numaralarını uygulamaydılar³⁹. Türkiye’de, geçerli olan ikinci yaklaşım olmuştur. Ancak, son dönemde vatandaşlık numaralarının ifşa olmasıyla ilgili basında yer alan haberler, kurumların ilişkide oldukları kişilerin vatandaşlık numarasını bilmeleri, bilgi değişimlerinde bu numaraları kullanmaları ancak işlem yaparken kendi numaralarını uygulamaları yaklaşımını desteklemektedir.

3.2.19- Yükümlünün haksız çıkma zammı ödediği dava türünde, idare haksız çıkarsa, idare de yükümlüye % 10 haksız işlem yapma zammı ödemelidir ya da bu uygulama kaldırılmalıdır.

21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, dava sonucunda tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilmektedir. Söz konusu düzenleme kamu lehine olup, kamunun haksız çıkması halinde herhangi bir haksız çıkma zammı ödenmemektedir.

Özel alacakların uygulandığı 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nda ise hem borçlu hem de alacaklı açısından haksız çıkan taraf, icra inkâr tazminatı öderken, kamu alacaklarında sadece borçlu ödemek zorunda kalmaktadır. Söz konusu madde hükmü eşitlik prensibine aykırıdır. Bu nedenle, Eskişehir 1. İdare Mahkemesi’nce 21.7.1953 günlü, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin beşinci fıkrasının iptaline karar verilmesi istemi ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuş ve Anayasa Mahkemesi’nce talebin esastan görüşülmesine karar verilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere, Anayasa Mahkemesi’nin kararı beklenilmeden eşitsizlik yaratan bu hükmün kaldırılması ya da idarenin haksız çıkması halinde, idarenin de

³⁹ Diğer ülke uygulamaları için Bkz. OECD (2009), a.g.r., s.173-74.

borçluya haksız çıkma zammı ödemesi konusundaki değişikliğin bir an önce yaşama geçirilmesi, demokratik ve hukuk devletinin bir gereğidir.

3.2.20- 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 hesaben yapılan 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.

3.2.21- 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.

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.

3.2.22- Kayıt dışılık ile mücadelede finans piyasası ve ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlarla ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır

Ülkemizde devletin net olarak ölçemediği ancak sürekli dile getirilen kayıt dışılıkla mücadelede en etkin araçlardan biri kayıtsız işlemlerin, kayıt altına alacak düzenlemeler 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 ödemeler de borcun ifa edildiği yasal olarak kabul edilmemelidir. Ayrıca, çek kullanımının yaygınlaşmasına da engel olan, çek yaprakları üzerinden alınan değerli kâğıt bedellerinin da kaldırılması gerekmektedir.

Diğer yandan, kayıtlı çalışan mükelleflerle, kayıt dışı çalışan mükellef arasında da taksitlendirme talepleri vb, yararlandırıcı işlemlerde kolaylık sağlanmak suretiyle kayıt dışı çalışan mükelleflerin kayıt altına alınmasını özendirici yasal düzenlemelere de gereksinim bulunmaktadır. Kayıt dışı ile mücadelede, insan faktörü ile uğraşıldığı da göz önüne alındığında psikolojik ve sosyal açıdan da olaya yaklaşılması zorunludur.

Bunların gerçekleştirilmesi için de kayıt dışılıkla mücadele etmek isteyen ve gerçekten bunları yapabilecek olan güçlü bir siyasi iradenin ortaya konulabilmesi zorunludur. Aksi takdirde kayıt dışılıkla mücadele, hamasi nutuklardan öte geçemeyecektir.

3.2.23- Bütçe Kanunlarında vergi ile ilgili düzenleme yapılması uygulamasından vazgeçilmelidir

Maddî anlamda değil, şekli anlamda bir yasa olan bütçe yasasının da vergi hukuku 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.⁴⁰

⁴⁰ ÖNCEL M ve , a.g.e.s.14

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 kurallara uyması zorunlu olduğu hususunun özellikle bu noktada dikkate edilmesi zorunludur.

