



DPT: 2597 – ÖİK: 608

SEKİZİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI

VERGİ ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU

ANKARA 2001

ISBN 975 – 19 – 2789-7 (basılı nüsha)

Bu Çalışma Devlet Planlama Teşkilatının görüşlerini yansıtmaz. Sorumluluğu yazarına aittir. Yayın ve referans olarak kullanılması Devlet Planlama Teşkilatının iznini gerektirmez; İnternet adresi belirtilerek yayın ve referans olarak kullanılabilir. Bu e-kitap, <http://ekutup.dpt.gov.tr/> adresindedir.

Bu yayın 1500 adet basılmıştır. Elektronik olarak, 1 adet pdf dosyası üretilmiştir.

Ö N S Ö Z

Devlet Planlama Teşkilatı'nın Kuruluş ve Görevleri Hakkında 540 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, "İktisadi ve sosyal sektörlerde uzmanlık alanları ile ilgili konularda bilgi toplamak, araştırma yapmak, tedbirler geliştirmek ve önerilerde bulunmak amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı'na, Kalkınma Planı çalışmalarında yardımcı olmak, Plan hazırlıklarına daha geniş kesimlerin katkısını sağlamak ve ülkemizin bütün imkan ve kaynaklarını değerlendirmek" üzere sürekli ve geçici Özel İhtisas Komisyonlarının kurulacağı hükmünü getirmektedir.

Başbakanlığın 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Genelgesi uyarınca kurulan Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladığı raporlar, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarına ışık tutacak ve toplumun çeşitli kesimlerinin görüşlerini Plan'a yansıtacaktır. Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarını, 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi, 29.9.1961 tarih ve 5/1722 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulmuş olan tüzük ve Müsteşarlığımızca belirlenen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu genel çerçeveleri dikkate alınarak tamamlamışlardır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile istikrar içinde büyümenin sağlanması, sanayileşmenin başarılması, uluslararası ticaretteki payımızın yükseltilmesi, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, ekonomide toplam verimliliğin artırılması, sanayi ve hizmetler ağırlıklı bir istihdam yapısına ulaşılması, işsizliğin azaltılması, sağlık hizmetlerinde kalitenin yükseltilmesi, sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması, sonuç olarak refah düzeyinin yükseltilmesi ve yaygınlaştırılması hedeflenmekte, ülkemizin hedefleri ile uyumlu olarak yeni bin yılda Avrupa Topluluğu ve dünya ile bütünleşme amaçlanmaktadır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmalarına toplumun tüm kesimlerinin katkısı, her sektörde toplam 98 Özel İhtisas Komisyonu kurularak sağlanmaya çalışılmıştır. Planların demokratik katılımcı niteliğini güçlendiren Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarının dünya ile bütünleşen bir Türkiye hedefini gerçekleştireceğine olan inancımızla, konularında ülkemizin en yetişkin kişileri olan Komisyon Başkan ve Üyelerine, çalışmalara yaptıkları katkıları nedeniyle teşekkür eder, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın ülkemize hayırlı olmasını dilerim.


Dr. Akın İZMİRİOĞLU
Müsteşar

VERGİ ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU

KOMİSYON BAŞKANI	Necdet GÖKMEN	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
KOMİSYON RAPORTÖRÜ	Turan EMEKSİZ	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
EŞ RAPORTÖR	Barış KURTULUŞ	Başbakanlık DPT Uzmanı
KOMİSYON GENEL KOORDİNATÖRÜ	Birol AYDEMİR	Başbakanlık DPT Uzmanı

(I) NO'LU ALT KOMİSYON: 2000'li Yıllarda Türk Vergi Sistemi Nasıl Olmalı?

ALT KOMİSYON BAŞKANI	Prof. Dr. Güneri AKALIN	Hacettepe Üniv. İİBF Öğretim Üyesi Maliye Bölümü
ALT KOMİSYON RAPORTÖRÜ	M. Ziya SUER	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
ALT KOMİSYON ÜYELERİ	A.R. Zafer SAYAR	Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanı
	Ali ÇELİK	T.C. Ziraat Bankası Ser. Piy. Müdürlüğü Md. Yrd.
	Barış KURTULUŞ	Başbakanlık DPT Uzmanı
	Bülent ÇORAPÇI	Yeminli Mali Müşavir (YMM)
	Cengiz GÜNEŞ	Maliye Hesap Uzmanları Vakfı - YMM
	Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ	Dokuz Eylül Üniv. Hukuk Fak. Vergi Hukuku Anabilim Dalı
	Feridun ÖZGEN	YMM, SONAR Fin. Yön. Ve Proje Den. Ltd Şti.
	H. Hakan YILMAZ	Başbakanlık DPT Uzmanı
	Kazım YILMAZ	Maliye Hesap Uzmanları Vakfı - YMM
	M. Ziya SUER	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
	Prof. Dr. Mecit EŞ	Dumlupınar Üniv. (Kütahya) İİBF Öğretim Üyesi
	Prof. Dr. Niyazi BERK	Marmara Üniv. İİBF Öğretim Üyesi
	Prof. Dr. Oğuz OYAN	Gazi Üniv. İİBF Maliye Bölümü, TÜRK-İŞ Araşt. Mrk. Md.
	Sami KAZICI	TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi
	Necdet GÖKMEN	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

(II) NO'LU ALT KOMİSYON: Türk Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi

ALT KOMİSYON BAŞKANI	Dr. Veysi SEVİĞ	Marmara Üniv. İİBF Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı
ALT KOMİSYON RAPORTÖRÜ	Dr. Bumin DOĞRUSÖZ	Marmara Üniv. İİBF Öğretim Üyesi Maliye Bölümü
	Birol AYDEMİR	DPT - Uzman
ALT KOMİSYON ÜYELERİ	Bülent ÇORAPÇI	YMM (İstanbul)
	Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ	Dokuz Eylül Üniv. Vergi Hukuku Anabilim Dalı
	Dr. Mehmet ŞAFAK	YMM- Ernest & Young
	Dr. Zeki ŞAHİN	Ankara Ticaret Odası Genel Sekreteri
	Fatih DURAL	YMM, Bağımsız Denetim Derneği Başkanı
	Hakkı KIZILOĞLU	Müşavir - Avukat, TİSK
	Halil SOLMAZ	Mali Müşavir, TESK
	Hasan KARABACAK	YMM, İSO
	M. Ziya SUER	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
	Mehmet Emin AKYOL	Maliye Hesap Uzmanları Vakfı , Baş Hesap Uzmanı
	Mustafa ÇAMLICA	YMM-TÜSİAD
	Prof. Dr. Niyazi BERK	Marmara Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi
	Sami KAZICI	TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi
	Necdet GÖKMEN	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

(III) NO'LU ALT KOMİSYON : Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması

ALT KOMİSYON BAŞKANI	Fatih DURAL	YMM, Bağımsız Denetim Derneği Başkanı
ALT KOMİSYON RAPORTÖRÜ	Abdullah GÜLEÇ	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
ALT KOMİSYON ÜYELERİ	Bumin DOĞRUSÖZ	Marmara Üniv. İİBF Öğretim Üyesi Maliye Bölümü
	Galip TAŞDEMİR	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
	M. Ziya SUER	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı
	Prof. Dr. Güneri AKALIN	Hacettepe Üniv. İİBF Öğretim Üyesi Maliye Bölümü
	Prof. Dr. Oğuz OYAN	Gazi Üniv. İİBF Maliye Bölümü, TÜRK-İŞ Araşt. Mrk. Müd.
	Sami KAZICI	TÜRMOB Genel Başkanı
	Dr. Veysi SEVİĞ	Marmara Üniv. İİBF Mali Hukuk Anabilim Dalı Bşk.
	Necdet GÖKMEN	Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
GİRİŞ	7
BİRİNCİ BÖLÜM: OECD ÜLKELERİNE İLİŞKİN VERGİ İSTATİSTİKLERİ VE TÜRKİYE'NİN DURUMU	9
1.1. OECD İstatistikleri	9
1.1.1. Vergi Yükünün Yıllar İtibariyle Seyri (1980-1997)	9
1.1.2. Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Dağılımı (1997)	9
1.1.3. Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı (1997)	10
1.1.4. Tüketim Vergilerinin GSYİH'ya Oranında Yıllar İtibariyle Meydana Gelen Gelişme (1965-1997)	10
1.1.5. Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranında Yıllar İtibariyle Meydana Gelen Gelişme (1965-1997)	10
1.2. Türk Vergi İstatistikleri	10
1.2.1. Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatının GSYİH'daki Payı (1986- 1996)	10
1.2.2. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-1996)	10
1.2.3. Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payları (1987-1994)	11
İKİNCİ BÖLÜM: TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU VE SORUNLARI	12
2.1. Vergi Sisteminin Başarısını Olumsuz Yönde Etkileyen Dışsal Nedenler	12
2.1.1. Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulamaması	12
2.1.2. Vatandaş nezdinde verginin meşruiyeti tartışmasının devamlı yapıyor olması	13
2.1.3. Toplanan vergi gelirlerinin çok büyük bir kısmının borçlanma maliyetlerinin karşılanmasında kullanılması	13
2.1.4. Sağlıklı bir harcama reformunun yapılmamış olması	14
2.1.5. Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşması	14
2.1.6. Uzun yıllar enflasyonla mücadelede başarılı olunamaması	15
2.2. Vergi Sisteminin Başarısını Olumsuz Yönde Etkileyen Vergi Sisteminin Kendisinden Kaynaklanan Nedenler	16
2.2.1. Genel Mahiyette Olanlar	16
2.2.1.1. Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin yapılması	16
2.2.1.2. Vergi oranlarının yüksek olması	16
2.2.1.3. Verginin tabana yayılamaması	17
2.2.1.4. Geçmişe yürüyen ya da geçmişe esas alan vergi yasalarının çıkarılması	17
2.2.1.5. Vergi ve para fiske yüklerinin ağırlığı nedeniyle ücretlerin asgari ücret seviyesinde gösterilmesinin yaygın olması	18
2.2.1.6. Vergi kanunlarının genel ve açık olmaması, mevzuatın karmaşık ve birbirleriyle kopukluk arz etmesi	18
2.2.1.7. Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği	18
2.2.1.8. Vergi sisteminin yeterli oto- kontrol mekanizmalarına sahip olmaması	18
2.2.1.9. Vergi kanunlarında, vergi koymak veya kaldırmak anlamına gelen yetkilerin Bakanlar Kurulu'na yaygın olarak tanınmış olması	18
2.2.1.10. Vergi sisteminin teknolojide, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması	19
2.2.1.11. Vergiye ilişkin düzenlemelerde ilgili kesimlerin katılımının yeterli düzeyde sağlanamaması	19
2.2.1.12. Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler nezdinde yarattığı olumsuz etkilerinin bilinmesine rağmen, af kanunlarının çıkarılmasına devam edilmesi	19
2.2.2. Belirli Bir Kanuna veya Konuya İlişkin Olanlar	20
2.2.2.1. Vergi kanunlarında yer alan mükerrer, kaldırılan ve geçici maddelerin kanunların uygulanmasını zorlaştırması	20
2.2.2.2. Farklı vergi kanunlarında benzer konuları düzenleyen hükümler arasında paralellik bulunmaması	20
2.2.2.3. Vergi kanunları dışında özel kanunlarla vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılması	20
2.2.2.4. Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında entegrasyonun tam olarak sağlanamaması	21
2.2.2.5. Vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulamayı karmaşık hale getirmesi	22
2.2.2.6. İndirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin ekonomik gerçeklerle uyumlamaması	22
2.2.2.7. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde istikrarlı bir uygulamanın sağlanamaması	22
2.2.2.8. Katma değer vergisinde birden fazla oran uygulamasının verginin etkinliğini azaltması	23
2.2.2.9. Damga vergisi, harç gibi işlem vergilerinin uygulamayı karmaşık hale getirmesi, söz konusu vergilerin hadlerinin yüksekliğinin ise olayların gerçek boyutuyla kavranmasını engellemesi	23
2.2.2.10. Tevsik edici belgelerin belirli bir standarda kavuşturulmamış olması	23
2.2.2.11. Aylık olarak verilen çeşitli beyannamelerin beyanname verme ve bunlara ilişkin vergilerin son ödeme tarihlerinin farklı olması	23

2.2.2.12.	<i>Banka ve sigorta muamelelerinin KDV kapsamına alınmamış olması</i>	23
2.2.2.13.	<i>Belge düzeninin sağlanmasına katkı amacıyla yürürlüğe konulan ücretlere özel gider indirimi /emeklilere vergi iadesi uygulamasının gerçek dışı belge kullanımını yaygınlaştıran nitelik kazanması</i>	24
2.2.2.14.	<i>Basit usulde vergilendirmenin de basitliği sağlanamaması</i>	24
2.2.2.15.	<i>Bazı gelir unsurlarının beyanname dışı bırakılması nedeniyle "mali güce göre vergi alınması" ilkesinden uzaklaşılması</i>	24
2.2.2.16.	<i>Özel tüketim vergisi konusunda henüz kanuni düzenlemenin yapılmamış olması</i>	25
2.2.2.17.	<i>Kurumlar vergisi yasasında yer alan tasfiye, birleşme ve devir hükümlerinin ekonomik gelişmeler karşısında yetersiz kalması</i>	25
2.3.	Gelir İdaresinin Bugünkü Durumu ve Sorunları	25
2.3.1.	<i>Mevcut Durum</i>	25
2.3.1.1.	<i>Merkez</i>	25
2.3.1.2.	<i>Taşra</i>	26
2.3.2.	<i>Gelir İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği</i>	27
2.3.2.1.	<i>Vergiye ve Gelir İdaresine Gereken Önem Verilmemektedir</i>	27
2.3.2.2.	<i>Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatı, İhtiyaçlara Cevap Verecek Fonksiyonel Bir Örgütlenme Yapısına Sahip Değildir</i>	27
2.3.2.3.	<i>Gelir İdaresi Merkez ve Taşra Teşkilatı Hiyerarşik Bir Bütünlük İçinde Örgütlenmiş Değildir</i>	28
2.3.2.4.	<i>Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatının Görev, Yetki ve Sorumlulukları Net Olarak Belirlenmemiştir</i>	28
2.3.2.5.	<i>Gelir İdaresi, İnisyatif Kullanmaya İmkan Veren, Yapıcı, Eğitici ve Yol Gösterici İç Denetim Anlayışından Yoksundur</i>	28
2.3.2.6.	<i>Gelir İdaresinde Performans Değerlemesi ve Denetimi Yapılmamaktadır</i>	28
2.3.2.7.	<i>Vergi Daireleri Yetki Bölgesi Dahilindeki Mükelleflerin Hareketlerini ve Faaliyetlerini Takip Edemez Durumdadır</i>	28
2.3.2.8.	<i>Vergi Uygulamalarında Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Yeterince Yararlanılmamaktadır</i>	29
2.3.2.9.	<i>Gelir İdaresinin Faaliyetleri Hakkında Kamuoyuna Yeterli ve Düzenli Bilgi Sunulmamaktadır</i>	29
2.3.2.10.	<i>Gelir İdaresi Kaliteli Personel İstihdam Edememektedir</i>	29
2.3.2.11.	<i>Personelin Atanma, Yer Değiştirme ve Yükselmesi ile Ek Ücret Ödemelerinde Objektif Kriterler Kullanılmamaktadır</i>	29
2.3.2.12.	<i>Gelir İdaresi, Sık Sık Maruz Kaldığı Dış Etkiler Nedeniyle Kanunları Objektif ve Tarafsız Olarak Uygulamada Zorluklarla Karşılaşmaktadır</i>	29
2.4.	Maliye Bakanlığı'nda Denetimin Bugünkü Durumu ve Sorunları	30
2.4.1.	<i>Maliye Bakanlığı İç ve Kamusal Dış Denetim Birimlerinin Tarihi Gelişimi</i>	30
2.4.2.	<i>Denetimin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği</i>	31
2.4.2.1.	İç Denetim (İdari Denetim-Teftiş-Soruşturma)	31
2.4.2.1.1.	<i>İç Denetime Yetkililer</i>	31
2.4.2.1.2.	<i>İç Denetimin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği</i>	32
2.4.2.1.2.1.	<i>İç Denetim ile Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması</i>	32
2.4.2.1.2.2.	<i>İç Denetimde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği</i>	32
2.4.2.1.2.3.	<i>İnisyatif Kullanmayı Önleyici İç Denetim Anlayışının Mevcudiyeti</i>	32
2.4.2.1.2.4.	<i>İç Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Karşı Güvence Sorunu</i>	33
2.4.2.1.2.5.	<i>İç Denetim Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanığı Yoktur:</i>	33
2.4.2.2.	Dış Denetim (Vergi İncelemesi)	33
2.4.2.2.1.	Dış Denetime (Vergi İncelemesine) Yetkililer	33
2.4.2.2.2.	<i>Vergi İnceleme Sonuçları</i>	33
2.4.2.2.3.	<i>Vergi Denetiminin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği</i>	35
2.4.2.2.3.1.	<i>İç (İdari) Denetim ile Dış Denetimin (Vergi Denetiminin) Birbirinden Ayrılmamış Olması</i>	35
2.4.2.2.3.2.	<i>Vergi Denetiminde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği:</i>	35
2.4.2.2.3.3.	<i>Vergi İnceleme Elemanlarının Dış Etkilere Karşı Güvence Sorunu</i>	36
2.4.2.2.3.4.	<i>Vergi İnceleme Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanığı Yoktur</i>	36
2.4.2.2.3.5.	<i>Performans Değerlemesi Yapılmamaktadır</i>	36
2.4.2.2.3.6.	<i>Vergi İncelemelerine Hız Kazandırıcı Olanaklardan Yeterince Yararlanılmamaktadır</i>	36
2.4.2.2.3.7.	<i>Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği</i>	37
2.5.	Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Bugünkü Durumu ve Sorunları	37
2.6.	Vergi Yargısının Bugünkü Durumu ve Sorunları	37
2.6.1.	<i>İdari Mahkemeler ile Vergi Mahkemelerinin İş Yükü</i>	37
2.6.2.	<i>Vergi Yargısına İlişkin Sorunlar</i>	38
	ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKALARI VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİ	39
3.1.	Avrupa Birliğinde Vergi Politikaları	39
3.2.	Vergilendirme ve Rekabet	40

3.3.	Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü	40
3.4.	Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması	40
3.5.	Avrupa Birliğinde Başlıca Vergilerin Değerlendirilmesi	41
3.5.1	Dolaysız Vergiler	41
3.5.1.1	<i>Gelir Vergisi</i>	41
3.5.1.2.	<i>Kurumlar Vergisi</i>	42
3.5.2.	Dolaylı Vergiler	42
3.5.2.1.	<i>Genel Olarak</i>	42
3.5.2.2.	<i>Katma Değer Vergisi</i>	43
3.5.2.3.	<i>Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma</i>	43
	DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: 2000'Lİ YILLARDA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SAHİP OLMASI GEREKEN İLKELER VE ÖNERİLER	44
4.1.	Temel İlke ve Öneriler	44
4.1.1	<i>Halka güven veren şeffaf bir harcama ve bütçe reformu yapılmalıdır</i>	44
4.1.2.	<i>Vergi sistemi, vergi adaletini gözetmek suretiyle üretim ve istihdamı engellemeyecek tarzda oluşturulmalıdır</i>	4
4.1.3.	<i>Türk Vergi Sistemi, hukukun üstünlüğünü ve kişi haklarını esas alan, hakkaniyet ilkelerine riayet eden bir yapıya kavuşturulmalıdır.</i>	44
4.1.4.	<i>Türk vergi sisteminin Avrupa Birliğine uyum çalışmaları süratle tamamlanmalıdır</i>	44
4.1.5.	<i>Vergi konusunda yapılacak kanuni düzenlemelerde, toplumsal uzlaşma ve parlamentonun üye tam sayısının salt çoğunluğunun onayının aranması, ilke olarak benimsenmelidir</i>	44
4.1.6.	<i>Vergi sistemi, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi gelişmelere göre tahmin edilen geleceğini dikkate alan dinamik bir yapıya kavuşturulmalıdır</i>	45
4.1.7.	<i>Temel ilkeleri belirlenmiş, kararlı bir vergi politikası oluşturulmalı, vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılmamalıdır.</i>	45
4.1.8.	<i>"Vergi harcamaları"nda selektif bir sınırlandırmaya gidilmelidir. Vergi harcamaları nedeniyle geçmiş yıllarda vazgeçilen ve cari bütçe yılında vazgeçilmesi öngörülen vergiler bütçe kanunu ekindeki B Cetvelinde ayrıntılı olarak gösterilmelidir.</i>	45
4.1.9.	<i>Vergi kimlik numarasının uygulama ve kullanım alanları yaygınlaştırılmalı; nihai aşamada vergi numarasının "vatandaşlık numarası"na dönüştürülmesi sağlanmalıdır</i>	45
4.1.10.	<i>Tevkiş suretiyle vergi alınmasından vazgeçilmeksizin, gelir vergisinin kişiselliği ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak üniter vergilemeye ağırlık verilmelidir</i>	45
4.1.11.	<i>Elektronik ticaret ve küreselleşmenin getirdiği yeni işlem türleri, mübadeleyi, tasarruf ve sermaye hareketlerini engellemeyecek şekilde vergilendirilmelidir.</i>	45
4.1.12.	<i>Mahalli idarelerin ürettikleri hizmete paralel olarak bazı harçların ve belirli kaynaklardan sağlanan vergi ve cezalardan uygun görülenlerin bu idarelere devri sağlanmalıdır</i>	46
4.1.13.	<i>Geçmişe yürüten ya da geçmişe esas alan vergi kanunları çıkarılmamalıdır</i>	46
4.1.14.	<i>Vergi kanunlarında vergi koymak veya kaldırmak sonucunu doğuracak konularda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmemelidir..</i>	46
4.1.15.	<i>Af beklentilerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak hukuki ve idari tedbirler alınmalıdır</i>	46
4.1.16.	Bütün gelirler gelir vergisi kapsamına alınmalı, ancak, gelirin tanımı iyi yapılmalı, çerçevesi iyi çizilmelidir	46
4.1.17.	<i>Vergi sistemi, vergi kayıp ve kaçacağı önleyecek oto kontrol mekanizmalarına kavuşturulmalıdır</i>	46
4.1.18.	<i>Kentleşmenin ve turizmin yarattığı gayrimenkul rantlarının vergilendirilmesi yoluna gidilmelidir.</i>	47
4.1.19.	<i>Ekonomide kullanılan belgeler hamiline yazılılıktan nama yazılı hale getirilmelidir</i>	47
4.1.20.	<i>Dünyanın gündemini oluşturan "çevre" nin korunması ve iyileştirilmesine konusunda AB mevzuatına uygun vergisel düzenlemelere gidilmelidir</i>	47
4.2.	Belirli Bir Kanuna veya Konuya İlişkin Spesifik Öneriler	47
4.2.1	<i>Vergi kanunları, oluşturulacak teknik bir komisyon tarafından yeniden yazılmalıdır</i>	47
4.2.2.	<i>Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanmalıdır</i>	47
4.2.3.	<i>Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyon tam olarak sağlanmalı; kurumlaşmayı önleyici hükümler kaldırılmalıdır</i>	47
4.2.4.	<i>Özel kanunlarda yer alan vergiye ilişkin hükümler kaldırılmalı, zorunlu hallerde vergi kanunlarıyla uyumlaştırılmalıdır</i>	48
4.2.5.	<i>İndirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderler , ekonomik gerçeklerle bağdaşacak şekilde yeniden düzenlenmelidir</i>	48
4.2.6.	<i>Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerde istikrar sağlanmalıdır</i>	48
4.2.7.	<i>Çok oranlı katma değer vergisi uygulamasından vazgeçilerek bir veya iki oranlı katma değer vergisi uygulamasına geçilmelidir</i>	49
4.2.8.	<i>"Fon payı" uygulaması kaldırılmalıdır</i>	49
4.2.9.	<i>işlem vergilerinin oranları düşürülmeli ve bir tavan getirilmelidir</i>	49
4.2.10.	<i>Vergi ziyat cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin esas alınmasını düzenleyen hüküm kaldırılmalıdır</i>	49
4.2.11.	<i>Belge düzeni basitleştirilerek standart hale getirilmelidir</i>	49
4.2.12.	<i>Tüm aylık beyannamelerin verilmesi ve bunlara ilişkin vergilerin ödenmesi için ayın belli günü son gün olarak belirlenmelidir</i>	50
4.2.13.	<i>Banka ve sigorta muameleleri KDV kapsamına alınmalıdır</i>	50
4.2.14.	<i>Ücretlilere özel gider indirimi/emeklilere vergi iadesi sistemi yeniden düzenlenmeli veya yürürlükten kaldırılmalıdır</i>	50
4.2.15.	<i>Çevre temizlik vergisinin su veya elektrik faturaları ile birlikte tahsil edilmesini sağlayan düzenleme yapılmalıdır</i>	50
4.2.16.	<i>Özel tüketim vergisi için en kısa zamanda kanuni düzenleme yapılmalıdır</i>	50
4.2.17.	<i>Kurumlar Vergisi Kanunundaki tasfiye, birleşme devir hükümleri yeniden düzenlenmelidir</i>	51