3.2.24- Gönüllü uyum kapsamında yaptırılan matrah artırımları uygulamadan vazgeçilmelidir

2003 yılında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile getirilen matrah artırımını, izleyen yıllarda Gelir İdaresince daha önce belirtildiği üzere "Gönüllü Uyum Kapsamına Yapılan Matrah Artırımı"na dönüştürülmüştür. Ancak, gönüllü uyum kapsamında idarece istenen matrah artırımları bazen zorlayıcı unsurlar da kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. 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. Tamamen demokratik ve sosyal hukuk devleti ilkesine aykırı olan bu talepler maalesef 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 olumsuzla 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 uy-

gun 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..

3.2.25- 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 devletinin 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.

3.2.26- 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 takdirde 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 ilkele-ri ile de bağdaşmamaktadır.

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

Ülkemizde 2003 yılından 2010 yılına kadar çıkarılan kanun sayısı yaklaşık 1200 civarındadır. Çalışılan gün sayısı dikkate alındığında her bir işgünü itibarıyla yaklaşık 2 yasa çıkarıldığı görülmektedir. Bu durum bile çok hızlı bir şekilde yasa yapıldığını göz önüne getirmektedir.

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. Aksi takdirde yapılan düzenlemelerin bir kısmı kalıcı olmamakta ya da yasal düzenleme ile istenen amaç gerçekleşmemektedir. Bu da toplumu vergiden uzaklaştırdığı gibi, vergi kanunlarının diğer kanunlardan herhangi bir farkının olmadığı gibi bir yaklaşımın doğmasına neden olmaktadır.

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 yürütül-mekte, genellikle de yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Esas olan çıkarılan ver-gi yasalarının izleyen mali yılbaşında yürürlüğe girmesidir.

3.2.28- Vergi hukukunda mevzuat kirliliği bulunmakta olup, acilen bunun düzeltilmesi gerekmektedir

Vergi yasalarında yapılan düzenlemeler sonucunda Maliye Bakanlığı'na ve Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiler çerçevesinde çıkarılan idari düzenlemeler de tam bir karmaşa yaşanmaktadır. Bakanlar Kurulu Kararı ile salt yasadaki yetkiye istinaden bütçe performansı düşünülerek düzenlemeler yapılmakta olup, ayrıca Maliye Bakanlığı'nca Genel Tebliğ, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca da sirküler çıkarılmakta ve özelge verilmektedir. 6009 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile sirküler ve özelge konusunda bazı kurallar getirilmiştir. Bu kurallara nasıl uyulacağı ise gelecek yıllarda tespit edilebilecektir. Ancak Gelir İdaresi'nin bugüne kadar ki çıkardığı idari düzenlemelere bakıldığında tebliğ ile yapılması düzenlemelerin sirkülerle yapıldığı, sirküler ile üstü kapalı bir biçimde tebliğin değiştirildiğini ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilerin kullanılmasında, Bakanlık birimlerinin Anayasal ilkelere uyması zorunlu olup, mevzuat da yaşanan kirliliğinin ortadan kaldırılması için acele hareket edilmesi gerekmektedir.

3.2.29- 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.

3.2.30- 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 düzenlemele-

rin 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 arasında 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 okuma komisyonlarınca okunacağından hatalı işlemler düzeltilecek olup, yine de hata olması halinde VUK'nın ilgili hükümleri uyarınca düzeltme yapılabileceği hususları da göz önüne alındığında, VUK'nın Ek 1 inci maddesinde yer alan gerekçeler de hukuken ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, bu kapsamda uzlaşma müessesesinin kaldırılması gerekmektedir.

3.2.31- Vergi ödevinin yerine getirilmesinde uygulanan vergi, vergi benzeri yükümlülükler kaldırılmalıdır

Kişilere yasalarla yüklenilen 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 beyanamesi 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 kaçırmalarına da yol açan damga vergisinin de tamamıyla kaldırılması gerekmektedir.

3.2.32- 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 kurulamamıştır. 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 farklıları 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.

Bugünkü sistem performans açısından ve memurların statüleri açısından ayrıca tartışılması gereken hususlardan biridir.

3.2.33- Vergi denetim ilkeleri saptanmalı ve kamuya açıklanmalıdır

Ülkemizde yıllardan beri vergi denetiminin yetersizliğinden bahsedilmekle birlikte bugüne kadar denetim konusunda yaşanan sorunlar çözülebilmüş 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 incelenecek 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.

3.2.34- Vergi kayıplarının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamesini imzalaması (VUK Mükerrer 227)

Bilindiği üzere 4008 sayılı Yasa ile 213 sayılı VUK'na 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'nın 30 uncu maddesinde yapılan değişiklikle de bu maddeye eklenen (7) numaralı bent ile VUK'nın mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Yasaya göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Kanun koyucu vergi denetimini etkin ve verimli kılmak amacıyla 1994 yılında 4008 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'na Mükerrer 227'nci Madde'yi eklemiştir. Vergi yükümlülerinin vergi denetimi öncesi bir öndenetimde geçirilmesini amaçlayan bu düzenlemenin bir diğer amacı, o günlerde sayıları 40.000, bugünlerde ise 83.000'i bulan muhasebe meslek mensuplarından yararlanmaktı. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'na "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Zorunluluğu" ile kısmen öndenetim aracılığıyla vergi yükümlülerini vergi denetimine hazırlamasına; tasdik ile de tam denetim yaptırmasına yetki verilmiştir.

Bu düzenlemeye önceleri tasarını hazırlayan Maliye Bakanlığı sıcak yaklaşmış, ancak zaman içinde yönetim değişikliği ve yapılan itirazlardan sonra, Maliye Bakanlığı söz konusu Mükerrer Madde'yi kanun koyucunun amacı doğrultusunda kullanmaktan kaçınmıştır.

Oysa söz konusu Mükerrer Madde'nin TBMM'de görüşülmesi sırasında, meclis tutanaklarından ve gerekçede yer aldığı üzere bu yasal düzenleme ile vergi denetimine yardımcı olunması amacı güdüldüğü dile getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemeyi denetlemiş ve vergi amacı güdüldüğünü kabul ederek Anayasa'ya uygunluğunu onaylamıştır.

Bu gelişmelere rağmen Maliye Bakanlığı söz konusu Mükerrer Madde'yi vergi denetimi olarak algılamamakta ve kayıtdışı ekonomi ile mücadele de bu Mükerrer

Madde'nin denetim bazında uygulanması halinde görevlendirilecek 83.000'ne yakın meslek mensubundan yararlanma yoluna gitmemektedir.⁴¹

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227'nci maddesi meslektaşlarımıza sınırlı uygunluk denetimi yetkisi sağlamaktadır. Ancak bu yetki Anayasa Mahkemesi'nin kararına rağmen bugüne kadar, yapılan yanlış düzenlemelerden dolayı kanunun ruhuna ve lafzına uygun olarak yerine getirilmemiştir.

Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.

Böylesi bir ön denetimin, kanunun ruhuna ve lafzına uygun olarak uygulanması, vergi kayıp ve kaçığını önemli oranda geriletecektir. Bu gerileme vergi gelirlerinin artışı ve kamu finansmanına katkı olarak yansıtacaktır.

3.2.35- Gelir idaresinin meslek mensupları ile bilgi paylaşımının artırılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti nedeniyle 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 mensubundan 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 mükellefini 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 zaman yararlı sonuçlar doğuracaktır.

⁴¹ Bu konuda Bkz. TURKER, Masum (Ekim 2004) Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı'na Bir Öneri, TÜROMB Yayınları, Yayın No: 249

3.2.36- 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 Adelp-hia 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 kısalabileceği 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 olacaktır⁴².

⁴² Bu konuda Bkz. AKYEL, Nermin (Haziran 2009) Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

3.2.37- 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 değişiklikle, 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 itibarıyla 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 kayıtlarını silinen kişiliklerin ortaklarının bir başka şirket kurmaları veya ortak olmalarının belirli bir süre sınırlandırılmasına yönelik müeyyidelerin de getirilmesi gerekmektedir.