4.2.18.	<i>Serbest meslek kazançlarının kavranmasında ilgili meslek odaları görevlendirilmeli ve bu örgütlere yasal sorumluluk verilmelidir</i>	51
4.2.19.	<i>Tüm gayrimenkullerin hangi amaçla kullanıldığı izlemeli; kiracılara, bina yöneticilerine ve muhtarlara sorumluluklar getirilmelidir</i>	51
4.2.20.	<i>Ücret gelirlerinin tam olarak kavranabilmesi için Sosyal Güvenlik Kuruluşları ile birlikte sonuç alınabilecek düzenlemelere gidilmelidir</i>	51
4.2.21.	<i>Vergi Usul Kanunu'nda pişmanlık müessesesinden yararlanmayı özendirme amacıyla süre ve faiz konularında düzenlemeler yapılmalıdır</i>	51
4.3.	Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneriler	52
4.3.1.	<i>Vergiye ve Gelir İdaresine Gereken Önem Verilmelidir</i>	52
4.3.2.	<i>Güçlü Bir Gelir İdaresi Oluşturulmalıdır</i>	52
4.3.3.	<i>Devlet Gelir İdaresi İdari Özerkliğe Sahip Olmalıdır</i>	53
4.3.4.	<i>Devlet Gelir İdaresi Merkez ve Taşra Teşkilatı Hiyerarşik Bir Bütünlük İçinde Örgütlenmelidir</i>	53
4.3.5.	<i>Devlet Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatındaki Birim ve Kişilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları Açık Olarak Belirlenmelidir</i>	53
4.3.6.	<i>Devlet Gelir İdaresinin Taşra Teşkilatı, Merkezin İş Yükünü Hafifletecek Tarzda Daha Fonksiyonel Hale Getirilerek Yeniden Yapılandırılmalıdır</i>	53
4.3.7.	<i>Vergi Daireleri, Yetki Bölgesindeki Mükelleflerin Faaliyetlerini Yakından Takip Edebilecek Büyüklük ve Yetenekte Olmalıdır</i>	54
4.3.8.	<i>Devlet Gelir İdaresinde, İnisiyatif Kullanmayı Engellemeyen, Yapıcı, Eğitici, Yol Gösterici İç Denetim Anlayışı Yerleştirilmelidir</i>	54
4.3.9.	<i>Devlet Gelir İdaresinde Performans Değerlemesi ve Denetimi Uygulanmalıdır</i>	54
4.3.10.	<i>Vergi Uygulamalarında Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Etkin Bir Şekilde Yararlanılmalıdır</i>	55
4.3.11.	<i>Devlet Gelir İdaresi, Faaliyetleri Hakkında Kamuoyuna Yeterli ve Düzenli Bilgi Sunmalıdır</i>	55
4.3.12.	<i>Devlet Gelir İdaresi - Mükellef İlişkileri Geliştirilmeli, Mükelleflere Haklarının Neler Olduğu ve Nasıl Kullanabilecekleri Anlatılmalıdır</i>	55
4.3.13.	<i>Devlet Gelir İdaresi, Kaliteli Personel İstihdam edebilmelidir</i>	55
4.3.14.	<i>Personelin Atanma, Yer Değiştirme ve Yükselmesi ile Ek Ücret Ödemelerinde Objektif Kriterler Kullanılmalıdır</i>	55
4.4.	Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneriler	56
4.4.1.	İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması	56
4.4.1.1.	<i>İç Denetim ile Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalıdır</i>	56
4.4.1.2.	<i>İç Denetimde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği</i>	56
4.4.1.3.	<i>İç Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Karşı Güvence Sağlanmalıdır</i>	56
4.4.1.4.	<i>İç Denetim Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanığı Getirilmelidir</i>	57
4.4.1.5.	<i>Performans Değerlemesi Yapılmalıdır</i>	57
4.4.1.6.	<i>İç Denetimde Hız Kazandırıcı Olanaklardan Yararlanılmalıdır</i>	57
4.4.2.	Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması	57
4.4.2.1.	<i>İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalıdır</i>	57
4.4.2.2.	<i>Dış Denetim Birimi, İdarenin Dışında, Bağımsız Bir Kurum Haline Getirilmeli; Dış Etkilere Karşı Güvenceye Kavuşturulmalıdır</i>	57
4.4.2.3.	<i>Merkez ve Taşra Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumluluk Alanları Net Olarak Belirlenmelidir</i>	57
4.4.2.4.	<i>Vergi Denetim Birimi ve Her Bir Vergi İnceleme Elemanı İçin Performans Değerlemesi Yapılmalıdır</i>	58
4.4.2.5.	<i>Vergi İnceleme Elemanlarına Hiyerarşik Yükselme Olanığı Tanınmalıdır</i>	58
4.4.2.6.	<i>Vergi İncelemelerini Hızlandırıcı Olanaklardan Yararlanılmalıdır</i>	58
4.4.2.7.	<i>Vergi İnceleme Elemanlığı Tercih Edilen, Saygın Bir Meslek Haline Getirilmelidir</i>	59
4.5.	Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler	59
4.6.	Vergi Yargısına İlişkin Öneriler	60
4.6.1.	<i>Vergi Yargısının Görev Alanı</i>	60
4.6.2.	<i>Vergi Mahkemeleri-Adi Yargı Kararlarının Birbirine Etkisi</i>	61
4.6.3.	<i>Vergi Usul Kanunu-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkisi</i>	61
4.6.4.	<i>İdari Usul-Yargılama Usulü</i>	61
4.6.5.	<i>Süreler</i>	62
4.6.6.	<i>Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukuna İlişkin Sürelere Etkisi</i>	62
4.6.7.	<i>Tahsil Aşamasında Yürütmenin Durması Ya da Durdurulması</i>	62
4.6.8.	<i>Bölge İdare Mahkemelerinin Görev ve Yetkisi</i>	63
4.6.9.	<i>Vergi Yargısı Organlarında Heyetlerin Oluşumu</i>	63
4.6.10.	<i>Sorunların İdari Aşamada Çözümü ve/ya da Yargıya İntikali</i>	63
4.6.11.	<i>İdari Başvuruların Dava Açma Süresine Etkisi</i>	63
4.6.12.	<i>İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na Yaptığı Atf</i>	64
4.6.13.	<i>Gecikme Faizi</i>	64
	GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	65
	EKLER (Tablolar)	67

GİRİŞ

Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır. Vergi, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak yakından ilgilendiren önemli bir mali araçtır. Verginin önemi, Türk kamu maliyesinin son yıllarda karşı karşıya kaldığı ciddi sorunlardan sonra daha da iyi anlaşılmıştır.

Her ne kadar vergi bir zor alım ise de, mükellef direncinin asgariye indirilmesi ve bu alanda başarılı olunması için toplumsal uzlaşmanın sağlanması gerektiği yönünde giderek ağırlık kazanan görüşlerin de gözardı edilmemesi gerekmektedir.

Geniş tabanlı toplumsal uzlaşmanın sağlanmasının en temel şartlarından birisi de, verginin niçin alındığı ve adil olduğu konularında vatandaşların ikna edilmesidir.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde ve daha sonrasında Türk vergi sisteminin oluşumu ve değişimi ile ilgili bu Raporda varolan vergi mevzuatının irdelenmesi ile yetinmeyip, konu, dünyadaki gelişmelerin ve üye olmaya hazırlanılan Avrupa Birliği'nde yaşanan oluşumların ışığı altında, gelir idaresi, vergi denetimi, muhasebecilik ve mali müşavirlik müesseseleri ile vergi yargısı boyutlarının da dahil edildiği geniş bir perspektif içinde ele alınmaktadır.

Bu anlayıştan hareketle; *Birinci Bölümde*, Türkiye ve OECD ülkelerine ilişkin vergi istatistikleri değerlendirilerek Türkiye'nin OECD içindeki yeri belirtilmiş; *İkinci Bölümde*, Türk Vergi Sisteminin mevcut durumu ve sorunları, mevzuat, Gelir İdaresi, vergi denetimi, muhasebecilik ve mali müşavirlik müesseseleri ile vergi yargısı açısından ayrı ayrı ele alınmış; *Üçüncü Bölümde* ise, Türkiye'nin adaylığının tescil edilmesinden sonra Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi sistemine uyumlaştırılması bakımından önemi daha da artan Avrupa Birliği - Türkiye ilişkileri, Avrupa Birliği vergi politikaları ve uyumlaştırma sürecine kısaca değinilmiş; *Dördüncü Bölümde*, önceki bölümlerde bahsedilen sorunların çözümü ve ihtiyaçların karşılanması için vergi ve usul mevzuatında yapılacak değişiklikler sırasında hangi ilkelerin esas alınması ve gelir idaresi, vergi denetimi, vergi yargısı ile muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği alanlarında ne gibi kurumsal düzenlemeler yapılması gerektiği belirtilmiş ve *sonunda* çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılmıştır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmaları çerçevesinde bu Raporu düzenleyen Vergi Özel İhtisas Komisyonu; üniversitelerden akademisyenlerin, muhtelif sivil toplum ve meslek örgütü temsilcilerinin, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Uzmanları ile Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlarının bilfiil katılımı ile oluşturulmuş (***Komisyon Üyelerinin Listesi Raporun başında yer almaktadır***); ayrıca konu, internet sayfasında ilgili tüm kesimlerin tartışmasına açılmıştır. İlgili sivil toplum ve meslek örgütleri görüşlerini ya görevlendirmiş oldukları temsilcileri vasıtasıyla Komisyon toplantıları sırasında sözlü olarak dile getirmişler ya da faks, mektup veya e-mail yoluyla yazılı olarak Komisyona iletmışlerdir. Komisyon çalışmaları, DPT'nca Ankara'da tahsis edilen

salonlarda ilgi duyan tüm Komisyon üyelerinin katılımı ile yapılan gündemli toplantılar şeklinde sürdürülmüştür.

Toplantılarda varılan sonuçlar, herhangi bir sebeple (örneğin, ulaşım araçlarının çalışmaması gibi) veya mazereti nedeni ile toplantılara katılamayan üyelere faks ya da e-mail yoluyla ulaştırılmış, üyelerin katkıları ve karşı görüşleri takip eden toplantılarda ele alınarak nihai Komisyon görüşleri oluşturulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

**OECD ÜLKELERİNE İLİŞKİN
VERGİ İSTATİSTİKLERİ VE
TÜRKİYE’NİN DURUMU****1.1. OECD İstatistikleri**

OECD ülkelerine ait vergi istatistikleri ile göstergelerin iyi analiz edilmesi, Türk Vergi Sisteminin yapısının orta ve uzun vadede nasıl bir seyir izlemesi gerektiğine ilişkin önemli ipuçları vermesi bakımından büyük önem taşımaktadır.

Rapor ekindeki tablolarda yer alan istatistiki bilgilerin kısa değerlendirmelerine aşağıda yer verilmiştir.

1.1.1. Vergi Yükünün Yıllar İtibariyle Seyri (1980-1997)

EK: Tablo-1'de görüleceği üzere, OECD ülkelerinde, sosyal güvenlik primlerinin de dahil olduğu toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payını ifade eden en geniş anlamıyla vergi yükü, yıllar itibariyle fazla bir sapma göstermeden % 34-38 aralığında gerçekleşmiştir. Oysa, Türkiye’de durum biraz farklılık arz etmektedir. Aynı vergi yükü, özellikle 1990’lı yılların başlarına kadar son derece düşük düzeyde seyrederken 1990’lı yılların başlarından itibaren düzenli olarak artış kaydetmiş ve 1997 yılı sonu itibariyle % 27,9’a yükselmiştir.

Sosyal güvenlik primlerinin hariç tutulduğu vergi yükü ise, OECD ülkelerinde %22-28 aralığında değişirken Türkiye’de 1965 yılında %9.9 olan bu oran yıllar itibariyle önemli oranda artarak 1997 yılında %23,8’e yükselmiştir. (**EK: Tablo-2**)

**1.1.2. Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirlerinin
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Dağılımı (1997)**

Rapor ekindeki **3 No.lu Tabloda** da görüleceği üzere, 1997 yılında, Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri (sosyal güvenlik primleri dahil) içindeki payı % 27,4 iken OECD ortalaması %35,6’tür.. Aynı yılda, sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Türkiye’de % 14,5 iken bu payın OECD ortalaması % 24,9 olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra, Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde % 2,7 paya sahip olan servet vergileri OECD ortalaması olan % 5,5’in yarısı kadardır. Ayrıca, Türkiye’de mal ve hizmetlerden alınan vergiler, toplam vergi gelirleri içinde sahip olduğu % 37,1’lik pay ile % 32,1’lik OECD ortalamasının üzerindedir. Diğer vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ülkelerinde % 1 civarında iken Türkiye’de % 18,2 olarak gerçekleşmiştir.

1.1.3. Ana Başlıklar İtibariyle Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı (1997)

1997 yılında, Türkiye'de, gelir ve kurumlar vergilerinin GSYİH'ya oranı (%7,6), OECD ülkeleri ortalamasının (%13,4) oldukça altındadır. Türkiye'de GSYİH içinde %4'lük bir paya sahip olan sosyal güvenlik primleri, %9,6'lık paya sahip OECD ortalamasının yarısından daha azdır. Türkiye'de servet vergilerinin GSYİH'ya oranı da OECD ortalamasının yarısı civarındadır. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin GSYİH'ya oranı Türkiye'de % 10,3 iken, OECD ortalaması %11,6 olarak gerçekleşmiştir. Ancak diğer vergilerin payı, OECD ülkeleri ortalamasının (%0,4) oldukça üzerinde (%5,1) gerçekleşmiştir. (EK: Tablo - 4)

1.1.4. Tüketim Vergilerinin GSYİH'ya Oranında Yıllar İtibariyle Meydana Gelen Gelişme (1965-1997)

Rapor ekinde yer alan ilgili tablodaki verilerden anlaşıldığı üzere, OECD ülkelerinde tüketim vergilerinin GSYİH'ya oranı, söz konusu 33 yıllık dönemde %9,3 - %11,5 aralığında gerçekleşmiştir. Aynı dönemde Türkiye'de bu oranın, yıllar itibariyle düzenli bir artış kaydettiği görülmektedir. Türkiye'deki oran OECD ortalamasının altında olmakla beraber, son dönemlerde farkın azaldığı gözlemlenmektedir. Türkiye'de söz konusu oran 1997 yılı itibariyle % 10,2 olarak gerçekleşmiştir. (EK: Tablo-5)

1.1.5. Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranında Yıllar İtibariyle Meydana Gelen Gelişme (1965-1997)

Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı, OECD ülkelerinde yıllar itibariyle azalış eğiliminde olmakla birlikte % 30'lar civarında istikrar kazanmıştır. Türkiye'de ise söz konusu oran zik-zaklar çizmiş, 1965-1975 döneminde OECD ülkelerinin çok üzerinde iken, 1990-1993 döneminde OECD ülkeleri ile paralellik göstermiş, 1994-1997 döneminde ise OECD ülkelerinin üzerinde gerçekleşmiş ve % 37 civarında istikrar kazanmıştır. (EK: Tablo-6)

1.2. Türk Vergi İstatistikleri

Rapor ekindeki Türk vergi istatistiklerine ilişkin bazı tablolarda yer alan bilgilerin değerlendirmelerine kısaca aşağıda yer verilmiştir.

1.2.1. Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatının GSYİH'daki Payı (1986- 1996)

Türkiye'de, 1986-1996 dönemini kapsayan 10 yıllık dönemde, konsolide bütçe gelirlerinin GSYİH'ya oranı genel bir artış eğilimi göstermektedir. Buna paralel olarak vergi gelirleri toplamının GSYİH'ya oranında da bir artış gözlenmektedir. 1986 % 1,9 olan Kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranı zaman içerisinde düşerek 1992 yılında % 0,9 olarak gerçekleşmiş, daha sonra tekrar yükselerek 1996 yılında % 1,3 olmuştur. Gelir vergisinin GSYİH'ya oranı 1996 yılında % 4,6 olarak gerçekleşmiş olup bu oran 1990 öncesi döneme ait oranın üzerinde, 1990'lı yılların başlarındaki oranın ise altındadır. Diğer taraftan, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler 10 yıllık süreçte artış eğilimi göstermiş ve 1996 yılında GSYİH'ya oranı % 6,6 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde akaryakıt tüketim vergisinde de bir artış gözlenmektedir. Bu vergideki en önemli artış 1996 yılında gerçekleşmiş ve GSYİH'ya oranı % 2 olmuştur. (EK: Tablo - 7)

1.2.2. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-1996)

Gelir vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı 1992 yılına kadar artış eğiliminde iken 1993 yılından itibaren azalma eğilime girmiş ve 1996 yılında kaydettiği % 30,1'lik oran ile 1985 yılındaki oranının altına düşmüştür. Kurumlar vergisi ise 1988 yılına kadar artış eğiliminde iken 1989 yılından itibaren azalış trendine girmiş ve 1996 yılı itibariyle % 8,4 olarak gerçekleşmiştir. Gelir ve kurumlar vergisindeki azalış trendinin aksine toplam KDV'de yıllar itibariyle genel bir artış trendi gözlenmektedir. 1985 yılında toplam KDV'nin genel bütçe vergi gelirlerine oranı % 24,8 iken 1996 yılında % 33 olarak gerçekleşmiştir. (EK: Tablo-8)

**1.2.3. Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergilerinin
Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payları (1987-1994)**

Ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplam gelir vergisi içindeki payı 1987 yılında % 35 iken zaman içerisinde artış eğilimi göstermiş ve 1991 yılında %56,3'e yükseldikten sonra tekrar düşüş eğilimine girerek 1994 yılında % 50,9 oranına gerilemiştir.

Mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisindeki payı 1987 yılında % 2 iken, 1989 yılında %4,8'e ve 1990 yılında % 5,3'e yükselmiş, daha sonra düşüş eğilimine giren ve 1993 yılında %4,1'e gerileyen söz konusu pay tekrar yükselerek 1994 yılı itibariyle % 4,5 olarak gerçekleşmiştir.

Kurumlar vergisinden muaf ve müstesna kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payında dönem içinde önemli bir artış gözlemlenmemekle birlikte 1994 yılında % 2,6 olarak gerçekleşmiştir.