3.2.38- Türk Ticaret Kanunu tasarısı ivedilikle yasalaşmalı Finansal raporlama ve vergi yasaları uyumlaştırılmalıdır

TBMM'de görüşülmekte iken yasalaşması bekleme sürecine giren yeni TTK tasarısının ivedilikle çıkarılması gerekmektedir. Meri 6762 sayılı TTK, günümüzün ekonomik ilişkilerini ve kurumlarını kavramadığından bir an önce yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Bu konudaki gecikme, halen Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin yapılarını ve ilişkilerini olumsuz etkilediği gibi ülkemize yabancı sermayenin yatırım yapmak üzere gelmesinde de sakıncalar doğurabilmektedir. Çünkü ülkemizde uygulanan TTK, AB ülkelerinde uygulanan TTK hükümleri ile örtüşmemektedir. Bu da uluslar arası bağlantılı faaliyette bulunan işletmeler için sorunlara neden olmaktadır. Tasarının yasalaşması ile uygulanabilir hale gelmesi arasında da bir uyum sürecine gereksinim duyulduğu göz önüne alındığında, bu konudaki çalışmalara hız verilmesi gerekmektedir.

Bu tasarı ile ülkemizin Avrupa Birliği hukukuna entegrasyonun da sağlanması istenmekte, bu çerçevede de bu Yasa, meslek mensupları açısından yeni kurallar getirmektedir. Tasarı ile (1) Muhasebe standartlarının uygulanmasının sağlanması; (2) KKEG/muafiyetlerin sınırı ve muhasebe standartları ile ilgisinin belirlenmesi; (3) Finansal Tabloların standartlarının belirlenmesi; amaçlanmaktadır.

Küreselleşme sonucu gelişen ve birden fazla ülkeye yayılarak faaliyette bulunan uluslararası işletmeler de ortak dil olarak muhasebeden yararlanılmaktadır. Muhasebenin gerek ülke düzeyinde gerek uluslararası düzeyde global bir yaklaşımla ortak muhasebe dili olarak işlevini sürdürmesi yönünde muhasebe dünyasında sürekli bir yenileşme ve gelişme süreci yaşanmaktadır. Ayrıca, işletmelerin yönetim sürecinde muhasebede üretilen bilgilerle yönetim ve finansal kontrol amaçlı raporlama ile işletmelerin rekabet gücünü artıran maliyet yönetimi teknikleri sürekli bir gelişim içindedir.

Muhasebede yaşanan bu gelişme aynı zamanda üretilen finansal raporların doğruluğunun onaylanarak raporlanmasını gerektirmektedir. Bu da muhasebeleştirme işlemlerinin ortak değerlere ulaşılabilmesi için belirli standartlara bağlanması ve finansal tabloların denetiminin sağlanması önem taşımaktadır.⁴³

Meslek mensuplarının mükelleflerin hem ticari karını hem de mali karını belirlemeleri gerektiğinden, TTK tasarısı ile birlikte mali karın tespiti açısından uyum çalışmalarına da başlanması zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda, TTK'nın yasalaşması sürecinde ayrıca, tasarıdaki düzenlemelerin gözden geçirilerek, vergi yasalarının değerlendirme hükümlerinin de gözden geçirilmesi, bu çerçevede ivedilikle vergi yasaları açısından da uyum çalışmalarına başlanması gerekmektedir. Bu konuda TÜRMOB'da her türlü katkıyı sağlamaya hazırdır.

⁴³ Bu konuda geniş bilgi için; TÜRKER İpek, "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcılarına Muhtemel Etkileri", Doktora Tezi, 2009, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi

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*.

IEA (2010), *Energy Prices and Taxes First Quarter*, 2010.

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

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>>

AKYEL, Nermin (Haziran 2009) Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

TÜRKER İpek, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcılarına Muhtemel Etkileri”, Doktora Tezi, 2009, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi