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsul için yapılan ödemelerden alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payında yıllar itibariyle bir azalış söz konusudur. Bu pay 1994 yılında % 2,6 olarak gerçekleşmiştir.**(EK: Tablo-9)**

İKİNCİ BÖLÜM

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN
BUGÜNKÜ DURUMU VE SORUNLARI****2.1. Vergi Sisteminin Başarısını Olumsuz Yönde Etkileyen
Dışsal Nedenler**

Bir ülkede belirli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eden vergi sistemi kavramı; merkezi idare ile mahalli idarelerin ve kendilerine yetki devredilen kamu kurumlarının tahsile yetkili oldukları vergi, resim, harç, fon vb. mali yükümlülükleri içermektedir. Geniş açıdan bakıldığında, gelir idaresini, vergi denetimini, mükellef kitlesini, muhasebecilik ve mali müşavirlik ile vergi yargısını vergi sisteminden soyutlamak mümkün değildir.

Her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan kendine özgü vergi sistemi mevcuttur. Bu durum vergi sisteminin ulusal yönünü, diğer bir anlatımla ulusal karakterini yansıtmaktadır. Bu çerçevede vergi sistemini olumsuz yönde etkileyen bir takım dışsal unsurlar bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıda ana başlıklar itibarıyla açıklama konusu yapılmıştır.

2.1.1. Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulamaması:

Başarılı bir vergi sisteminin olabilmesi koşullarından biri olan vatandaşlık ile vergi mükellefiyeti özdeşliği, Türk Vergi Sistemi uygulamasında bir türlü gerçekleştirilememiştir. Bu amaca hizmet etmek üzere, vatandaş olabilmek için vergi mükellefi olmak bir koşul olarak yerleşmeli, reşit olan herkes bir vergi kimliğine sahip olmalıdır. Hatta bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi mükellefiyeti bir önkoşul durumuna getirilmelidir.¹

Toplum tarafından benimsenmeyen ve sahiplenmeyen hiçbir şey kalıcı olmayacağına göre, öncelikle mükellefiyet ile vatandaşlık arasında bu bağın kurulması, bu aşamada da verginin en temel vatandaşlık ödevlerinden biri olduğuna yönelik bir eğitim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. Ülke sevgisi, vatandaşlık anlayışı ve daha iyi geleceğin kaçınılmaz önkoşulu olarak, kurallara uymanın yararları daha küçük yaşlardan itibaren insanlara verilmelidir. Bu bilinçten uzak büyüyen nesiller, ülkenin geleceği için umut kaynağı olamazlar. Yaşanan her günün, bir önceki günden daha iyi olabilmesinin anahtarı olacak nesillerin eğitimi ve bu eğitimde verilecek vatandaşlık

¹ ÖZGEN, Feridun -YILMAZ, H.Hakan, "Genişletilmiş Temel Hedef ve Strateji Alt Komisyon Raporu", Ankara, 24.3.1994

vergi bilincinin önemi kavranmadığı sürece, kayıt dışı ekonominin de kayda alınması ve kayıt altında kalabilmesi mümkün değildir.²

2.1.2. Vatandaş nezdinde verginin meşruiyeti tartışmasının devamlı yapılıyorsa olması³:

Verginin mükellefin beyanına dayanması mükellefe güven esasından kaynaklanır. Hele 4369 sayılı Kanunla vergi güvenlik önlemlerinin büyük ölçüde kaldırılmış olması, devletin mükellefe olan güveninin artması olarak algılanabilir. Ancak mükellefe güvenmek, mükellefin vergiyi gönüllü olarak ödemesini sağlayacak önlemlerin alınmasını da gerekli kılmaktadır. Bu önlemler ise yalnızca mükellefi korkutmaya yönelik cezalar değildir. Yalnız cezaya dayanan önlem ile gönüllülük bağdaşmaz. Bir kişinin kendi kendini vergi ödeme külfeti altına sokması, bu külfetin gerekliliğine ve adilliğine olan inanç ve buna aksi davranışlardan caydırıcı yaptırımlarla olur. Vergi toplayabilmenin gerekli koşullarına bakıldığında da verginin gerekliliği ve adilliğine olan inanç gündeme gelmektedir.

Verginin gerekliliğine inanç, kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesi olarak tanımlanabilir. Kişi, ödediği verginin kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıyor demektir.

Kısaca belirtmek gerekirse, verginin gerekliliğine inancı sağlamak temiz ve şeffaf toplum olmaya bağlıdır. Vergi toplamak için devletin vatandaşa güven vermesi gerekir. Güvenilmeyen, vatandaşı haksız ve yanlış uygulamaları ile kıran, küstüren devlet, vatandaşlarından vatandaşlık görevlerini yerine getirmesini bekleyemez. Vatandaşın devlete güvenmesinin en önemli koşullarından biri de, devletin, vatandaşlarının haklarına sahip çıkması, saygı göstermesi, geleceğe güvenmelerini sağlamasıdır. Gelecekte insanca bir yaşam sürebileceğine inanmayan, hastalandığında tedavi edilmeyeceğine, parası olmazsa çocuğunun okula gidemeyeceğine inanan vatandaş, kendince çözümü, devlete vergi vermeme kolaylığında bulur. Oysa doğrusu, ödenen vergilerin nereye harcandığının sorgulanmasıdır. Vatandaşlık bilincinin başlama noktası da burası olmalıdır.

Verginin adil olmasının ölçüsü herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesidir. Bu husus Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yerini bulmuştur. Ancak, bu yeterli olmamaktadır. Çünkü, Anayasa'da yer bulması ile ne adalet ne de uygulamanın adilliğine inanç sağlanabilir.

Vergi uygulamalarında taraflardan birisi, kamu hizmetleri için yaptığı harcamaların finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplamak durumunda olan devlet, diğeri ise, elde ettiği gelirin mümkün olduğunca fazla kısmını çeşitli nedenlerle kendi elinde tutmak isteyen mükelleftir. Diğer taraftan, mükellef kesiminin de kendi içinde vergiye bakış açısı konusunda önemli farklılıklar vardır. İşçi ile işverenin, mal ve hizmet üreten yatırımcı ile rantiyer kesimin, sanayici ile çiftçinin, büyük işletmeler ile KOBİ'lerin ve ihracatçı ile ithalatçının ekonomik politikalarından ve vergilendirmeden beklentileri birçok noktada birbirine ters düşebilmektedir. Sistemdeki en ufak bir aksaklık, vergi ile ilgili ekonomik birimlerde vergi ödememe konusunda yeni mazeretler yaratılmasına neden olmakta ve yaratılan bu mazeretler, vatandaşlık görevinin yerine getirilmeyişine meşruiyet kazandırmayı amaçlanmaktadır.

Yukarıda da değinildiği gibi, verginin gerekliliğine ve adilliğine olan inancın sağlanabilmesi için vatandaş - vatandaş ve devlet - vatandaş ilişkilerinde tarafların hiç bir zaman haksızlığa uğramayacağına kesinlikle inanmasıyla mümkündür. Bu ayaklardan herhangi birinde meydana gelecek bir aksaklık mutlak suretle bu tartışmaları tekrar gündeme getirecek ve vergi ödeme gayretlerini azaltacaktır.

2.1.3. Toplanan vergi gelirlerinin çok büyük bir kısmının borçlanma maliyetlerinin karşılanmasında kullanılması:

Vergi sistemi genel ekonomik sistemden bağımsız değildir. Ekonomik yapılanma dikkate alınmadan bir vergi sistemi ve vergi politikası önermek olanaksızdır. Öncelikle vergi sistemi ekonomik sistemin hem türevi, hem de işlevidir. Bu etkileşimde başat rolü ekonomik sistem üstlenir.

² AYDEMİR, Şinasi, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi" Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1993

³ YILMAZ, Kazım "Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog" Eylül 1999 Sayı 137

Bu nedenle, belirleyici özelliğe sahip olan vergi sistemi değil, onun temelinde yer alan mali ve ekonomik sistemdir. Türkiye’de enflasyonun nedeni olarak kamu finansman açıkları, bu açıkların nedeni olarak da vergi gelirlerinin yetersizliği olguları ekonomik doğrulardır. Oysa vergi gelirlerinin yetersizliği, salt vergisel yapıdan değil, kamu finansmanının sağlanmasında vergi dışı yöntemlerin öncelik kazanmasından, diğer bir deyişle vergilemeden çok borçlanmanın tercih edilmesinden kaynaklanmaktadır.⁴ Bu siyasi tercih çerçevesinde özellikle 1980 sonlarından itibaren faiz ödemeleri bütçe hacmi içinde olağanüstü boyutlara ulaşmış, vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranı giderek azalmıştır. Vergi gelirlerinin çok önemli bir kısmının borçlanma maliyetlerinin karşılansında kullanılması, bir yandan faiz-borç sarmalının artmasına, diğer yandan da vergi sistemine olan güvencin azalmasına neden olmuştur.

2.1.4. Sağlıklı bir harcama reformunun yapılmamış olması:

Vatandaşlık olgusuyla birlikte vergi ödeyenlerin üzerinde en çok durmaları gereken konulardan birisi de; toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcılandığıdır. Diğer tüm koşullar vergilendirme için en uygun ortamı hazırlasa bile, toplumda, toplanan vergilerin yerli yerinde harcanmadığına dair bir kanı oluşmuşsa, vergiye karşı ciddi bir direncin oluşması da kaçınılmazdır. Bu nedenle kamu harcamalarının nerelere yapıldığı ile vergi mükellefiyetinin gereği gibi yerine getirilip getirilmemesi ve kayıt dışı ekonominin azalması arasında doğrudan ilişki vardır. Kamu harcamalarının toplumun beklentilerini karşılayacak biçimde yapılmaması ve savurganlık vergi ödeyenler üzerinde olumsuz etki yapmaktadır. Ekonomik ve sosyal gelişim için gerekli olan yatırımların yapılmaması, eğitim, sağlık, adalet ve savunma gibi konularda ortaya çıkan sorunların çözülmemesi karşısında, gereksiz ve toplumun gözünde lüks olan harcamaların artma eğiliminde olması, vergi ödeyenleri vergi ödemekten caydırmaktadır. Diğer yandan, çeşitli gerekçelerle toplanan vergilerin, toplum yararı yerine geniş halk kitlelerince benimsenmeyen kesimlere (hayali ihracat yapanlara, haksız kredi kullananlara, topluma ekonomik veya sosyal katkısı olmayan işlerle uğraşanlara vb.) aktarılmasını doğuran uygulamalar da vergi ödeyenleri rahatsız etmektedir. Böyle bir ortamda, vergi mükellefi olsun olmasın, tüm bireylerin, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlete karşı güveni sarsılmakta ve devlet-birey ilişkisi çatışmaya dönüşmektedir. Kişiler vergi vermeyi bir ödev olarak değil, kaynakların kötü kullanılan alanlara aktarılması olarak görmeye başlamaktadır. Bu gelişim, kayıt dışı çalışmanın vicdani rahatlığını sağlayan en temel nedenlerden birisidir.⁵

2.1.5. Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşması:

Vergi sisteminin başarısını engelleyen ve vergi ödeme gayretlerini azaltan diğer faktör de kayıt dışı ekonominin varlığı ve bunu kayda almak için yapılan uygulamaların beklenen başarıları sağlayamamasıdır.

Kayıt dışı ekonomi kavramına netlik kazandırabilmek için kayıt dışı ekonominin içinde yer alan ve birbirinden farklılık gösteren unsurları gelir elde edenler açısından üçe ayırmak mümkündür.⁶

- 1) Yeraltı ekonomisinin unsurları (yasadışı faaliyetler),
- 2) Yarı kayıtlı ekonominin unsurları,
- 3) Kayıtlara hiç girmeyen ekonominin unsurları.

Yukarıda sıralanan unsurların ortak temel özelliği, verginin gerçek gelir üzerinden ödenmiyor olmasıdır. Ancak bu unsurlar, ekonomik hayat içindeki fonksiyonları ve varoluş şekilleri açısından birbirlerinden oldukça farklıdırlar.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında olmasa bile boyutlarının genişlemesinde en önemli etkenlerden birisi, yine kayıt dışı ekonominin kendisidir. Kayıt dışı ekonomi kendisini üreten

⁴ Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu

⁵ AYDEMİR, Şinasi, a.g.e.

⁶ AYDEMİR, Şinasi, a.g.e.

bir karaktere sahiptir. Çünkü kayıt dışı faaliyetlerin kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar, kayıtlı ekonomiden kayıtsız ekonomiye doğru kayışın ortamını hazırlamaktadır.

Faaliyetlerini kayıtlara geçirmeyen ekonomik birimler; vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler açısından önemli bir avantaja sahiptirler ve kayıtlı çalışanlara oranla daha yüksek harcanabilir gelir elde ederler. Bu durum ise rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Rekabet gücü artan kayıt dışı ekonomik birimler piyasada daha yüksek paya sahip olmaya başlarlar. Bu pay, faaliyetlerini kayıtlı olarak sürdürmeye çalışan ekonomik birimlerin aleyhine genişleyerek, kayıtlı birimlerin büyümelerine engel, hatta küçülmelerine neden olur. Ayakta kalamama tehlikesi ile karşı karşıya kalan kayıtlı işletmelerin, bu olgu karşısında iki temel yönelimi olduğu gözlenmektedir. Bunlardan *birincisi*; kendi faaliyetini de kayıt dışına çıkararak, koşullara uyum sağlamak ve rekabet gücünü artırmaktır. *İkincisi* ise; kamu otoritesinden kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kontrol altına alınmasını veya kendilerine yönelik istisna ve ek kolaylıklar sağlanmasını ısrarlı bir biçimde istemektir. Eğer ikinci istemler karşılanamazsa, kayıtlı ekonomik birimlerin de kayıt dışına çıkmasını engelleyebilmek mümkün değildir.

Kayıt dışı ekonominin kayda alınmasındaki en etkin araçlardan biri, yasalara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Ekonomik faaliyetlerde bulunanların bir gün bu faaliyetleriyle ilgili olarak, hesap vereceklerini bilmeleri yasalara uymayı sağlayan önemli bir etkidir. Etkin bir vergi incelemesinin ortaya çıkaracağı tablo, vergisini ödemeyen mükellefler açısından ciddi bir risk oluşturur. İşte eğitim, vergi bilincinin yerleşmesi, kişi ve kurumları yasalara uygun davranmaya ve hareket ettirmeye yönlendirme fonksiyonları bulunan vergi incelemesinin caydırıcı etkisinin ne kadar olduğunu belirleyen kriter de, bu riskin büyüklüğüne bağlıdır. Eğer risk fazla değil ise, bu olgu, kişilerin gelirlerini ve işlemlerini kayıt dışına çıkarmalarına zemin hazırlar.

2.1.6. Uzun yıllar enflasyonla mücadelede başarılı olunamaması:

Enflasyon, vergi sistemini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin en önemlilerinden biri olarak kabul edilmektedir. Eğer vergi sistemi, enflasyonun yarattığı etkileri kendi içinde gideremiyorsa mükelleflerin vergiye karşı direnci artmaktadır. Enflasyon ortamı diğer konularda olduğu gibi ödenecek vergi konusunda da bir belirsizlik yaratmaktadır. Çünkü vergi yasalarında yer alan ve vergi matrahının tespiti açısından önem taşıyan bir takım dilim, oran ve tutarlar enflasyon etkisiyle aşınmaya uğramaktadır.

Bilindiği gibi enflasyon döneminde vergi sisteminin sayısal büyüklükleri değişmediği takdirde spesifik tarifeler, istisna, indirim ve muaflik tutarları ve gelir vergisinin tarife dilimleri aşınır. Sayılan değişkenlerden spesifik tarifedeki aşınma yükümlü lehine, diğer tüm değişkenlerdeki aşınma da devlet lehine sonuç verir. Enflasyonun yarattığı etki bununla da kalmaz, gelir ve kurumlar vergisinde sabit varlıklar (dolayısıyla amortisman), stoklar, faiz geliri ve gideri gibi büyüklükler dolayısıyla vergilenebilir gelir etkilenir.

Diğer taraftan enflasyonun etkisiyle, işletmelerde mali tablolar gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Dolayısıyla, mükellefler, enflasyondan kaynaklanan ve gerçek olmayan karın vergisini ödemek zorunda kalırlar. Bu ise işletmelerin elindeki öz kaynakların erimesine yol açar.

Aslında amaç, vergi sistemini enflasyona uydurmak değil, enflasyonu düşürmek olmalıdır. Bu kısa dönemde başarılı olamıyorsa, hiç olmazsa vergilendirmede enflasyonun etkisini en aza indirmenin gerekleri yerine getirilmelidir. Aksi takdirde vergi ödeyenlerin gerçek gelirlerini kayda geçirmesi ve bunun üzerinden vergi ödenmesi ne sağlanabilir ne de beklenebilir.

Enflasyon, yalnızca işletmelerin mali bünyeleri üzerinde değil, aynı zamanda mükelleflerin davranış biçimleri üzerinde de etkili olmaktadır. Ticari yaşamın kuralları da enflasyona göre belirlenmektedir. Fiyatlar belirsizleşmekte, ödeme biçim ve yöntemleri kendine özgü bir hal almaya başlamaktadır. Her ticari işlem kendine özgü bir kredi sözleşmesi halini alabilmektedir. Pazarlık ortamının yaygınlaşması, ekonomik birimlerin karşılıklı olarak "sırdaş" durumuna gelmesi ve kayıt dışılıkların da birbirini desteklemesi sonucunu doğurmaktadır.

Diğer taraftan, yüksek enflasyon, özellikle öz kaynak yetersizliği sorunu olan kişi ve kuruluşların yüksek faizlerle borçlanması sonucunu doğurmaktadır. Bu tür borçlanmalar, bazen,

borçlu olan kişilerin eskisinden daha kötü duruma düşmelerine neden olabilmektedir. Yasal finansman kuruluşlarından sağlanabilecek kredilerin sınırını aşan ya da bu kuruluşlardan borçlanma şansına sahip olmayan ekonomik birimler, tefecilerin eline düşmekte ve gerçek anlamda perişan olmaktadır.

Burada belirtilmesi gereken bir nokta, kredi mekanizmalarının sağlıklı çalışmaması ve piyasa ilişkilerinin bozulmasının sadece enflasyona bağlanamayacağıdır. Enflasyon başlı başına önemli bir neden olmakla birlikte, kamu kesimi borçlanma gereğinin yüksek olmasından, yetersiz üretime, hukuk devletinin işleyişinden yönetim eksikliklerine kadar birçok konu, ekonomik ve toplumsal yaşamı yukarıda belirtilen biçimde etkilemektedir.

Yüksek enflasyonun yarattığı fiktif kazançların vergilendirilmemesi ve sahip olunan bir kısım vergi ayrıcalıklarının enflasyon dolayısıyla aşınmasını önlemek amacıyla son zamanlarda birçok uygulama vergi sistemimize dahil edilmiş ve bu noktadaki eleştiriler azalmıştır. (Yeniden değerlendirme müessesesi, maliyet artış fonu, yararlanılamayan yatırım indirimi tutarlarının endekslemeye tabi tutulması, LIFO değerlendirme yöntemi, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara uygulanan istisna, indirim uygulaması, vb.)

2.2. Vergi Sisteminin Başarısını Olumsuz Yönde Etkileyen Vergi Sisteminin Kendisinden Kaynaklanan Nedenler:

2.2.1. Genel Mahiyette Olanlar:

Vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan ve genel nitelikte olan nedenlerden başlıcaları şunlardır:

2.2.1.1. Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin yapılması:

Vergi sistemimize yapılan en önemli eleştirilerden biri, vergilerin kapsam ve yapılarının belirlenmesinde uyulması gereken vergileme ilkelerinde devamlılık unsurunun bulunmamasıdır. Özellikle vergilemede genellik, vergilemede eşitlik olarak adlandırılan ahlaki ilkeler ile verginin yasallığı, açıklığı/belirliliği, uygulanabilir olması gibi hukuki ilkeler ve rekabet eşitliğinin korunması gibi iktisadi ilkelerde zaman içinde uyulması gereken normlarda farklılıklara gidilmektedir.

Gerçekten, olandan çok olması gerekeni amaçlayan bu ilkelerin vergi sistemindeki ağırlık ve öncelikleri, bir yandan ekonomik ve sosyal yapının ve ideolojilerin değişimine, diğer yandan ülkenin vergilemeden bekledikleri amaçlara göre değişebilmektedir.

Vergi kanunlarında sık sık yapılan bu değişikliklerle bir yandan mevzuat karmaşık hale getirilerek girişimcilerin vergi planlaması yapmaları imkansız hale getirilmekte, diğer yandan, aynı tutarda gelir elde eden mükellefler nezdinde, gelirlerinin farklı gelir unsurlarından oluşması nedeniyle farklı vergileme yapıları ile adaletsizliğe yol açılmaktadır.

2.2.1.2. Vergi oranlarının yüksek olması:

Kayıtlı mükellefler tarafından sisteme getirilen eleştirilerden biri de vergi oranlarının yüksekliği konusudur. Faaliyetlerini kayıtlara geçirmeyen ekonomik birimlerin, vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler açısından sahip oldukları avantaj karşısında kayıtlı çalışanların bu itirazı haklı görülebilir. Ancak, vergi sisteminden beklenen amaç mükellefleri kayıtlı, kayıtsız şeklinde ayırmak değil, tüm ekonomik faaliyetleri kapsayacak tarzda derinliğe sahip kılmasıdır.

EK: Tablo-1’de görüleceği üzere, OECD ülkelerinde, sosyal güvenlik primlerinin de dahil olduğu toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payını ifade eden en geniş anlamıyla vergi yükü, yıllar itibarıyla fazla bir sapma göstermeden % 34-38 aralığında gerçekleşmiştir. Oysa, Türkiye’de durum biraz farklılık arz etmektedir. Aynı vergi yükü, özellikle 1990’lı yılların başlarına kadar son derece düşük düzeyde seyrederken 1990’lı yılların başlarından itibaren düzenli olarak artış kaydetmiş ve 1997 yılı sonu itibarıyla % 27,9’a yükselmiştir.

Sosyal güvenlik primlerinin hariç tutulduğu vergi yükü ise, OECD ülkelerinde %22-28 aralığında değişirken, Türkiye’de 1965 yılında %9.9 olan bu oran yıllar itibariyle önemli oranda artarak 1997 yılında %23,8’e yükselmiştir.(EK: Tablo-2)

Kayıtlı mükelleflerin bu konudaki eleştirileri doğrultusunda 4369 sayılı Kanunla vergi yükünün azaltılması amacıyla gelir vergisinin hesaplanmasında esas alınacak tarife ve dilimler yeniden belirlenmiştir. Bu çerçevede en düşük oran % 25’den %15’e, en yüksek oran da %55’ten %40’a indirilmiştir. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde, vergi oranlarında yapılan bu indirimin temel amacının verginin tabana yayılması ve vergi sistemine gönüllü uyumun sağlanması olduğu, vergi oranlarındaki indirim ve dilimlerdeki artış ile mükelleflere gelirlerini gerçek tutarları ile beyan etme imkanının sağlandığı, düzenlemenin amacının, devletin daha az vergi alması değil, verginin gelir elde eden herkesten ödeme gücüne göre alınmasının sağlanması olduğu belirtilmiştir.⁷

2.2.1.3. Verginin tabana yayılmaması:

Bazı mükelleflerin kazançlarının götürü olarak tespit edilmesi, vergi sistemimizde belge düzeninin yerleştirilmesinde önemli sorunlar yaratmıştır. Bu tür mükellef grubu gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olmadıklarından, zorunlu tutulmalarına rağmen satınaldıkları mal ve hizmetler karşılığında belge almak için herhangi bir gayret göstermemişlerdir. Diğer taraftan, 4369 sayılı Kanun öncesi sistemde; götürü mükellefler belirli alış tutarlarını geçmeleri halinde gerçek usulde vergiye tabi olacakları için belge almamayı tercih etmekte veya aldıkları belgeyi saklamamaktaydılar. Aynı işlem, zirai kazançlarda vergileme usulünün stopaj olarak belirlenmesi dolayısıyla bu gelir unsurlarında yaratılan değerlerin belgeye bağlanması konusunda problemler yaratmaktadır.

1985 yılından itibaren KDV uygulaması ve bununla birlikte vergi iadesi sistemi, geniş vatandaş kitlesini belge düzeni konusunda bilgilendirmiştir. Diğer yandan, yapılan ticari işlemin belgeye bağlanmasında KDV gibi ekstra yükümlülüklerin gündeme gelmesi, işleme taraf olanları, belge düzenlemek veya almak konusunda fayda-maliyet analizleri yapmak durumunda bırakmış; ayrıca, alıcı ile satıcı arasında menfaat çatışması yerine menfaat birliği yaratması nedeniyle de kendinden beklenen oto-kontrol işlevinde aksamalara neden olmuştur.

Türk ekonomisinin en önemli sorunlarından biri olarak gündeme gelen kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi tabanının yaygınlaştırılması konusunda şu aşamaya kadar yapılan düzenlemelerin ve alınan önlemlerin etkili sonuçlar vermediğini göstermektedir. Bozuk belge düzeni, yaygın hamiline işlemler, ekonomik ve sosyal olaylara ulaşmada anahtar bilgi eksikliği vergi sisteminin temel özellikleridir.

4369 sayılı Kanunla kayıt dışı ekonominin kayda alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması amacıyla, götürü usulde vergileme kaldırılmış, bunun yerine belirli şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançlarının basit usulde vergilendirilmesi yöntemi benimsenmiştir. Ancak, belge düzeninin yerleşmesi amacıyla getirilen bu değişiklik, ne yazık ki, uygulamada belge düzeninin daha da bozulmasına neden olmuştur.

Diğer taraftan vergi tabanının genişletilmesinde ilk adım olarak 4369 sayılı Kanunla gelirin tanımı değiştirilerek tüm gelirlerin kavranması sağlanmıştır. Ancak, ekonomik ve teknik gerekçelerle daha sonra yapılan diğer bir düzenlemeyle geçici bir süre için bu uygulamadan vazgeçilmiştir.

Yapılan bu düzenlemelerin vergi tabanının yaygınlaştırılması ve diğer amaçlar anlamında ne tür sonuçlar vereceği, önümüzdeki yıllardaki uygulama sonuçlarıyla görülecektir.

2.2.1.4. Geçmiş yürüyen ya da geçmiş esas alan vergi yasalarının çıkarılması:

Vergi planlaması yapılmasını engelleyen ve mükelleflerin vergi sistemine karşı olan direncini artıran diğer bir husus da geçmiş yürüyen ya da geçmiş esas alan vergi yasalarının çıkarılmasıdır.

⁷ Vergi Reformu, 4369 sayılı Kanun

Ekonominin ve kamu finansman dengesinin zorunlu kıldığı, ancak, büyük bir kısmı mükelleflerin geçmiş dönem beyan ve bilançoları üzerinden alındığı için vergilemede belirlilik ilkesini zedeleyen bu uygulamalar, mükelleflerin vergi sistemine karşı olan güvenini iyice azaltmıştır.

2.2.1.5. Vergi ve para fiskal yüklerin ağırlığı nedeniyle ücretlerin asgari ücret seviyesinde gösterilmesinin yaygın olması:

Sistemin kendinden kaynaklanan diğer bir zaafı da ücretler üzerindeki vergi ve para fiskal yüklerin ağırlığıdır. Bu durum, bir taraftan kayıtdışı istihdamı artırmakta, diğer taraftan, kayıtlı istihdamda da ücretlerin gerçek tutarları yerine asgari ücret seviyesinde resmi kayıtlara geçirilmesine neden olmaktadır.

2.2.1.6. Vergi kanunlarının genel ve açık olmaması, mevzuatın karmaşık ve birbirleriyle kopukluk arz etmesi:

Vergi Kanunlarının özellikle son 20 yıllık süreç içinde devamlı değişiyor olması, bir yandan vergiyi ayrı bir uzmanlık haline getirmekte, diğer yandan da mükellefleri bu uzman kişiler yardımıyla konuları takip etmeye zorlamaktadır.

Diğer taraftan, yapılan bir dizi değişiklikler sonucu bazı gelir unsurlarının, özellikle menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına göre sağlanan avantajlar, vatandaş nezdinde verginin adillğine olan inancı zedelemektedir.

2.2.1.7. Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği:

Verginin tabana yaygınlaştırılması ve belge düzeninin yerleşmesine ilişkin tarihsel süreç dikkate alındığında, etkinliği sağlayacak sağlıklı bir mekanizmanın oluşturulamadığı görülmektedir. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi iadesi sistemi gündeme getirilmiş, bu uygulamayla vatandaşların topladıkları bir takım belgelerle bir yandan vergi iadesi almaları sağlanmış, diğer yandan da kayıtlı mükelleflerin hasılatlarının yasal defterlerine kaydedilmesi amaçlanmıştır. Zaman zaman bu mekanizmada, özellikle vergi iadesine konu harcamaların belirlenmesi konusunda yapılan değişiklikler, uygulamadan beklenen amaçlardan uzaklaşılmasına neden olmuştur.

2.2.1.8. Vergi sisteminin yeterli oto-kontrol mekanizmalarına sahip olmaması:

Vergi sisteminin beyan esasına bağlı olması, mükellefler tarafından beyan edilen değerlerin gerçeğe uygun olup olmadığının en sağlıklı biçimde vergi incelemesiyle test edilebileceği sonucunu doğurmaktadır. Ancak, vergi inceleme elemanlarını sayısal yetersizliği nedeniyle bütün mükelleflerin hesaplarının incelenemeyeceği incelenmesinin de beklenemeyeceği gerçeğinden hareketle, oto-kontrol niteliğinde bazı vergi güvenlik önlemleri uygulamaya koyulmuştur: Emsal bedel ve ücret, ortalama kar haddi, asgari gayri safi hasılat, hayat standardı esas ve servet beyanı gibi müesseseler zaman içinde uygulanmıştır.

Ancak, zaman içinde ve son olarak 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında vergi oto-kontrol müesseselerinin neredeyse tamamı sistemden çıkarılmıştır.

2.2.1.9. Vergi kanunlarında, vergi koymak veya kaldırmak anlamına gelen yetkilerin yaygın olarak Bakanlar Kurulu'na tanınmış olması:

Anayasamızın 73'üncü maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen Kanunlarla, Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ile oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilebilmektedir. Bu çerçevede, özellikle 1980 yılından sonra çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan vergisel düzenlemeler kamuoyunda uzun zamandır tartışılmaktadır. Tartışmanın özü, vergi koymak yetkisinin TBMM'ne ait olduğu, bu yetkinin hiç bir şekilde yürütme organı tarafından yerine getirilemeyeceğine ilişkindir. Bununla birlikte, özellikle stopaj oranlarının ve kapsamının belirlenmesinde yetkinin, vergi koymak veya vergi istisnası ya da

muafiyeti sağlamak anlamına gelecek şekilde Bakanlar Kurulunca sık sık kullanılması, vergilemenin kanuniliği tartışmalarının sürekli gündemde kalmasına neden olmuştur.

2.2.1.10. Vergi sisteminin teknolojiye, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması:

Ekonomik gelişmeler ve globalleşme sonucunda ortaya çıkan ve ülke ekonomisine büyük katkı yapması beklenen yeni işletme yapılarının, yeni finansman model ve enstrümanlarının karşılaştığı vergisel sorunlar ya bu güne kadar çözüme kavuşturulamamış ya da bu yeni unsurlar vergi sistemi tarafından hiç kavranmamıştır.

21. yüzyılın en önemli ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahip olan elektronik ticaret çok değişik alanlarda mevcut olan geleneksel yapıları değiştirebilecek niteliğe sahiptir. Elektronik ticaret henüz yeni doğuyor, biçimleniyor olmakla birlikte orta ve uzun dönemde birçok alanda önemli değişimlerin belirleyicisi olarak görülmektedir. Bu konulardaki vergisel sorunlar ulusal ve uluslararası düzeyde tartışılmasına rağmen kesin çözümler henüz bulunmuş değildir. Bu sektör yeni doğup geliştiği için, geliştiği güzel bir vergileme, telafisi güç zararlara neden olabilir. Bu nedenle, bu ticaretin vergilendirilmesinde dikkatli olmanın ve ortaya çıkacak gelişmelere göre hareket etmenin yararlı olacağı söylenebilir.⁸

2.2.1.11. Vergiye ilişkin düzenlemelerde ilgili kesimlerin katılımının yeterli düzeyde sağlanamaması:

Sistemden kaynaklanan eleştirilerden bir diğeri de, vergiye ilişkin düzenlemelerde mükellef ile Gelir İdaresi arasında, mevzuat oluşturulması aşamasında gerekli fikir alışverişinin yapılmıyor olmasıdır. Vergi olayının vergi ile ilgili tüm birimlerde bir uzlaşmayı gerektirdiği gerçeğinden hareketle, mevzuat oluşturulması aşamasında mükellef temsilcileri ile Gelir İdaresi arasında yapılabilecek bu türden bir çalışma; mevzuatta olası hataların yasalaşma öncesi asgariye indirilmesini ve yasaların uygulanabilir şekilde çıkılmalarını sağlayacağı gibi, ileride çıkması muhtemel tereddütlerin daha başlangıçta fark edilerek giderilmesine yardımcı olacaktır.

2.2.1.12. Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler nezdinde yarattığı olumsuz etkilerinin bilinmesine rağmen, af kanunlarının çıkarılmasına devam edilmesi

Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerden biri de, ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Mükelleflerin hiç bir yasal değişiklik olmaksızın (idarenin, vergi denetim elemanlarının ya da vergi yargısının uygulamalarından kaynaklanan nedenlerle) farklı işlemlere muhatap kalmaları, populist yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması veya bir anda ek vergilere başvurulması, mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir.

Bu denli sık aralıklarla vergi affının çıkması, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmektedir. Yasal yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler, kısa bir süre içinde vergi affının olacağından emin olarak rahat hareket edebilmektedirler. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırılmaları ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememeleri dolayısıyla karşı karşıya oldukları tek risk, bir-iki yıl içinde vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalidir. Vergi inceleme oranının ve incelendikten sonra karşı karşıya kalınacak nihai yükümlülüklerin pek de yüksek olmadığı bir ortamda vergi kaçırmanın ya da vergi ödememenin ciddi bir yaptırım kalmamaktadır.

Diğer yandan, zamanında ödenmeyen vergiler, uygulanan gecikme faizi dolayısıyla zaman içinde gerçekten de ödenemez duruma gelmektedir. Bu durum, daha sonra vergi affı çıkarılmasının meşru zemini oluşturmaktadır. Ödenmeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi afflarının en büyük zararı; vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu telafisi zor tahribattır. Vergi afları, vergisini zamanında ödemiş olan mükellefleri son derece rahatsız edici niteliktedir. Bu bakımdan gelir idaresi, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasının yanı sıra, tahakkuk etmiş vergilerin zamanında tahsilini sağlayıcı tedbirleri de almalıdır.

⁸ GÜNAYDIN, İhsan, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", Vergi Dünyası, Nisan 2000, Sayı 224

Nereden bakılırsa bakılsın, hem ek vergiler konulması, hem de vergi aflarının çıkarılması sadece vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilerin işine yaramakta, bu kişiler gelirlerini kayıt dışı tutmanın, başka bir deyişle kendilerini devletten gizlemenin ödülünü yine devletten almaktadırlar. Böyle bir durum karşısında vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin; özelde vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmekteki adalete, genelde devlete güvenleri sarsılmaktadır.

2.2.2. Belirli Bir Kanuna veya Konuya İlişkin Olanlar:

Aşağıda yer alan başlıca nedenlerle vergi kanunlarında adalet, genellik, açıklık ilkelerinden uzaklaşılması ve bütünlüğün bozulmuş olması vergi sisteminin başarısını olumsuz etkilemektedir:

2.2.2.1. Vergi kanunlarında yer alan mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin kanunların uygulanmasını zorlaştırması:

Türk vergi mevzuatının karmaşık olduğu konusunda genel bir mutabakat bulunmaktadır. Geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddeler oldukça fazladır. Mevcut Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında esas maddelerin yarısı kadar geçici madde bulunmaktadır. Vergi Kanunlarımızda yer alan temel müesseseler geçici maddelerle yönlendirilebilir hale gelmiştir.

Geçici maddelerle yapılan bir kerelik uygulamalar, uygulama sonuçları görülmeden ve değerlendirilmeden kaldırılan hükümler, süresi uzatılan düzenlemeler, hem sistemi karmaşık hale getirmekte hem de uzun vadeli politikalar belirlenmesini engellemektedir.

Kanunların mevcut yapısı, hükümlerin anlaşılmasını ve hangi düzenlemenin ne zaman yürürlükte olduğunu tespitini zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını da artırmaktadır.

2.2.2.2. Farklı vergi kanunlarında benzer konuları düzenleyen hükümler arasında paralellik bulunmaması:

Vergi mevzuatımızın mevcut yapısında yer alan bir başka sorun da Türk vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün bulunmamasıdır. Bu durum uygulamada tereddütlere yol açarak idare-mükellef arasındaki görüş ayrılıklarını artırmaktadır.

Nitekim, serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesiyle KDV'nin doğuşunun farklı esaslara bağlanmış olması dolayısıyla, hizmetin ifa edilmiş olmasına rağmen tahsilatın yapılmadığı durumlarda ne tür işlem yapılacağı belli değildir.

Diğer taraftan, farklı vergi kanunlarında farklı değerlendirme hükümleri kullanılmaktadır. Örneğin; aynı ücret ödemelerinde, KDV matrahı emsal bedel iken, gelir vergisi stopajının, aynı değerlerin verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlar üzerinden değerlendirilmiş tutarı üzerinden yapılması öngörülmüştür.

Bu tür örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu nedenle, vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlüğün tam olarak sağlanması gerekmektedir.

2.2.2.3. Vergi kanunları dışında özel kanunlarla vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılması:

Özel kanunlarda bulunan vergisel hükümler, basitlik ilkesi ile bağdaşmamakta, mevzuatımızın karmaşıklığını artırmaktadır. Özel kanunlarda yer alan vergisel hükümler, özellikle istisna kazançlar ile bağış ve yardımlar konusunda önem arz etmektedir. Örneğin, serbest bölgelerden elde edilen kazançla ilişkin istisna Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında değil, Serbest Bölgeler Kanununda yer almaktadır. Keza, Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimler KDV'den istisnadır. Ancak bu istisna KDV Kanununda düzenlenmemiştir.

Bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelerin de özel kanunlarda yer alması, uygulamacılar ve mükellefler yönünden sorun olmaktadır. Vergi Kanunlarında bağış ve yardımlar dönem kazancının belli bir oranı ile sınırlandırıldığı halde, özel kanunlarda yer alan hükümlere göre yapılan bağış ve

yardımanın tamamı dönem kazancından indirilebilmektedir. Ayrıca, özel kanunlarda yapılan düzenlemelerin takibindeki güçlük de sistemi karmaşık hale getiren bir başka husustur.

2.2.2.4. *Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında entegrasyonun tam olarak sağlanamaması:*

Vergi sistemimizde kurum kazançları iki aşamalı olarak vergilendirilmektedir. Öncelikle kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmakta, kârın dağıtımı aşamasında da gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar da her halükarda stopaja tabi bulunmaktadır.

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının beyanı vergi alacağıyla birlikte yapılmaktadır. Elde edilen kar payının 1/5'i vergi alacağı sayılmakta, vergi alacağı kar payına eklenerek beyan edilmekte, daha sonra beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Türkiye'deki mevcut uygulama, gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyon modellerinden Avrupa'da uygulanan kısmi entegrasyon sistemine yakın görünmektedir.

Vergi alacağı uygulaması, istisna kazancı olmayan ve karının tamamını dağıtan, halka açık ve halka açık olmayan iki kurumun ortakları yönünden aşağıdaki örnekte ele alınmıştır.

	Halka Açık Olmayan Kurum	Halka Açık Kurum
1- Kurum Kazancı	100.00	100.00
2- Kurumlar Vergisi (1 x %30+Fon Payı)	33.00	33.00
3- GV Stopajı (1-2x% 16,5 ve % 5,5)	11.05	3.68
4- Dağıtılan Kar (1-(2+3))	55.95	63.32
5- Vergi Alacağı (4/5)	11.19	12.66
6- GV Matrahı (4+5)	67.14	75.98
7- Hesaplanan GV (6x%45)*	30.21	34.19
8- Mahsup Edilecek Vergi Alacağı	11.19	12.66
9- Ödenecek GV	19.02	21.53
10-Toplam Vergi Yüğü (2+3 +(9+Fon Payı))	64.97	60.36

*Yürürlükteki gelir vergisi tarifesindeki en yüksek oran alınmıştır.

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, halka açık olmayan kurumda vergi alacağı ile gelir vergisi stopajı hemen hemen aynı çıkmıştır. Ancak, halka açık kurumda vergi alacağı ile gelir vergisi stopajının bağı kopmaktadır. Ayrıca, kurumların istisna kazançlarının da bulunması halinde, bunlar üzerindeki vergi yükü de farklı olmaktadır. İstisna kazançların bir bölümü toplam % 16,5 oranında stopaja tabi iken, diğer bir kısmı gelir vergisi stopajına dahi tabi değildir. Kurum kazancının farklı vergi yükü içeren unsurlardan oluşmasının yanı sıra vergi alacağının götürü olarak belirlenmesi nedeniyle, vergi alacağı uygulaması mevcut haliyle gelir ve kurumlar vergileri arasındaki entegrasyonu kısmen dahi olsa sağlayamamaktadır.

Vergi alacağının fonksiyonunu yerine getirmesi, vergi alacağının, “kâr paylarının taşıdığı vergi yüküdür” şeklinde tanımlanmasıyla sağlanabilir. Ancak, bu çözümün de pratikte uygulanabilme imkanı çok azdır. Zira bu durumda, kâr dağıtan kurumların, dağıttıkları kar payları üzerindeki vergi yükünü tespit edip ortaklarına bildirmeleri gerekecektir. Bu nedenle vergi sisteminin işleyebilmesi, kurum kazançları üzerindeki vergi yükünün standart hale getirilmesine bağlı bulunmaktadır.

Ayrıca, kurum kazançlarının tek aşamalı vergilendirilmesi de mümkündür. Kurumlar vergisi oranı ortakların gelir vergisini de içerecek şekilde belirlenir. Ayrıca ortaklar nezdinde ilave vergileme yapılmaz. Bu yöntem basit ve uygulanması kolaydır. Ancak, basitliği yanında vergisel yönden ortakları değil kurumları ön plana çıkardığı için tercih edilmemektedir.

2.2.2.5. Vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulamayı karmaşık hale getirmesi:

Vergi mevzuatımızı karmaşık hale getiren bir diğer husus da vergi istisna ve muafiyetleridir. Bu durum, özellikle kurum kazançlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Kurum kazançlarının iki aşamalı vergilendirilmesi, istisna kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapılması, kâr dağıtımını oldukça karmaşık hale getirmiştir. Ayrıca, bazı istisna kazançlar gelir vergisi stopajına tabi değildir. Mevcut uygulamada, stopaja tabi istisna kazançlarda vergi oranı aynıdır. Ancak, 4503 sayılı Kanundan sonra istisna kazançlar üzerindeki stopaj oranlarının da farklılaşması söz konusu olabilir.

2.2.2.6. İndirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin ekonomik gerçeklerle uyuşmaması:

Vergi matrahı olan mali kârın tespitinde, indirilebilir giderlerle kanunen kabul edilmeyen giderler ekonomik gerçeklerle uyuşmamaktadır. Mevcut hükümler, ekonomik hayattaki gelişmeleri kavramaktan uzaktır.

Örneğin, finansman giderleri kısıtlaması başlı başına sorunlar yumağıdır. Konuya ilişkin Danıştay'ın bazı kararlarından sonra (finansman giderleri ile finansman gelirleri arasında mahsuplaşmaya gidilmemesi gibi) hem uygulamada sorunlar artmış hem de uygulama ekonomik gerçeklerden uzaklaşmıştır.

Teknolojik gelişmelerle birlikte ortaya çıkan bazı harcamaların gider sayılıp sayılmayacağı hususu da henüz çözüme kavuşturulamamıştır. Bilgisayar yazılım bedelleri bunun en tipik örneğidir. Bunların gerek amortisman uygulaması gerekse yatırım indirimi yönünden tabi olacakları işlem belirsizdir.

Ayrıca, GVK'nun 40/1'nci maddesinde yapılan genel gider tanımı da belirsizlikler içermektedir. Bir harcamanın genel gider sayılıp sayılmaması için belirlenen kıstaslar yetersizdir.

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler de son yıllardaki ekonomik gelişmeler karşısında yetersiz kalmaktadır.

2.2.2.7. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde istikrarlı bir uygulamanın sağlanamaması:

Vergi sistemimizde menkul sermaye iratlarıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında ilk göze çarpan husus, yapılan düzenlemelerin uzun vadeli müesseseler olarak vergi sisteminde yer edinmiş olmaması, yönü kestirilemeyen sürekli bir değişim içinde olması ve ekonomik politikalar ve etkilediği kesimlerden gelen yoğun taleplerin etkisiyle reaksiyonel bir nitelik taşımasıdır.

Menkul kıymetin edinildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarihlerde yürürlükte olan mevzuat çoğu zaman birbirini tutmamakta; vergi planlaması bir yana, mükellefler, tabi oldukları mevzuatı anlamada bile büyük zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Genelde son yıllarda vergi sistemimizin sorunu olarak görünen bu durum menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde çok daha bariz bir şekilde görünmekte ve vergi hesaplayıp verme bir vatandaşlık görevinden yanlışa düşmeme çabasına dönüşmektedir.

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde dikkati çeken bir diğer nokta ise, düzenlemelerin bütünlük arz etmemesi, dağınık bir mahiyet sergilemesi ve değişik kanunlarla yapılmış olmasıdır. Bunların üstüne getirilen geçici düzenlemeler, ertelenen hükümler, vergilendirmede son derece önemli olan basitliği ve ilgilileri tarafından mümkün olduğunca subjektif değerlendirmelerden uzak bir şekilde anlaşılabilir olma niteliğini zedelemektedir.

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde ön plana çıkan bir diğer nokta ise, menkul kıymet türleri arasında farklı vergisel uygulamalara yer verilmiş olmasıdır. Örneğin, bir gerçek kişinin Hazine Bonosu faizi elde etmesi ile mevduat faizi elde etmesi durumlarında tabi olacağı vergisel sonuçlar son derece farklı olabilmektedir. Oysa, ekonomik olaylar ve araçlar karşısında vergi kanunlarının nötr kalması, benzer gelirler için farklı uygulamalar öngörmemesi büyük önem taşımaktadır.

2.2.2.8. Katma değer vergisinde birden fazla oran uygulamasının verginin etkinliğini azaltması:

KDV uygulamasında esas sorun uygulanan vergi oranlarının çokluğudur. Halen % 1, % 8, % 17, % 25 ve % 40 olmak üzere beş ayrı oran uygulanmaktadır.

KDV oranlarının sayıca azaltılması hem uygulamayı basitleştirecek hem de sistemin daha iyi işlemlerini sağlayacaktır. Bu nedenle oran sayısının azaltılması en azından ikili oran uygulamasına geçilmesi gerekir.

Farklı oran uygulamaları KDV sisteminin iyi işlemlerini engellemekte, mal ve hizmet alımlarında yüklenen verginin indirim mekanizması yoluyla telafi edilememesi nedeniyle iade veya gider yazmayı gündeme getirmektedir. Bakanlar Kurulu'nca vergi nispeti indirilen mal ve hizmetlerle temel gıda maddelerine münhasır olan iade uygulaması, 4369 sayılı Kanunla, yıllık baz esas alınarak indirimli orana tabi bütün mal ve hizmetlere tanınmış bulunmaktadır.

Bu uygulama, KDV sistemini aşındırıcı ve vergilemede yatay eşitliği zedeleyici bir etki yaratacaktır. Ayrıca, hem Gelir İdaresinin hem de mükelleflerin iş yükünü artıracaktır.

Bunlara ilave olarak yüksek oranlı KDV uygulamasının orta ve uzun vadede vergi gelirlerini artırmadığı, kayıt dışılığı cazip hale getirerek özellikle gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını aşındırıcı etki yaptığı bilinmektedir.

2.2.2.9. Damga vergisi, harç gibi işlem vergilerinin uygulamayı karmaşık hale getirmesi, söz konusu vergilerin hadlerinin yüksekliğinin ise olayların gerçek boyutuyla kavranmasını engellemesi:

Türk vergi sisteminin en önemli sorunu belge düzeninin işlememesi ve buna bağlı olarak kayıt dışı ekonominin boyutlarının büyüklüğüdür. Ekonomik olayların gerçek boyutlarıyla kavranamaması, hem vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemekte hem de kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır.

Olayların gerçek boyutuyla kavranamamasında, damga vergisi, harç gibi işlem vergilerinin de payı bulunmaktadır. İşlem vergileri, uygulamayı karmaşık hale getirmelerinin yanı sıra, hadlerinin yüksekliği nedeniyle olayların gerçek boyutuyla kayıtlara intikalini de önlemektedir.

2.2.2.10. Tevsik edici belgelerin belirli bir standarda kavuşturulmamış olması:

VUK hükümlerine göre tevsik edici belge olarak, fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri gibi belgeler kullanılmaktadır.

Görüldüğü üzere, kullanılan belge sayısı oldukça fazladır ve standart değildir. Bu durum uygulamayı karmaşık hale getirmektedir. Her ne kadar belge sayısının çokluğu kayıt dışı ekonomiyi azaltma gayretlerine de bağlanabilirse de, belge sayısının azaltılarak standart hale getirilmesinin uygulamayı basitleştireceği kuşkusuzdur. Ayrıca, tevsik edici belge sayısının çokluğu uygulamada da sorunlar yaratmaktadır. Bugünkü uygulamada, serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymet satışından doğan kazancı vergiye tabidir. Ancak, bu satışın hangi belge ile tevsik edileceği belli değildir.

2.2.2.11. Aylık olarak verilen çeşitli beyannamelerin beyanname verme ve bunlara ilişkin vergilerin son ödeme tarihlerinin farklı olması:

Bilindiği üzere aylık olarak beyan edilen vergilerde beyanname verme süreleri ve son ödeme tarihleri birbirinden farklıdır. Bu durum, hem mükelleflerin hem de Gelir İdaresinin iş yükünü artırıcı bir etki yapmaktadır. Ayrıca, beyanname verme ve son ödeme tarihlerinin vergi türleri itibarıyla farklı olması uygulamayı karmaşık hale getirmektedir.

2.2.2.12. Banka ve sigorta muamelelerinin KDV kapsamına alınmamış olması:

Türk vergi sisteminde finans hizmetlerin vergilendirilmesinde;

- Katma değer vergisi,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi

olmak üzere, iki çeşit vergi bulunmaktadır. Ancak, bazı hallerde her iki verginin uygulama alanı çakışmakta; bu durum tereddütlere neden olmaktadır. Bu alanda yaşanan karmaşıklığa son vermek için banka ve sigorta muameleleri vergisinin kaldırılarak konunun KDV bünyesinde vergilendirilmesi uygulamayı basitleştirecektir.

2.2.2.13. Belge düzeninin sağlanmasına katkı amacıyla yürürlüğe konulan ücretlilere özel gider indirimi / emeklilere vergi iadesi uygulamasının gerçek dışı belge kullanımını yaygınlaştıran nitelik kazanması:

Vergi kanunlarının etkin ve yaygın uygulanabilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenerek kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi gerekçelerle yola çıkılarak 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunla 1984 yılından itibaren vergi iadesi uygulaması getirilmiştir.

Vergi İadesi Hakkındaki Kanun yürürlüğe girdikten bir yıl sonra uygulamaya konan katma değer vergisinin işleyişi de belge kullanımına bağlı olarak gelişmiştir.

26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanunla GVK'nun ücretlere ilişkin 63 üncü maddesinin 5 numaralı bendinde ve Vergi İadesi Hakkında Kanunun I/n maddesinde yapılan değişikliklerle; vergi iadesi uygulaması ücretlilerde, 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere, özel gider indirimine dönüştürülmüş, Vergi İadesi Hakkındaki Kanun ise emeklilere uygulanır duruma getirilmiştir.

Yaklaşık 16 yıldır uygulanan vergi iadesi uygulaması belge düzeni konusunda olumlu katkılarda bulunmuş, bir ölçüde oto-kontrolü sağlamıştır. Ancak, bir yandan vergi iadesi konusu belgelerin içeriğinin özellikle ücretliler için eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira olarak daraltılması, diğer yandan vergi iadesine ilişkin olarak verilen belgelerin denetiminin yeterince etkin yapılamayışından kaynaklanan nedenlerle sistem yeterince verimli işleyememiş ve kendisinden beklenen düzeyde faydayı gerçekleştirememiş; bir bakıma, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine ve kullanılmasına zemin hazırlamıştır.

2.2.2.14. Basit usulde vergilendirmenin de basitliği sağlanamaması:

4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi kanunlarında yapılan değişiklikler sonucu vergilendirmede götürü usul kaldırılmış, mükelleflerin gerçek gelirleri vergilendirme kapsamına alınmıştır. Daha önceki sistemden farklı olarak, götürü usuldeki mükellefiyete ilişkin şartları taşıyan mükellefler için basit usul uygulamaya konulmuş, ancak bu mükellef grubuna da belge alıp verme zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi sistemimizde götürü usulde vergilendirme kaldırılınca ticari hayatta; “bir mükellefin maliyeti, diğerinin hasılatıdır” prensibinden hareketle belge alınıp verileceği ve böylece belge düzeninin yerleşeceği öngörülmüştü. Bunun sonucu olarak, yapılan harcamalar için belge alınacak, bu da hasılatı ve nihai olarak beyan edilecek matrahları arttıracaktı. Ancak, beklenen bu fayda sağlanamadığı gibi geçen bir yıllık uygulamada, götürü mükellefiyete nazaran basit usul önemli ölçüde vergi kaybına neden olmuş; belge düzeninin işlemesine olumlu katkısı beklenirken, bilakis belge düzeninin işleyişinin daha da bozulmasına yol açmıştır.

Öte yandan, perakende akaryakıt ticaretinde belge alınmaması nedeniyle verilmeyen belgeler diğer mükelleflere düzenlenmekte ya da hiç düzenlenmemektedir.

Akaryakıtın perakende alım satımında belge düzeninin oto kontrolünü sağlayan bir mekanizma da mevcut değildir. Tersine, mükellefiyeti olmayan normal tüketicilerin almış oldukları akaryakıt karşılığı belge istenmediğinden, satıcılar tarafından da kendiliğinden belge verilmemektedir. Bu tür mekanizmaların yokluğu basit usulde gerçek dışı belge kullanımını da artırmaktadır.

2.2.2.15. Bazı gelir unsurlarının beyanname dışı bırakılması nedeniyle “mali güce göre vergi alınması” ilkesinden uzaklaşılması:

Vergilendirmede temel prensip bir yılda elde edilen kazanç ve iratların beyanname toplaması ve yıllık beyanname ile bildirilmesidir. Bu prensip “mali güce göre vergi alınması”

ilkesinin de sonucudur. Ancak, Türk vergi sistemi üniter özelliğini kaybetmiş, özellikle 4369 sayılı Kanundan sonra gelirin toplanması ilkesinden vazgeçilmiştir. Yıllık beyan esasında vergilendirilecek gelirler, gelir unsurları itibariyle tespit edilmekte, hatta bu kural ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri yönünden de değişmemektedir. Çoğu gelir unsurları bakımından gelir vergisi stopajı nihai vergileme halini almıştır. Gelir vergisi sistemimizde ticari, zirai ve mesleki kazanç dışındaki gelirlerde stopajın nihai vergileme rejimine dönüştüğünü söylemek mümkündür. Bu husus diğer gelir unsurları için de geçerli olmakla birlikte, özellikle menkul sermaye iratlarında açıkça ortaya çıkmaktadır.

Vergi sistemimizin üniter yapıdan uzaklaşması, vergi gelirlerini de olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, uygulama basitleşmekten ziyade daha da karmaşık hale gelmiştir.

2.2.2.16. Özel tüketim vergisi konusunda henüz kanuni düzenlemenin yapılmamış olması:

Özel tüketim vergilerinin konusu ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, esas olarak lüks mallar ile alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almakta, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünleri ile hizmetleri de kapsamına almak suretiyle adeta genel bir tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır.

Türkiye’de ayrı kanunlarda düzenlenmiş olan ve özel tüketim vergisi niteliğine sahip muhtelif vergiler, KDV Kanununun kabulüyle birlikte yürürlükten kaldırılarak KDV Kanunu bünyesinde Ek Vergi adıyla yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, Türk vergi mevzuatında katma değer vergisi sistemi dışında varlığını sürdüren ve özel tüketim vergisi özelliği taşıyan başka vergiler de bulunmaktadır. Bunların en önemlileri, akaryakıt tüketim vergisi ile taşıt alım vergisidir. Aynı şekilde Türkiye’de, özel tüketim vergisi olarak nitelendirilebilecek değişik isimler altında alınan vergi, fon ve benzeri uygulamalar mevcuttur.

Gümrük Birliği’ne geçiş nedeniyle kaldırılan vergi ve fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması nedeniyle gerek Devlet gelirlerinde meydana gelen kaybın telafi edilmesi ve gerekse dolaylı vergilerin Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırılması amacıyla “*Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı*” hazırlanmıştır. Ayrıca bu düzenleme ile, dağınık bir mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan muhtelif vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında toplanarak uygulamanın basitleşmesi hedeflenmiştir. Aynı mallar üzerinden alınan ve birden fazla kanunla getirilmiş, dolayısıyla çok karmaşık bir yapıya sahip olan vergi mevzuatı bu yolla sadeleştirilmiş olacaktır. Çünkü, Tasarının kanunlaşması ile birlikte, yürürlükte bulunan bir çok vergi, fon ve paylar yürürlükten kaldırılacaktır. Böylece, dolaylı vergiler alanında sadeleştirme sağlanacak, verginin ilk aşamada ve tek safhada alınması suretiyle mükellef sayısı sınırlı tutulacak ve vergi uygulaması basit ve etkin hale getirilecektir.

2.2.2.17. Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan tasfiye, birleşme ve devir hükümlerinin ekonomik gelişmeler karşısında yetersiz kalması:

KVK’nda yer alan tasfiye, birleşme ve devire ilişkin hükümler ekonomik gelişmeler karşısında yetersiz kalmıştır. Mevcut hükümler birleşme veya devri düzenlemekle birlikte, kurumların küçülmesine yönelik düzenlemeleri içermemektedir. Ancak ekonomik gelişmeler, birden fazla faaliyetle uğraşan kurumların, asıl faaliyet konularında ihtisaslaşması ve kaynaklarını bu alanlara yönlendirerek optimal ölçüğe ulaşmaları için bazı varlıklarının yeni bir kurum bünyesine aktarılmasını gerektirebilmektedir. Bu nedenle kurumların küçülmelerini de sağlayacak “ayrılma”ya ilişkin düzenlemelerin de yapılması gerekmektedir.

2.3. Gelir İdaresinin Bugünkü Durumu ve Sorunları:

2.3.1. Mevcut Durum:

2.3.1.1. Merkez:

Bugünkü Gelir İdaresi, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Türkiye’deki tüm ilçe merkezlerine kadar yayılan taşra teşkilatı ile Genel Müdürlük, Bakanlıkların bir çoğundan daha geniş bir örgüt yapısına ve personel sayısına sahip bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, 2000 yılı başı itibariyle; Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatında fiilen çalışan tüm personel sayıları, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında fiilen çalışan personel sayıları ve bunların Bakanlığın merkez ve taşra personel sayılarına oranları gösterilmiştir:

	MERKEZ	TAŞRA	GENEL TOPLAM
1) Maliye Bakanlığı (Tamamı)	5.948	64.600	70.548
2) Gelirler Genel Müdürlüğü	1.703	40.852	42.555
(2 / 1) x 100	% 28,63	% 63,24	% 60,32

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, Gelirler Genel Müdürlüğü merkez teşkilatında çalışan 1.703 personel, tüm Bakanlık merkez personelinin % 28,63'ünü, taşra teşkilatındaki toplam Bakanlık personelinin ise % 63,24'ünü oluşturmaktadır.

Yine 2000 yılı başı itibariyle, Gelirler Genel Müdürlüğü merkez teşkilatının sahip olduğu bazı kadrolar ve doluluk durumları ise şöyledir:

KADRO UNVANI	DOLU	BOŞ	TOPLAM
Genel Müdür Yardımcısı	6	0	6
Daire Başkanı	24	0	24
Devlet Gelir Uzmanı	0	200	200
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	21	129	150
Bilgi İşlem Merkezi Müdürü	1	11	12
Şube Müdürü	53	35	88
Uzman	43	1	44

2.3.1.2. Taşra:

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bu KHK'de değişiklik yapan 207, 307, 484, 516 ve 543 sayılı KHK'ler ile 4369 sayılı Kanuna göre Gelirler Genel Müdürlüğü taşra teşkilatı, Gelirler Bölge Müdürlükleri ile Defterdarlıklara bağlı gelir birimlerinden oluşur. Gelirler Bölge Müdürlükleri bünyesindeki ve Defterdarlıklara bağlı gelir birimleri şunlardır:

- **Gelirler Bölge Müdürlükleri:** Denetim -vergi denetmenleri-, planlama ve uygulama, istihbarat ve bilgi işlem, rapor izleme ve değerlendirme faaliyetleri ile eğitim ve destek hizmetleri.
- **Defterdarlıklar:** Defterdarlık gelir müdürlüğü, takdir ve uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri -veya vergi müdürlükleri-, mal müdürlüğü vergi şeflikleri.

Gelirler Genel Müdürlüğü taşra teşkilatına ait bazı kadrolar ile bunların doluluk durumları şöyledir:

KADRO UNVANI	DOLU	BOŞ	TOPLAM
Defterdar (*)	78	3	81
Gelirler Bölge Müdürü	(**) 0	12	12
Gelirler Bölge Müdür Yardımcısı	0	60	60
Vergi Dairesi Başkanı	0	60	60
Vergi Denetmeni	1.668	1.981	3.649
Vergi Denetmen Yardımcısı	204	3.096	3.300
Vergi Dairesi Müdürü	323	174	497
Mal Müdürü (***)	496	384	880
Gelir Müdürü	70	41	111
Takdir Komisyonu Başkanı	43	38	81
Vergi Müdürü	14	166	180
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	819	250	1.069
Gelir Müdür Yardımcısı	81	54	135
Gelir Uzmanı	0	2.600	2.600
Vergi İstihbarat Uzmanı	0	500	500
Gelir Uzman Yardımcısı	73	2.327	2.400
Vergi İstihbarat Uzman Yardımcısı	13	987	1.000
Şef	3.183	1.643	4.826
Yoklama Memuru	9.991	2.266	12.257
Programcı	17	123	140
Çözümleyici	0	68	68
Bilgisayar İşletmeni	241	66	307

(*) Defterdar, Maliye Bakanlığı'nın ildeki en büyük temsilcisidir. Kadrosu Personel Genel Müdürlüğü'ne ait olmasına rağmen, ildeki gelir birimlerinin bağlı olduğu birim konumunda bulunması ve vergi inceleme yetkisi nedeniyle Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşra teşkilatı içinde gösterilmiştir.

(**) Gelirler Bölge Müdürlüklerinin bazıları detache atamalarla doldurulmuştur.

(***) Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün taşra birimi olan mal müdürlükleri bünyesindeki "vergi şeffikleri" bağlı vergi dairesi olarak faaliyet göstermektedir.

2.3.2. Gelir İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Gereği:

Gelir İdaresinde yeniden yapılanmayı gerektiren sorunların başlıcaları, ana başlıklar itibariyle aşağıda belirtilmiştir:

2.3.2.1. Vergiye ve Gelir İdaresine Gereken Önem Verilmemektedir:

Son yıllarda bütçe açıkları, giderek Türk ekonomisi ve sosyal hayatı üzerinde çok ciddi olumsuz etkiler yapan boyutlara ulaşmıştır.

Söz konusu bütçe açıklarının kapatılmasında, tercih, vergi yerine borçlanma yönünde kullanılmıştır. Bu durum, kısa dönemde sorunu çözer gibi görünmüşse de, borçlanma karşılığı yüklenen faiz giderlerinin, son yıllarda katmerleşerek bütçe dengelerini ve kompozisyonunu alt üst eden çok ciddi boyutlara ulaşması sonucunu doğurmuştur

2.3.2.2. Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatı, İhtiyaçlara Cevap Verecek Fonksiyonel Bir Örgütlenme Yapısına Sahip Değildir:

Gelir İdaresinin bugünkü gerek merkez gerekse taşra teşkilatı, çağdaş ihtiyaçların ve üstleneceği yeni görevlerin gerektirdiği fonksiyonel örgütlenme yapısına sahip değildir.

Gelir İdaresinin merkez teşkilatı olarak Gelirler Genel Müdürlüğü; ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmelerin izlenmesinden, bu alanlarda meydana gelen gelişmelere uygun vergi politikalarının oluşturulmasından, oluşturulan vergi politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp uygulanmasından, uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesinden, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılmasından, kısmen vergi denetiminin yapılmasından, gümrük vergilerine ilişkin politikaların belirlenmesinden, vergi uygulamaları için gerekli alt yapının oluşturulup iyileştirilmesinden, vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından azami ölçüde yararlanılarak etkinliğin artırılmasından, personelin atama, nakil ve yükseltilmesinden, v.b. pek çok önemli görevin yerine getirilmesinden sorumludur. Bu kadar değişik fonksiyonun bir genel müdürlük çatısı altında verimli bir şekilde yerine getirilmesi mümkün değildir.

2.3.2.3. *Gelir İdaresi Merkez ve Taşra Teşkilatı Hiyerarşik Bir Bütünlük İçinde Örgütlenmiş Değildir:*

Sistemde, “defterdarlık” müessesesinin Gelir İdaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için Gelirler Genel Müdürlüğü - Gelirler Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi zincirinde kopukluk söz konusudur. Çünkü, İl İdaresi Kanunu gereğince Gelirler Genel Müdürü’nün defterdarlar üzerinde doğrudan hiyerarşik yetkisi bulunmamaktadır.

Gelir idaresinin taşra teşkilatı içinde görünen ve vergi konusundaki önemli rolünün yanı sıra pek çok görevi bulunan “Defterdarlar” üzerinde, İl İdaresi Kanunu gereğince Gelir İdaresi merkez teşkilatının doğrudan bir otorite kurması mümkün değildir.

Vergiye ilişkin önemli yetkileri muhafaza edilmiş olmasına rağmen, defterdarlar, kendilerine verilmiş bulunan diğer bir çok görev nedeniyle vergilendirmeye ilişkin işlerle gereği gibi ilgilenememektedirler.

Kurulmuş olan Gelirler Bölge Müdürlükleri ise, kendilerine yeterli yetki ve sorumluluklar verilmediği ve bölgesindeki vergi dairelerine yönelik fonksiyonları bulunmadığı için gereği gibi görev yapamaz durumdadırlar.

2.3.2.4. *Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatının Görev, Yetki ve Sorumlulukları Net Olarak Belirlenmemiştir:*

Gelir İdaresinin gerek merkez gerekse taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık olarak belirlenmiş değildir.

Taşra teşkilatının, görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmemesi nedeniyle taşra teşkilatı inisiyatif kullanmayarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmakta, merkez teşkilatının günlük sıradan işlerin ağır yükü altında bırakılmasına, bu da merkez teşkilatının vergi politikalarının hazırlanmasına, gelir ve usul mevzuatının iyileştirilmesine, uygulamanın koordinasyonuna yeteri kadar vakit ayırmasını engellemektedir.

2.3.2.5. *Gelir İdaresi, İnisyatif Kullanmaya İmkan Veren, Yapıcı, Eğitici ve Yol Gösterici İç Denetim Anlayışından Yoksundur:*

Gelir İdaresinde yapıcı, yol gösterici ve eğitici iç denetim anlayışı yerine inisiyatif kullanmayı önleyici iç denetim anlayışının hakim olması, personelin sorumluluk almasını engelleyen en önemli nedenlerden biridir. Bu durum, sorunların yerinde ve kısa sürede çözümlenmesini önlemektedir. Sonuçta, aynı işle hem taşrada hem de merkezde uğraşılmakta ve dolayısıyla merkez teşkilatının iş yükünün gereksiz yere artmasına neden olmaktadır.

2.3.2.6. *Gelir İdaresinde Performans Değerlemesi ve Denetimi Yapılmamaktadır:*

Gelişmiş ülkelerde, kurumların ve kurum çalışanlarının başarıları, önceden belirlenmiş performans kriterlerine ne derece uydukları ile ölçülmektedir. Türkiye’de kamu kesimi için henüz yeni bir kavram olan performans değerlendirme ve denetimi Gelir İdaresinde de uygulanmamaktadır. Bu durum ise İdarenin ve özellikle çalışanlarının performanslarına göre değerlendirilmemesi sonucunu ve dolayısıyla etkinlik ve verimliliklerini azaltmaktadır.

2.3.2.7. *Vergi Daireleri, Yetki Bölgesi Dahilindeki Mükelleflerin Faaliyetlerini Yakından Takip Edemez Durumdadır:*

Mükelleflerin, mükellefiyetlerinin tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar her aşamada vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi Gelir İdaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında son derece önemlidir. Ancak, uygulamada bunun iyi işlediğini söylemek mümkün değildir. Çünkü;

Pek çok vergi dairesinin yetki bölgesi üstesinden gelemeyeceği büyüklükte tutulmuştur.

Ayrıca, vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan, planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirememektedirler.

Diğer taraftan, mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitme yönündeki alışkanlıklarının devam etmesine yol açan yürürlükteki vergi uygulamalarının vergi dairesinin iç iş yükünü büyük ölçüde artırması nedeniyle vergi dairesi personelinin rasyonel istihdamı sağlanamamaktadır. Bu durum, vergileme bakımından son derece önemli olan “yoklama” faaliyetinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasını engellemektedir.

2.3.2.8. *Vergi Uygulamalarında Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Yeterince Yararlanılmamaktadır:*

Vergi dairelerinin (muhasibeyi de kapsayan) tam otomasyonu yönetsel karar alma sürecinde çok önemli bir fonksiyon üstlenmesine rağmen, bu konuda birkaç pilot uygulamanın ötesine geçilememiştir.

Vergilerin bankalar kanalıyla tahsilinin yaygınlaştırılması yönündeki olumlu adım, bankalarla vergi daireleri arasında mükellef bazında, vergi türü ve taksitleri itibariyle günlük olarak sağlanması gereken mutabakatın, günler hatta haftalar geçtiği halde sağlanamamasının yarattığı olumsuz hava ile gölgelenmektedir. Bu durum, bir yandan vergilerini banka kanalıyla yatırmayı arzulanan mükelleflerin anılan ödeme sistemine yeterince güven duymalarını, diğer yandan da vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflerin üzerine vergi dairesince zamanında gidilmesini engellemekte ve dolayısıyla İdarenin etkinliğini azalttığı gibi vergilerinin tam ve zamanında ödeyenlerin güven ve adalet duygularını zedelemektedir.

Bazı kurum ve kuruluşlar (*Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, elektrik dağıtım şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, trafik, v.b*) ile Gelir İdaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanıma sahip alt yapının henüz oluşturulamamış olması da Gelir İdaresinin etkinliğini artırıcı politikaların uygulamaya geçirilmesini engellemektedir.

2.3.2.9. *Gelir İdaresinin Faaliyetleri Hakkında Kamuoyuna Yeterli ve Düzenli Bilgi Sunulmamaktadır:*

Çağdaş yönetimlerde ne kadar başarılı olunduğunun değerlendirmesi kamuoyunca yapılmaktadır. Doğal olarak, kamuoyunun böyle bir değerlendirmede bulunabilmesi için sağlıklı bilgilere sahip olması gerekmektedir. Vergi gibi, tüm toplumu yakından ilgilendiren önemli bir konuda gerekli bilgilere ulaşmak zaruretten de öte kamuoyunun hakkı da olması icap eder. Oysa Gelir İdaresi, kendisinin kamuoyunca değerlendirilmesini sağlayacak sağlıklı bilgileri kamuoyunun bilgisine düzenli olarak sunma geleneğini henüz yerleştirmiş değildir.

2.3.2.10. *Gelir İdaresi Kaliteli Personel İstihdam Edememektedir:*

İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. Ancak, uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle Gelir İdaresi, amaca uygun yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir. Sonuçta, nitelikli personel giderek azalmaya ve dolayısıyla arzulanan ölçüde hizmet üretilememeye başlamıştır.

2.3.2.11. *Personelin Atanma, Yer Değiştirme ve Yükselmesi ile Ek Ücret Ödemelerinde Objektif Kriterler Kullanılmamaktadır:*

Gelir İdaresinin merkez ve taşra personelinin atanma, yükselme ve yer değiştirmeleri ile ek ücret ödemelerinde objektif kriterlerin kullanılmamış olması etkinlik ve verimliliği büyük ölçüde olumsuz yönde etkilemektedir.

2.3.2.12. *Gelir İdaresi, Sık Sık Maruz Kaldığı Dış Etkiler Nedeniyle Kanunları Objektif ve Tarafsız Olarak Uygulamada Zorluklarla Karşılaşmaktadır:*

Vergi kanunlarının objektif ve tarafsız uygulanması, vergilemede başarılı olunmasının en önemli anahtarlarından birisi olduğu kuşkusuzdur. Ancak, Gelir İdaresinin yeterli güvenceye

kavuşturulmaması nedeniyle sık sık karşılaşılan dış müdahaleler objektif ve tarafsız uygulamayı büyük ölçüde zedelemektedir.

2.4. Maliye Bakanlığı'nda Denetimin Bugünkü Durumu ve Sorunlar:

2.4.1. Maliye Bakanlığı İç ve Kamusal Dış Denetim Birimlerinin Tarihi Gelişimi:

Maliye Bakanlığının gelir ve harcama fonksiyonlarını birlikte üstlenmesi ve özellikle diğer bakanlıklara ödenek ve kadro tahsisi ile bu ödenek ve kadroların yerinde ve yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi görevini yürütmesi nedeniyle anılan bakanlık bünyesindeki denetim birimleri diğer bakanlıklara göre önemli farklılıklar arz etmektedir.

Denetim birimleri açısından diğer bakanlıklara benzeyen yönü, her bakanlıkta olduğu gibi, bir Teftiş Kuruluna sahip olmasıdır.

Türkiye'de modern vergi sistemine geçilmeden önce vergi denetimi ve idari denetim sadece, kuruluşu Osmanlı dönemine dayanan, Teftiş Kurulu tarafından yürütülmekte iken modern vergi sistemine geçişin alt yapısının oluşturulmaya başlandığı 1940'lı yılların ikinci yarısında, yeni sistemin uygulamasında aktif ve etkin rol almak üzere, uzmanlaşmayı esas alan, temel görevi vergi incelemesi olan Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.

1950 yıllardan itibaren modern Türkiye Cumhuriyeti'nin gelişmesi, yeni kurumların oluşması ve özellikle Maliye Bakanlığı taşra teşkilatının bütün ülke çapında giderek büyümesi ve Maliye Müfettişlerin sayısal yetersizliği nedeniyle Teftiş Kurulu, asli görevi olan Bakanlığın iç denetimine yetişememeye başlamış, yetkisi bulunmasına rağmen vergi denetimine de yeterli zaman ayıramaz hale gelmiştir.

Diğer taraftan Hesap Uzmanları Kurulu, büyük ölçekli işletmelerde ihtisas vergi incelemesi yapmak üzere, yoğun ve uzun süreli özel eğitime tabi tutup yetiştirdiği sınırlı sayıda Hesap Uzmanını maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle bünyesinde muhafaza etmekte güçlüklerle karşılaştığından, orta ve küçük ölçekli firmalarla diğer mükelleflere yönelik vergi incelemelerinde ciddi aksaklıklar ortaya çıkmaya başlamıştır.

Bu nedenlerle, merkezde genel müdürlükler bünyesinde kontrolörlükler, taşrada defterdarlıklar bünyesinde ise ilgili genel müdürlüklerin denetim birimleri olarak kontrol memurlukları (yeni adıyla denetmenlikler) oluşturulmak suretiyle iç ve kamusal dış denetim alanlarında ortaya çıkan boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak, denetim birimlerinin örgütlenmesindeki yapısal bozukluklar ve aralarındaki koordinasyonsuzluk, istenilen sonucun elde edilmesini engellemiştir .

Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında yer alan iç denetim (*teftiş ve soruşturma*) ve kamusal dış denetim (*vergi incelemesi*) birimleri ile bu birimlerde 2000 yılı başı itibariyle dolu olan denetim elemanı kadro sayıları aşağıda belirtilmiştir.

İLGİLİ BİRİM	MERKEZ TEŞKİLATI		TAŞRA TEŞKİLATI	
	Unvan (*)	Dolu Kadro Sayısı	Unvan (*)	Dolu Kadro Sayısı
1. KURULLAR				
1.1. Teftiş Kurulu	Maliye Müfettişi	109	-	-
1.2. Hesap Uzmanları Kurulu	Hesap Uzmanı	299	-	-
2. GENEL MÜDÜRLÜKLER				
2.1. Bütçe ve Mali Kontrol	Bütçe Kontrolörü	15		-
2.2. Muhasebat	Muhasebat Kontrolörü	119	Muhasebe Denetmeni	209
2.3. Gelirler	Gelirler Kontrolörü	364	Vergi Denetmeni	1.872
2.4. Milli Emlak	Milli Emlak Kontrolörü	48	Milli Emlak Denetmeni	118
2.5. Personel	Personel Gn. Md. Kontrolörü	0	-	-
2.6. TASIŞ	TASIŞ Kontrolörü	11	-	-

(*) Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettiş Yardımcısı, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzman Yardımcısı, Başkontrolör, Stajyer Kontrolör, Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar dahil.

Yukarıda belirtilen denetim birimleri icra ettikleri fonksiyonlara göre iç ve dış denetim başlıkları altında aşağıda irdelenmektedir.

2.4.2. Denetimin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği:

2.4.2.1. İç Denetim (İdari Denetim -Teftiş- Soruşturma-):

2.4.2.1.1. İç Denetime Yetkililer:

Maliye Bakanlığı'nda iç denetim yetkisine sahip olanlar, bağlı oldukları birimler itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

Maliye Bakanına Bağlı Merkezi İç Denetim Elemanları:

- Maliye Müfettişleri.

Genel Müdürlüklere Bağlı Merkezi İç Denetim Elemanları:

- Bütçe Kontrolörleri,
- Muhasebat Kontrolörleri,
- Gelirler Kontrolörleri,
- Milli Emlak Kontrolörleri,
- Personel Genel Müdürlüğü Kontrolörleri (Henüz Kadrolar Boş),
- TASIŞ Kontrolörleri.

Defterdarlıklara / Gelirler Bölge Müdürlüklerine Bağlı İç Denetim Elemanları:

- Muhasebe Denetmenleri,
- Vergi Denetmenleri,
- Milli Emlak Denetmenleri.

Bugün, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne bağlı Bütçe Dairesi Başkanlıklarının büyük bölümünün Saymanlık yetkisini haiz olması nedeniyle bazı birimler hem Maliye Müfettişleri, hem Muhasebat kontrolörleri, hem Bütçe Kontrolörleri hem de bağımsız bir dış denetim birimi olarak Sayıştay Denetçileri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Bu durum, aynı birimin veya konunun birden fazla denetim birimince denetlenmesi sonucunu yaratırken diğer bazı birimlerin de denetlenememesine yol açmaktadır.

Büyüyen ve gelişen Türkiye'de Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle artırılan denetim birimi sayısı, giderek bir taraftan mükerrer denetime ve kaynak israfına diğer taraftan da bugünkü denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa yol açmıştır.

Bugün, Maliye Bakanlığı'nda iç denetim yapan denetim elemanı sayısında önemli bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, muhtelif kademe iç denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle etkin bir iç denetim ve harcama denetimi yapıldığını söylemek de mümkün değildir. Birçok vergi dairesi ve saymanlık işlemlerinin denetlenemez hale gelmesi bunu açıkça ortaya koymaktadır.

İç denetimde etkin ve sağlıklı koordinasyonun sağlanabilmesi olanağı İç denetim birimlerinin bugünkü yapısı ile mümkün görülmemektedir.

2.4.2.1.2. İç Denetimin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği:

2.4.2.1.2.1. İç Denetim ile Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması:

Pek çok iç denetim elemanının (örneğin Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin) teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Aynı şekilde, Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevler nedeniyle yapmak zorunda oldukları idari denetim, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Bu durum, vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin gereği gibi yapılamamasına ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır.

İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu gündeme getirmekte; bu da hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta hem de bu amaçla işe alınan denetim elemanlarının ne vergi denetimi ne de iç denetim alanında yeterli eğitimi alamamaları sonucunu doğurmaktadır.

Öte yandan, konu ile ilgili bir gerçeğin daha vurgulanmasında yarar görülmektedir. Hem vergi inceleme hem de iç denetim yetkisi bulunan denetim elemanları, mesailerinin büyük bir kısmını iç denetim yerine vergi denetimine ayırmaktadırlar. Bunda, sistemin, vergi denetimi ile uğraşanlara gerek memuriyetten ayrıldıklarında gerekse emekliliklerinde diğerlerine nazaran 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun sağladığı daha avantajlı iş imkanları sunmasının rolü inkar edilemez. Ancak böyle bir eğilimin, Gelir İdaresini, etkin ve verimli vergi uygulamaları için vazgeçilmesi mümkün olmayan yönlendirici, eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetimden mahrum bırakma tehlikesini doğurduğu gerçeği de gözardı edilmemelidir. Nitekim bugün, vergi dairelerinin iç denetiminin gereği gibi yapıldığını söylemek imkansızdır.

2.4.2.1.2.2. İç Denetimde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği:

İç denetimin temel ilke ve stratejileri belirlenmediği gibi bu ilke ve stratejiler göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel iç denetim yıllık uygulama programları ile il bazında iç denetim uygulama programları da yapılmamaktadır. Bu durum, denetlenmesi gereken birimlerin ve konuların öncelik sıralarının belirlenmesinde ve iç denetim elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşmasına yol açmakta; iç denetimin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Muhtelif iç denetim birimlerinin kendi elemanları için sistemli ve etkin iç denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün olmadığı gibi iç denetim sırasında ilgili birimler arasında yeterli koordinasyon sağlandığını söylemek de mümkün değildir.

İç denetimin bir merkezden planlanmamış olması, iç denetimin gereği gibi yapılamaması sonucunu doğurmaktadır.

2.4.2.1.2.3. İnisiyatif Kullanmayı Önleyici İç Denetim Anlayışının Mevcudiyeti:

Yapıcı, yol gösterici ve eğitici iç denetim anlayışı yerine inisiyatif kullanmayı önleyici iç denetim anlayışının hakim olması, kamu hizmetinin zamanında ve gereği gibi yapılmasını engellemektedir. Bu durum, hizmeti görenlerin ya olaylara herhangi bir sorumluluk getirmeyecek

şekilde olumsuz yaklaşımları ya da üst makamlarla gereksiz yazışmalara gitmeleri şeklinde kendini göstermektedir.

2.4.2.1.2.4. İç Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Karşı Güvence Sorunu:

İç denetim elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı, denetimlerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak gerçek anlamda, yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir.

2.4.2.1.2.5. İç Denetim Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanığı Yoktur:

Taşra veya Genel Müdürlük iç denetim elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Bu durum, Taşra veya Genel Müdürlük iç denetim elemanlığında başarılı olanlarda motivasyon eksikliği ve dolayısıyla verim düşüklüğü yaratmaktadır.

2.4.2.2. Dış Denetim (Vergi İncelemesi):

2.4.2.2.1. Dış Denetime (Vergi İncelemesine) Yetkililer:

Yürürlükteki mevzuata göre (VUK md.135) vergi incelemesine yetkili olanlar şunlardır:

Maliye Bakanına Bağlı Merkezi Vergi Denetim Elemanları:

- Maliye Müfettişleri ve Yardımcıları,
- Hesap Uzmanları ve Yardımcıları,

Gelirler Genel Müdürlüğüne Bağlı Merkezi Vergi Denetim Elemanları:

- Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri,
- Genel Müdürlük merkez teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanlar,

Defterdarlıklara / Gelirler Bölge Müdürlüklerine Bağlı Olanlar:

- Vergi Denetmenleri ve Yardımcıları,
- Defterdarlar,
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Defterdarlıklarda Müdür kadrolarında bulunanlar.

2.4.2.2.2. Vergi İnceleme Sonuçları:

Merkez ve taşra vergi inceleme elemanlarınca 1994-1999 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin istatistikî bilgilerin vergi denetim birimleri itibariyle durumu aşağıdaki tablolarda verilmiştir: Tablolarda kullanılan vergi inceleme elemanı sayısı ayrıca aşağıda verilmiştir. Bu sayılar, her bir vergi denetim biriminde 31.12.1999 tarihi itibariyle fiilen görevli vergi inceleme elemanı sayısını göstermekte olup yıllar itibariyle büyük farklılıklar göstermediğinden, her inceleme yılı için bu sayılar esas alınmıştır.

Vergi İnceleme Elemanı Sayıları:

Maliye Müfettişi	Hesap Uzmanı	Gelirler Kontrolörü	Vergi Denetmeni	TOPLAM
109	299	364	1.872	2.644

Vergi İnceleme Sonuçları:

1994	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	671	5.865	53.8	229.904	2.109.2	0,170
Hesap Uzmanları Kurulu	3.091	33.208.881	111.066.5	44.047.032	147.314.5	32,445
Gelirler Kontrolörleri	3.034	52.162.742	143.304.2	79.767.967	219.142.8	58,760
Vergi Denetmenleri	41.260	34.768.429	18.572.9	11.710.446	6.255.6	8,625
TOPLAM	48.056	120.145.917	45.441.0	135.755.349	51.344.7	100,000

1995	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	336	24.567	225.4	710.710	6.520.3	1,00
Hesap Uzmanları Kurulu	4.604	77.176.423	258.115.1	12.576.063	42.060.4	17,67
Gelirler Kontrolörleri	3.507	32.961.781	90.554.3	38.731.355	106.404.8	54,42
Vergi Denetmenleri	47.649	59.664.532	31.872.1	19.149.031	10.229.2	26,90
TOPLAM	56.059	169.827.303	64.231.2	71.167.159	26.916.5	100,00

1996	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	948	652.734	5.988.4	9.847.846	90.347.2	9,87
Hesap Uzmanları Kurulu	4.398	227.116.344	759.586.4	31.886.128	106.642.6	31,97
Gelirler Kontrolörleri	2.784	32.961.288	90.553.0	23.281.975	63.961.5	23,34
Vergi Denetmenleri	46.406	114.531.746	61.181.7	34.708.580	18.540.9	34,80
TOPLAM	54.536	375.262.112	99.724.5	99.724.529	37.717.3	100,00

1997	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	574	4.379.562	40.179.47	123.532.495	1.133.325.6	43,36
Hesap Uzmanları Kurulu	2.592	419.154.162	1.401.853.38	38.422.235	128.502.4	13,49
Gelirler Kontrolörleri	1.776	31.628.062	86.890.28	32.518.029	89.335.2	11,41
Vergi Denetmenleri	58.256	268.726.316	143.550.38	90.426.793	48.304.9	31,74
TOPLAM	63.198	723.888.102	273.785.21	284.899.552	107.753.2	100,00

1998	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	437	20.945.829	192.163.57	92.549.075	849.074.0	13,52
Hesap Uzmanları Kurulu	4.174	714.904.254	2.390.984.13	184.860.388	618.262.1	27,01
Gelirler Kontrolörleri	2.502	135.198.268	371.423.81	142.230.580	390.743.3	20,79
Vergi Denetmenleri	61.635	892.381.537	476.699.54	264.580.795	141.335.8	38,67
TOPLAM	68.748	1.763.429.888	666.955.33	684.220.838	258.782.4	100,00

1999	İNCELEME SAYISI (Mükellef Adedi)	İNCELENEN MATRAH (Milyon TL)		BULUNAN MATRAH FARKI (Milyon TL)		
		TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	TOPLAM	ELEMAN BAŞINA	% Payı
Teftiş Kurulu	266	949.882	8.714.5	1.253.548	11.500.4	0,12
Hesap Uzmanları Kurulu	2.372	271.577.739	908.286.7	512.999.650	1.715.717.8	49,14
Gelirler Kontrolörleri	1.665	149.139.740	409.724.5	200.551.329	550.965.8	19,21
Vergi Denetmenleri	47.428	867.110.509	463.200.1	328.992.640	175.743.9	31,50
TOPLAM	51.731	1.288.777.870	487.434.9	1.043.737.167	394.779.5	100,00

2.4.2.2.3. Vergi Denetiminin Sorunları ve Yeniden Yapılanma Gereği:

2.4.2.2.3.1. İç Denetim ile Dış Denetimin Denetiminin) Birbirinden Ayrılmaması Olması:

Pek çok vergi inceleme elemanının vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ya teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi ya da idari görev ile çakışmaktadır. Yukarıda sayılan vergi inceleme elemanlarından sadece Hesap Uzmanlarının temel görevi vergi incelemesi yapmaktır. Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin teftiş ve soruşturma yetki ve görevleri de bulunmaktadır. Defterdarlar ve Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevler nedeniyle vergi denetimi ile uğraşmaları fiilen imkansızdır. Vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin ya da idari görevin de bulunması, bir yandan söz konusu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmasını engellerken, diğer yandan vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır.

İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu gündeme getirmekte; bu da hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta hem de bu amaçla işe alınan denetim elemanlarının ne vergi denetimi ne de iç denetim alanında yeterli eğitimi alamamaları sonucunu doğurmaktadır.

Vergi incelemesi özel eğitimi almamış bazı kamu personeline, salt 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun imkanlarından yararlandırmayı amaçlayan vergi inceleme yetkisi verilmesine yönelik girişimlerin, ihtisas işi olan vergi denetiminin ciddiyetiyle bağdaşmadığı da kuşkusuzdur.

2.4.2.2.3.2. Vergi Denetiminde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği:

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri ile bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programları yapılamamaktadır. Genel vergi denetimi yıllık uygulama programlarında yer alacak esaslar çerçevesinde, bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak bölgesel vergi denetimi uygulama programları da yapılamamaktadır. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmakta; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için sistemli ve etkin vergi denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün değildir. Bazı vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için yapmış oldukları yıllık çalışma planlarının ne hazırlanışı ne de uygulanışı sırasında ilgili birimler arasında yeterli koordinasyon sağlandığını söylemek de mümkün değildir. Bir ara, ilgili birimler arasında vergi denetiminin Türkiye çapında koordinasyonu için başlatılmış olan girişimlerden de beklenen sonuç elde edilememiştir.

Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde Türkiye çapında vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenip planlanması mümkün görülmemektedir. Böyle bir planlama yapılsa bile, bugünkü kurumsal yapı içinde başarılı olarak uygulanma şansı bulunmamaktadır.

Oysa, vergi denetiminin bir merkezden planlanmamış olması, bazı ekonomik merkezlerde, gerek nitelik gerekse nicelik açısından, gereğinden fazla merkezi vergi inceleme elemanının görevlendirilmesine karşılık bazı merkezlere gönderilen vergi inceleme elemanının yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Aynı şekilde, mahalli vergi inceleme elemanı ihtiyacının tespitinde ve karşılanmasında rasyonellikten uzaklaşmaktadır.

Vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması gibi arzu edilmeyen görev ve yetki çakışmalarına yol açmakta, vergi inceleme elemanı gücünün rasyonel ve verimli kullanılmaması sonucunu doğurmaktadır.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği ve bunlara uygun vergi denetimi yıllık uygulama programlarının hangi birim tarafından hazırlanacağı hususlarındaki hukuksal boşluk, gereksiz yetki tartışmalarına ve çatışmalarına yol açmaktadır. Bu tür kısır çekişmeler vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemektedir.

Bu durum aynı zamanda, vergi inceleme elemanlarının işe alınmalarında, eğitimlerinde ve vergi inceleme tekniklerinin geliştirilmesinde standardizasyonun sağlanamamasına da neden olmaktadır.

2.4.2.2.3.3. Vergi İnceleme Elemanlarının Dış Etkilere Karşı Güvence Sorunu:

Vergi inceleme elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı, incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak gerçek anlamda, yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir.

2.4.2.2.3.4. Vergi İnceleme Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanığı Yoktur:

Taşra veya Genel Müdürlük vergi inceleme elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Bu durum, Taşra veya Genel Müdürlük vergi inceleme elemanlığında başarılı olanlarda motivasyon eksikliği ve dolayısıyla verim düşüklüğü yaratmaktadır.

2.4.2.2.3.5. Performans Değerlemesi Yapılmamaktadır:

Vergi denetim birimlerince, periyodik dönemler itibariyle hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve vergi inceleme elemanları için performansa dayalı ödüllendirme - cezalandırma sistemi uygulanmamaktadır.

Bu durum, bir yandan, vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşım ulaşımadıklarının kamuoyunun bilgisi dışında kalması nedeniyle söz konusu birimlerin vergi denetimi konusunda ilave gayret gösterme ihtiyacını ortadan kaldırmakta, diğer yandan, başarılı vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarını köreltmekte, bunların sonucunda da vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır.

2.4.2.2.3.6. Vergi İncelemelerine Hız Kazandırıcı Olanaklardan Yeterince Yararlanılmamaktadır:

Vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan olanaklardan yeterince yararlanıldığını söylemek mümkün değildir. İncelenecek mükelleflerin seçiminde klasik yöntemler kullanılmaya devam etmekte, çağdaş veriler ve objektif kriterler henüz yeterince kullanılmamaktadır.

Vergi denetimlerinde hız ve dolayısıyla etkinlik sağlayacak sektörel vergi inceleme klavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmış değildir.

Vergi inceleme elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak ölçüde, kendi içinde vergiler ve sektörler itibariyle uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi, vergi incelemelerine hız kazandıracak bir başka husus olmasına karşın buna uyulduğunu söylemek mümkün değildir.

Vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlamak üzere, sanayinin muhtelif alanlarında uzmanlaşmış mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçi, v.b. personel istihdam edilmemektedir.

2.4.2.2.3.7. Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği:

Gelir İdaresinde olduğu gibi, vergi inceleme elemanlığı da, daha iyi imkanlar sunan diğer kamu kurumları karşısında, amaca uygun iyi yüksek öğrenim görmüş olanların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olmaktan çıkmış, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terketmekten çekinmedikleri bir meslek haline gelmiştir. İyi personelin işe alınamaması, işe alınıp eğitilen kalifiye personelin de muhafaza edilememesi nedeniyle vergi denetim gücü her geçen gün kan kaybetmektedir. Bunda, denetim elemanlarının ücret seviyelerinin, emsali bazı kamu kurumlarında denetim görevi yapanların ücretlerine kıyasla çok düşük düzeyde kalmasının rolü büyüktür.

1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yürürlüğe girmesi, gerek vergi denetimi gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılması sonucunu doğurmuş; bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine neden olmuştur.

2.5. Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Bugünkü Durumu ve Sorunları:

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin sorunların başlıcaları aşağıda belirtilmiştir:

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda sınavsız meslek mensubu olabilmeye imkan veren hükümlerin bulunması ve bu durumun, meslek mensubu standardının oluşmasını ve mesleki kalitenin yükselmesini engellemesi,
- “Denetim standartları”nın oluşturulamaması,
- Fiilen kamuda görevli bulunanların meslek icra etmeleri,
- Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edenlerden, batılı ülkelerdekisinin aksine, “uygunluk denetimi” yerine, çerçevesi net ve iyi belirlenmemiş “doğruluk denetimi” yapmalarının istenmesi,
- Meslek mensuplarının müteselsil sorumluluklarına ilişkin esasların yeterince açık belirlenmemiş olması,
- “Mesleki ahlak kuralları”nın net ve açık olarak belirlenmemiş olması,
- “Mecburi meslek kararları”nın uygulanıp uygulanmadığının etkin ve yeterli bir şekilde izlenmemesi.

2.6. Vergi Yargısının Bugünkü Durumu ve Sorunları:

2.6.1. İdari Mahkemeler ile Vergi Mahkemelerinin İş Yükü:

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin son üç yıllık iş yükü aşağıya tablo halinde çıkarılmıştır.

YILLAR	Mahkeme Türü	Toplam	Çıkan	Çıkan / Toplam %	Kalan	Kalan / Toplam %
1997	Bölge İd.	14.465	12.451	86.1	2.014	13.9
1997	İdare	100.101	59.516	59.5	40.585	40.5
1997	Vergi	85.255	58.247	68.3	27.008	31.7
1998	Bölge İd.	8.905	8.247	92.6	658	7.4
1998	İdare	94.170	60.296	64.0	33.874	36.0
1998	Vergi	67.182	48.103	71.6	19.079	28.4
1999	Bölge İd.	5.573	4.994	89.6	579	10.4
1999	İdare	91.803	59.840	65.2	31.963	34.8
1999	Vergi	58.272	40.214	69.0	18.058	31.0

KAYNAK: Adalet Bakanlığı istatistikleri

2.6.2. Vergi Yargısına İlişkin Sorunlar:

Vergi yargısına ilişkin başlıca sorunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Vergi yargısı, iş yükünün ağır olması ve fonksiyonel hale getirilememesi nedeniyle hızlı ve etkin çalışmamaktadır.
- İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanları açık olarak belirlenmediğinden uygulamada sık sık tereddütlerle karşılaşmaktadır.
- Vergi mahkemesi ile adli yargı kararlarının birbirlerine etkileri ve mahkemelerden biri tarafından karar verilebilmesi için diğerinin kararının beklenip beklenmeyeceği açık olarak belirlenmemiştir.
- Farklı kanunlarda farklı dava açma süreleri belirlenmiş ve bazı dava açma süreleri yeterli hazırlık yapmaya imkan vermeyecek kadar kısa tutulmuştur.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerinin birbirleriyle ilişkisi ve birbirlerine etkisi açıkça belirlenmemiş olduğundan tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda yürütmenin durması ya da durdurulması konusunda belirsizlik yaratmaktadır.
- Mücbir sebeplerin yargılama usulüne ilişkin sürelere etkisi açık olarak düzenlenmemiştir.
- Vergi mahkemelerinde tek hakimle çözümlenen uyuşmazlıklar için kabul edilen had günün şartlarına göre çok düşük kalmıştır.
- Heyet halinde yapılan vergi yargısı duruşmalarında, heyet üyeleri arasında meslekten hukukçu ve meslekten vergici bulunma şartı aranmamaktadır.
- İdari çözüm yollarına yeterince işlerlik kazandırılmaması vergi yargısının iş yükünün artmasına neden olmaktadır.
- Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst idari makama başvurunun, başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna gidilmesinin şart ve sonuçları açık ve net bir biçimde düzenlenmemiştir.
- İdari yargılamaya ve vergi yargılamasına ilişkin tüm hususlar İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmemiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKALARI VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİ

3.1. Avrupa Birliği Vergi Politikaları:

1957 yılında imzalanan ve Roma Antlaşması diye anılan antlaşmayla bugünkü adıyla Avrupa Birliği siyasi olarak ilk defa resmi bir birlik olma hüviyetini kazanmıştır. Birlik üyesi ülkelerle ilgili olarak çok değişik konularda hükümleri bulunan Roma Antlaşması, ağırlıklı olarak iç pazarın oluşturulması, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı, haksız rekabetin önüne geçilmesi, gümrük birliği, vergilendirme gibi konularda değişik düzenlemeler öngörmektedir. Roma Antlaşmasının vergilendirmeye ilgili 95-99. maddelerine genel olarak bakıldığında, getirilen düzenlemelerin özünde haksız vergi rekabetinin önlenmesi ve üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasının ana amaç olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer yandan Roma Antlaşması, vergi uygulamalarını ve politikalarını Birliğin birinci öncelikli amacı olarak görmemekte, belirlenen hedeflere ulaşılmasında verginin bir düzenleyici araç olarak kullanılmasını istemektedir. Bu çerçevede, Birlik içinde bugün itibariyle tüm yönleriyle işleyen ortak bir vergi politikası henüz oluşturulamamıştır. Bugün Birlik içindeki vergilendirmeye ilgili çalışmaların ana hedefi üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirlerine yaklaştırılması ve kısa dönemde dolaylı vergiler alanında başta vergi oranları olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır. Ancak bugüne kadar ortaya çıkan gelişim sürecine bakıldığında vergi alanında beklenen ilerlemelerin kaydedilmesinin çok kolay olmayacağıdır.

Bugün itibariyle sayıları 15'e ulaşan tam üye devletlerle, Birliğe tam üye olmaya aday birçok Avrupa ülkesinin varlığı düşünüldüğünde, vergi uyumlaştırma çalışmalarının bir süre daha sorun olacağı açık olarak ortadadır. Üye ülkeler, farklı ekonomik ve mali sistemlere sahip olmaları, Dünyada ve Birlik içinde artan bir rekabet ortamı içinde bulunmaları nedeniyle kendi vergi sistemlerinde gelir azaltıcı veya gelir arttırıcı ortak düzenlemeler yapmaya yanaşmamaktadırlar. Bu durum Roma Antlaşmasında vergilendirmeye ilgili öngörülen düzenlemelerin yapılmasını bir süre daha uzatacak gibi görünmektedir. Başta Maastricht Antlaşması olmak üzere özellikle son on yılda Birlik içinde yapılan Anlaşmalarda kabul edilen görüşler paralellinde vergilendirmeye ilgili işlemlere de hız kazandırılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede KDV ve özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılan çalışmalar çıkarılan direktifler çerçevesinde devam etmekte ve üye ülkelerin yapılan düzenlemelere azami ölçüde uymaları istenmektedir.

Vergi uyumlaştırması Avrupa Birliği içindeki diğer çalışma alanlarıyla karşılaştırıldığında, son derece zor ve hassas noktaları olan bir konudur. Vergilendirme ekonomik, sosyal ve politik alanlara önemli ölçüde etkide bulunan ve ülkelerin vergi gelirlerini doğrudan etkileyen bir konudur. Dolayısıyla, vergi uyumlaştırması gibi son derece hassas ve karmaşık bir konunun Avrupa Birliği gibi dinamik bir organizasyonda kısa dönemde tam anlamıyla çözüme kavuşturulması mümkün görünmemektedir. Ayrıca, vergi konusunda tam bir uyumlaştırmanın da çok gerekli olduğu söylenemez. Birlik içinde olumlu ve eşit rekabet şartlarının devam ettirilmesi bu konuda öncelikli amaç olmaktadır.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması ve vergi politikalarının belirlenmesi amacıyla kullanılan araçların başında Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Avrupa Konseyi tarafından onaylanarak yürürlüğe giren direktifler gelmektedir. Direktifler antlaşma hükümlerinden sonra Birlik hukukunun yaratılmasında tüzüklerden sonra 2. sırada gelen düzenlemelerdir. Direktif ve tüzüklerin dışında kararlar, görüşler, tavsiyeler gibi hukuk yapma araçları da kullanılmaktadır. Roma Antlaşmasında tüzükler, direktifler, kararlar, tavsiye ve görüşlerle ilgili olarak gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Konsey tarafından çıkarılan tüzükler, direktiflere göre üye ülkeleri daha bağlayıcı olabilmektedirler. Direktifler ise getirdikleri yaptırımlar çerçevesinde üye ülkelerin tamamını veya bir kısmını ilgilendirebilmekte ve tüzüklere oranla 2. derecede bağlayıcı özellik taşımaktadırlar. Avrupa Birliğinde bugün iç hukuk yaratma konusunda değişik tartışmalar yapılmaktadır. Başta kararların oy birliği yerine oy çokluğu ile alınması olmak üzere, hukuk yapma sürecinin hızlandırılması, organların yapılarının gözden geçirilmesi gibi birçok konuda tartışmalar devam etmektedir.

3.2. Vergilendirme ve Rekabet :

Vergilendirme ve rekabet kavramları, vergi literatüründe sıkça tartışılan ve “*vergi rekabeti*” kavramıyla açıklanmaya çalışılan bir konudur. Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, Dünyada ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiş ve sermaye, sınırları olmayan sanal bir dünyada hareket eder hale gelmiştir. Yaşanan bu hızlı teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler Dünyada her an dolaşım halinde bulunan ve yatırım amaçlı sermaye potansiyelini kendi ülkelerine çekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler yapmakta ve sermaye girişleri açısından avantajlı duruma gelmeye çalışmaktadırlar.

Konuya Avrupa Birliğindeki ülkeler açısından bakıldığında ise, burada ilk göze çarpan husus; Roma Antlaşmasının ilgili hükümleri çerçevesinde, birlik içinde haksız vergi rekabetinin önlenmesinin istenmesi ve bu konuda yapılan düzenlemelerle herhangi bir üye ülkenin açık bir şekilde avantajlı duruma gelmesinin engellenmesine yönelik çalışmalardır. Ancak, bu güne kadar bu konuda ortaya çıkan gelişmelere bakıldığında, diğer ülkelere oranla ekonomik açıdan nispeten daha güçsüz ve zayıf durumda olan üyeler Birlik içinde bu konuda ısrarlı bir direnç göstermektedirler.

Özellikle dolaysız vergilerle ilgili olarak Birlik içinde bugüne kadar istenen çalışmaların yapılamamış olması nedeniyle, sermaye ve yatırıma ihtiyacı olan üye ülkeler, başta faiz gelirleri olmak üzere, sermaye üzerindeki vergi yükünü mümkün olduğu kadar düşük tutmaya çalışmakta ve en azından güçlü ülkeler seviyesine ulaşmaya kadar bu durumun devam etmesini istemektedirler.

3.3. Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü:

Avrupa Birliği bugün Dünyadaki en ileri düzeyde değerlendirilebilecek bir ekonomik birlik olma özelliğini taşımaktadır. Önümüzdeki birkaç yıl içinde parasal birliğin de tam olarak sağlanmasıyla birlikte, Birlik bütünleşme sürecini daha da hızlandırarak yoluna devam etmek istemektedir. Roma Antlaşmasıyla birlikte başlayan Birlik sürecinde ilk adımlardan biri Birlik içi gümrük vergilerinin kaldırılması ve dışa dönük ortak bir gümrük tarifesinin kabulü olmuştur.

Roma Antlaşmasının ilgili maddelerinde yerini bulan düzenlemeler çerçevesinde, *Birlik içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması, sağlıklı bir rekabet ortamının geliştirilmesi amacıyla üye ülkeler arasındaki ithalat ve ihracat işlemleri sırasında alınan gümrük vergileri ve eş etkili bütün yükümlülükler yasaklanmıştır. Bunlar ek olarak da, ortak bir gümrük tarifesi kabul edilerek 3. ülkelerden yapılan ticarete eşitlik sağlanmıştır.* Roma Antlaşması her ne ad altında olursa olsun Birlik içindeki ayrımcı vergilendirmeyi yasaklamış ve buna ilişkin olarak yapılan düzenlemelerle kesin yasaklar getirilmiştir. Bugün Avrupa Birliğine aday ülkeler arasında, tam üye olmadan gümrük birliğine giren tek ülke Türkiye’dir. Ancak bu durumun Türkiye için bir avantaj mı, yoksa dezavantaj mı olduğu hala tartışılmaktadır.

3.4. Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması :

Avrupa Birliğinde üye ülkeler arasındaki ayrımcı ve rekabeti bozucu uygulamaların yasaklanması amacıyla Roma Antlaşmasında çeşitli hükümler getirilmiştir. Buna göre üye ülkeler kendi işletmelerine, sanayi ürünlerine, sanayi gruplarına ve belirli

bölgelere üye ülkeler arasındaki ticareti olumsuz etkileyecek nitelikte yardım yapamazlar. Ancak yine Roma Antlaşmasında, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesi amacıyla Antlaşmada belirtilen sınırlar çerçevesinde sosyal, bölgesel ve sektörel yardımların yapılabileceği öngörülmektedir.

Diğer yandan üye ülkelerin ve dolayısıyla Avrupa Birliği'nin başta Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya olmak üzere diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması amacıyla ihtiyaç duyulan hallerde Birlik içinde yardım programları uygulanabileceği kabul edilmektedir.

3.5. Avrupa Birliği'nde Başlıca Vergilerin Değerlendirilmesi:

Gerek Roma Antlaşması ve gerekse Avrupa Birliği'nde daha sonradan kabul edilen değişik görüşler çerçevesinde, AB'nin amacı *tüm yönleriyle ortak, tek bir devletler grubu yaratmak değildir. Buradaki ana amaç üye ülkelerin kendi kültürel, sosyal ve ekonomik zenginlikleriyle Birliğe güç ve çeşitlilik katarak, Birliğin refah seviyesinin artırılmasıdır.* Bu amaçla Avrupa Birliği'nde başlangıçtan beri öncelikli olarak Birlik içinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının ve eşit rekabet şartlarının oluşumuna yönelik çalışmalar yapılmıştır.

Daha öncede belirtildiği gibi, vergilendirme gibi son derece hassas ve önemli ölçüde direk ve dolaylı etkileri olan bir konuda çok fazla ilerleme kaydedilememesi normal kabul edilmektedir. Ayrıca şurası da unutulmamalıdır ki; üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilebilmesi için öncelikle ekonomik ve parasal birliğin tüm yönleriyle tamamlanmış olması gerekmektedir. Bugüne kadar gerek dolaylı ve gerekse dolaysız vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmaların temelinde de haksız vergi rekabetinin engellenmesi gelmektedir.

3.5.1. Dolaysız Vergiler :

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmalar başlıca iki amacı gerçekleştirilmeye yöneliktir;

Bunlar:

1. Birlik içinde rekabet eşitliğini sağlamak,
2. Mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını gerçekleştirmek.

Bugün gelinen nokta itibarıyla, yapılan tüm çalışmalara rağmen dolaysız vergiler alanında çok değişik sebepler nedeniyle beklenildiği ölçüde başarı sağlanamamıştır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi ise, üye ülkelerdeki vergi sistemlerinin önemli farklılıklar göstermesidir. Gerçekte bu farklılıklar nedeniyle birlik içinde haksız vergi rekabetinden bahsedilmekte ve bunu önlemeye yönelik tedbirler alınmaktadır.

Üye ülkeler arasındaki haksız vergi rekabetinin önlenmesine yönelik olarak, dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının özünde şu ilkeler yer almaktadır;

a) Üye ülkelerdeki vergi sistemleri ve uygulamaları işletmelerin büyüme ve gelişmelerine engel olmamalıdır,

b) Gerek üye ülkelerin ve gerekse Birliğin mali kaynakları verimli şekilde kullanılmalı, sermaye hareketleri ve yatırımların dağılımı ekonomik ve sosyal araçlara cevap verebilmelidir,

c) Birlik içi mal ve hizmet dolaşımı herhangi bir sınırlama olmaksızın tam olarak sağlanmalı, sadece vergisel amaçlarla sermaye ve yatırımların bir ülkeden diğerine akışı önlenmemelidir.

3.5.1.1. Gelir Vergisi :

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasında hemen hemen hiç yol alınmayan alan gelir vergisidir. Birliğin ilk dönemlerinde gelir vergisi ile ilgili olarak komisyon tarafından bazı çalışmalar

yapılmış olmasına rağmen, daha sonraki dönemlerde üye ülkelerin birçok konuda anlaşamamaları nedeniyle bu alandaki çalışmalar sadece 1979 yılında sınırlarda ve sınırlara yakın yerlerde ikamet eden Birlik vatandaşlarının ikamet ettikleri ülkelerde vergiye tabi tutulmalarını ve ayrıca dar mükellef olarak ücret veya emekli aylığını aldıkları ülkede tam mükelleflerin yararlandığı haklardan yararlanmalarını öngören bir direktif taslağıyla sonuçlanmıştır. Ancak bu direktif taslağı da üye ülkelerden beklenen desteği bulamadığı için geri çekilmiştir. Bu konuyla ilgili olarak sorun çıktığında ise Adalet Divanı içtihatlarına göre çözüm arama yoluna gidilmiştir.

Bunlara ek olarak Ocak-1989'da Avrupa Komisyonu'nun işgücünün serbest dolaşımı konusunda yapmış olduğu düzenlemede değişiklik yapılmak suretiyle, gelir vergisi ile ilgili olarak indirim ve istisnaların uygulanmasında kişilerin diğer üye ülkelerdeki konumlarının da göz önüne alınması önerilmiştir. Ancak bu öneri de pek fazla kabul görmemiştir. Daha sonraki dönemlerde Gelir Vergisi ile ilgili olarak bu ve bunlara benzer "görüş" veya "öneri" niteliğinde bazı çalışmalar yapıldıysa da bugüne kadar bunların hiçbiri direktif haline getirilememiştir.

Avrupa Birliğinde gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, üye ülkeler arasında; başta oranların, uygulanan gelir dilimlerinin, asgari indirim tutarlarının ve aile gelirinin belirlenmesi olmak üzere, birçok konuda temel farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Her ülke kendi sosyal ve ekonomik yapısına bağlı olarak uyguladığı gelir vergisi sisteminde kolay kolay değişiklik yapmak istememektedir. Bugüne kadar çalışma yapılan alanların başında ise aile içinde kadın, koca ve çocuğun gelirlerinin vergilendirme rejimi gelmektedir. Komisyon bu konularda da bir takım öneri ve düzenlemeler getirmiş ise de, bu alanda da ortak bir görüş birliği henüz sağlanamamıştır.

3.5.1.2. Kurumlar Vergisi :

Dolaysız vergiler alanında en çok çalışma kurumlar vergisinde yapılmıştır. Bugüne kadar bu konuda 3 direktif çıkarılmış ve 2 direktif önerisi hazırlanmıştır. Başlangıçtan itibaren kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar çifte vergilendirmenin önlenmesi, şirket birleşme ve devirleri, zarar mahsubu, vergi kayıp ve kaçığına karşı mücadele gibi konularda yoğunlaşmıştır.

Avrupa Birliğinde üye ülkeler arasında, gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de başta oran farklılıkları olmak üzere, teşvikler, istisnalar, amortismanlar gibi konularda farklılıklar bulunmaktadır. Kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda ulaşılmak istenen hedeflerin başında ise Birlik içinde sermaye ve yatırım hareketlerinin ülkelerdeki vergi sistemlerinden direk olarak etkilenmelerini önlemek ve böylece rekabet eşitliğini sağlamaktır. Kurumlar vergisi ile ilgili olarak önümüzdeki dönemde yapılacak çalışmaların aşağıdaki konularda yoğunlaşması beklenmektedir.

- Birlik içinde işletmeler üzerindeki vergisel yüklerin eşitlenmesi,
- Faiz gelirleri ve tasarrufların vergilendirilmesinde uyumlaştırma,
- Vergi sistem ve oranlarının uyumlaştırılması.

3.5.2. Dolaylı Vergiler :

3.5.2.1. Genel Olarak :

Dolaysız vergilerin aksine, Birlik içinde bugüne kadar en çok ilerleme kaydedilen alan dolaylı vergiler olmuştur. 1950'li yıllardan itibaren özellikle gelişmiş ülkelerde kabul gören Katma Değer Vergisi, aslında bugünkü yapısından bazı ufak farklılıklarla ve değişik adlarla Avrupa ülkelerinde uygulamaktaydı. Roma Antlaşmasıyla birlikte Avrupa Birliğinin oluşturulmasından sonra, vergilendirme alanında yapılan çalışmalar dolaylı vergiler üzerine yoğunlaştırılmış ve *başta oranların uyumlaştırılması, gümrük vergisi ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması, vergisel işlemlerde basitleştirme gibi birçok konuda düzenlemeler yapılmıştır.*

Dolaylı vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmalar başlangıçta ortak bir KDV sistemi oluşturulması amacına yönelik iken, özellikle 1980'li yılların başlarından itibaren Komisyon özel tüketim vergisine de ağırlık vermiş ve özel tüketim vergisinde de 1990'lı yıllarda direktifler çıkarılarak uyumlaştırma çalışmalarına hız verilmiştir. Ancak yine de yapılan birçok çalışmaya

rağmen dolaylı vergilerle ilgili olarak da beklenen aşamaya bir türlü gelinebilmiştir. Bugüne kadar dolaylı vergilerle ilgili olarak yapılan çalışmalar aşağıdaki konularda yoğunlaşmıştır;

- Vergi oranlarının uyumlaştırılması,
- Matrahlarda uyumlaştırma,
- Vergiye tabi mal gruplarında uyumlaştırma,
- İndirim ve istisna rejimlerinde uyumlaştırma.

3.5.2.2. Katma Değer Vergisi :

Avrupa Birliğinde en çok düzenleme yapılan alan Katma Değer Vergisidir. Katma Değer Vergisi temel prensip olarak mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan bir vergi olduğundan, Birlik içinde tüm ülkelerde kolayca uygulama alanı bulan bir vergi olmuştur. Bugün itibariyle Katma Değer Vergisi Avrupa Birliğinde hem ortak bir vergi olma özelliğini kazanmış, hem de Birliğin bütçe kaynaklarının temelini oluşturan bir vergi haline gelmiştir. 1967 yılında 1.ve 2. KDV direktiflerinin kabulü ile başlayan çalışmalar, 1977 yılında bugünkü ortak KDV sisteminin temelini oluşturan ve başta oranlar ve matrah olmak üzere birçok konuda yeni düzenlemeler getiren 6. KDV direktifinin kabulüyle belli bir aşamaya gelmiştir.

6.direktiften sonra bugüne kadar yapılan düzenlemeler, 6.direktifte öngörülen düzenlemeleri ihtiyaç duyulan konular itibariyle değiştiren ve daha uyumlu bir KDV sistemi kurulmasını amaçlayan değişiklikler olmuştur. Roma Antlaşmasında dolaysız vergilerle ilgili olarak “çıkış ülkesi” prensibi benimsenmiş olmasına rağmen, dolaylı vergilerle ilgili olarak “varış ülkesi” prensibi kabul edilmiştir. Ancak son yıllarda dolaylı vergilerle ilgili olarak da “çıkış ülkesi” prensibine geçilmesine yönelik bazı çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bunun için öncelikle oran uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaların tam olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer yandan üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıklar nedeniyle mal ve hizmet üretim maliyetlerinin çok değişik düzeylerde gerçekleşmesi “çıkış ülkesi” prensibinin uygulanmasına en büyük engelleri oluşturmaktadır.

Konuya Türkiye açısından bakıldığında ise, 1985 yılından itibaren uygulanan Katma Değer Vergisi temelde Avrupa Birliği KDV rejimi esas alınarak hazırlanmış bir vergidir. Gerek verginin konusu, gerekse matrah, vergi sorumlusu, indirim ve istisnalar gibi bir çok konuda Avrupa Birliği sistemine uyumlu görünmektedir. Buna karşın vergi idaresinin yapısı ve örgütlenmesi, belge düzeni ve uygulama farklılıkları nedeniyle bazı uyumsuzluklar dikkat çekmektedir.

Avrupa Birliği önümüzdeki dönemde ortak KDV düzenlemelerini daha da geliştirmeyi ve Katma Değer Vergisinde tam bir uyumlaştırmaya gitmeyi hedeflemektedir. Bu çerçevede Birliğe tam üye olarak aday haline gelen Türkiye’de kendi KDV sisteminde, Birlik sistemiyle uyumsuzluk gösteren konuları belirleyip, en kısa sürede gerekli değişiklikleri yapmak zorunda kalacaktır.

3.5.2.3. Özel Tüketim Vergisi :

Avrupa Birliğinde dolaylı vergiler alanında yapılan çalışmaların yoğunlaştığı diğer bir alan ise Özel Tüketim Vergileridir. Genel olarak malların ilk kullanıma konu olması veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olan özel tüketim vergisi ile ilgili çalışmalar son 10 yılda artış göstermiştir. Bu konuyla ilgili olarak da başta oranların uyumlaştırılması olmak üzere değişik konuları kapsayan direktifler çıkarılmıştır. Katma Değer Vergisinde olduğu gibi, özel tüketim vergisinde de ulaşılmak istenen hedeflerin başında mal ve hizmetlerdeki oran ve uygulama farklılıkları nedeniyle Birlik içi rekabetin olumsuz etkilenmesini önlemektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

2000'Lİ YILLARDA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN SAHİP OLMASI GEREKEN İLKELER VE ÖNERİLER

4.1. Temel İlke ve Öneriler:

2000'li yıllarda Türk Vergi Sisteminin sahip olması gereken temel ilkelerin başlıcaları aşağıda belirtilmiştir.

4.1.1. *Halka güven veren şeffaf bir harcama ve bütçe reformu yapılmalıdır.*

Vergiye karşı direncin en önemli sebebi, ödenen vergilerin isabetli ve verimli alanlarda kamuya yararlı şekilde kullanılmadığı yolundaki izlenimlerdir. Bu direnci kırmak ve kamu fonlarının yerinde harcanmasını sağlamak üzere, Bütçe, Harcama, Personel ve İhale Kanunlarında yapılacak düzenlemelerle halka güven veren, şeffaf bir harcama ve bütçe reformu yapılmalıdır.

4.1.2. *Vergi sistemi, vergi adaletini gözetmek suretiyle üretim ve istihdamı engellemeyecek tarzda oluşturulmalıdır.*

İlke olarak vergileme tarafsız olmalı, ekonomiye müdahale asgariye indirilmelidir. Vergiye karşı direnci oluşturan ve sistemi başarısız kılan, vergilemede adalet ilkesini zedeleyici uygulamalardan vazgeçilmelidir. Bu çerçevede oluşturulacak sistemin üretim ve istihdamı engellemeyecek mahiyette olması gerekmektedir.

4.1.3. *Türk Vergi Sistemi, hukukun üstünlüğünü ve kişi haklarını esas alan, hakkaniyet ilkelerine riayet eden bir yapıya kavuşturulmalıdır.*

Avrupa Birliği ile entegrasyonda vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği vergi mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi, mal ve hizmetlerin, sermayenin, teknolojinin ve iş gücünün serbestçe hareketini engelleyen unsurların ortadan kaldırılması ve rekabet ortamının yaratılması bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu durum aynı zamanda, Avrupa Birliği ile tam üyelik müzakerelerinin bir an önce başlatılmasına katkıda bulunması açısından da önem arz etmektedir.

4.1.4. *Türk vergi sisteminin Avrupa Birliğine uyum çalışmaları süratle tamamlanmalıdır.*

Avrupa Birliği vergi mevzuatına uyumun kapsam ve takviminin önceden bilinmesi, gerekli hazırlıkları yapabilmesi bakımından Gelir İdaresini, getirilecek veya kaldırılacak mükellefiyetlerin mali portesini hesaplayabilmeleri bakımından da mükellefleri yakından ilgilendirmektedir. Bu bakımdan, oluşturulacak program ve takvim, önceden mükelleflere ilan edilmeli, bu program genel ve kesin bir uygulamayla desteklenmelidir. Uyum çalışmaları sırasında ekonomik yapıların benzer olduğu ülke deneyimlerinden yararlanılmalıdır.

4.1.5. *Vergi konusunda yapılacak kanuni düzenlemelerde, toplumsal uzlaşmanın ve parlamentonun üye tam sayısının salt çoğunluğunun onayının aranması, ilke olarak benimsenmelidir.*

Vergi gibi geniş halk kitlelerini yakından ilgilendiren önemli bir konuda hazırlanmış kanun tasarısı ve tekliflerinin TBMM üye tam sayısının salt çoğunluğu ile kanunlaşması verginin kamuoyunca daha kolay benimsenmesine önemli katkıda bulunacaktır.

4.1.6. Vergi sistemi, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi gelişmelere göre tahmin edilen geleceğini dikkate alan dinamik bir yapıya kavuşturulmalıdır.

Vergi sisteminin dinamik bir yapıya kavuşturulması temel hedeflerden biridir. Bunun için de, öncelikle siyasi istikrarın sağlanması, bu çerçevede geleceğe yönelik ekonomik, sosyal ve siyasi projeksiyonlar yapılarak, sistemin sağlam temeller üzerine yerleştirilmesi gerekmektedir.

4.1.7. Temel ilkeleri belirlenmiş, kararlı bir vergi politikası oluşturulmalı, vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılmamalıdır.

Vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması vergi hukukunda istikrarın sağlanmasını büyük ölçüde engellemekte, uygulamada büyük karmaşalara neden olmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarının çoğu kez yayımı tarihinde yürürlüğe girmeleri de bir taraftan Gelir İdaresinin uygulamaya yönelik hazırlıkları gereği gibi yapamaması nedeniyle uygulamada tereddütlerin doğmasına yol açmakta, diğer taraftan mükelleflerin haklı olarak vergi planlaması yapmalarını engelleyerek yatırım kararlarını olumsuz etkilemektedir. Bu durum aynı zamanda, ülkemizin yabancı yatırımcılar nezdinde istikrarsız görünmesine neden olmaktadır.

4.1.8. “Vergi harcamaları”nda selektif bir sınırlandırmaya gidilmelidir. Vergi harcamaları nedeniyle geçmiş yıllarda vazgeçilen ve cari bütçe yılında vazgeçilmesi öngörülen vergiler bütçe kanunu ekindeki B Cetvelinde ayrıntılı olarak gösterilmelidir.

Vergi harcamalarında (vergi teşvik tedbirleri ile istisna ve muafiyetlerde), fayda-maliyet esasları ile ülkenin makro hedefleri, ekonomik ve bölgesel kalkınma ihtiyaçları ve bu ihtiyaçların doyum noktaları doğrultusunda, Avrupa Birliği teşvik mevzuatı da göz önünde bulundurularak selektif bir sınırlamaya gidilmesinde yarar görülmektedir. Ayrıca, şeffaflığın bir gereği olarak, uygulanan veya uygulanacak vergi harcamaları dolayısıyla vazgeçilen ya da vazgeçilecek vergi tutarlarının kamuoyu tarafından bilinmesini sağlamak amacıyla, vazgeçilen veya vazgeçilecek vergi tutarlarının ilgili kurum bütçelerinde ayrıntılı olarak gösterilmesinde fayda görülmektedir.

4.1.9. Vergi kimlik numarasının uygulama ve kullanım alanları yaygınlaştırılmalı; nihai aşamada vergi numarasının “vatandaşlık numarası”na dönüştürülmesi sağlanmalıdır.

Bir taraftan tüm vatandaşlara ve tüzel kişilere birer vergi kimlik numarası verilmesi işlemlerinin tamamlanması diğer taraftan da, vergiyi doğuran olayların gerçekçi boyutları ile kavranması bakımından, ekonominin içinde bulunduğu koşulları da dikkate alarak, vergi kimlik numarasının kullanım alanlarının yaygınlaştırılması öncelikli hedeflerdir. Gerekli alt yapının tamamlanmasından sonra, vergi kimlik numarasının, sosyal güvenlik sisteminde de kullanılmak üzere, “vatandaşlık numarası”na dönüştürülmesi amaçlanmalıdır.

4.1.10. Tevkif suretiyle vergi alınmasından vazgeçilmeksizin, gelir vergisinin kişiselliği ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak üniter vergilemeye ağırlık verilmelidir.

Tevkif suretiyle vergilendirme, hem vergilendirmede basitlik sağlamakta hem de vergiyi kaynağında almak suretiyle vergi kayıp ve kaçagını azaltmaktadır. Bununla birlikte, tevkif suretiyle vergilendirme, nihai vergilendirmeye bir alternatif değil, gerekli alt yapının oluşturulmasına paralel olarak uygulamaya konulacak olan üniter vergilemenin bir ön vergilemesi olarak değerlendirilmeli ve bu şekilde mali güce göre vergilendirme ilkesine işlerlik kazandırılmalıdır.

4.1.11. Elektronik ticaret ve küreselleşmenin getirdiği yeni işlem türleri; mübadeleyi, tasarruf ve sermaye hareketlerini engellemeyecek şekilde vergilendirilmelidir.

21. yüzyılın en önemli ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeline sahip olan elektronik ticaretin çok değişik alanlarda mevcut olan geleneksel yapıları değiştirebileceği gerçeğinden hareketle, bu ticaretin vergilendirilmesinde dikkatli olunmalı ve dünyadaki gelişmeler, AB mevzuatı dikkate alınmalıdır.

4.1.12. Mahalli idarelerin ürettikleri hizmete paralel olarak bazı harçların ve belirli kaynaklardan sağlanan vergi ve cezalardan uygun görülenlerin bu idarelere devri sağlanmalıdır.

Yapılacak Mahalli İdareler Reformuna paralel olarak bazı vergi (örneğin, motorlu taşıtlar vergisi, taşıt alım vergisi, vb.), resim ve harçlar (örneğin, tapu harçları) ile cezaların (örneğin trafik cezalarının) tahsil ve takibi ile gelirlerinin mahalli idarelere bırakılmasının, hem etkinliğin sağlanması hem de mahalli idarelere ek gelir kaynaklarının yaratılması bakımından yararlı olacaktır.

4.1.13. Geçmişe yürüyen ya da geçmişe esas alan vergi kanunları çıkarılmamalıdır.

Vergiye karşı direncin önemli gerekçelerinden biri olarak karşımıza çıkan ve mükelleflerin vergi planlaması yapmalarını engelleyen, geçmişe yürüyen ya da geçmişe esas alan vergi kanunları uygulamalarından vazgeçilmelidir.

4.1.14. Vergi kanunlarında, vergi koymak veya kaldırmak sonucunu doğuracak şekilde Bakanlar Kurulu'na yetki verilmemelidir.

Acil ekonomik ve sosyal ihtiyaçların gerektirdiği durumlarda kullanılmak ve en kısa zamanda TBMM'nin onayına sunulmak kaydıyla, Bakanlar Kurulu'na belli vergisel konularda, sınırları net olarak belirlenmiş düzenleme yapma yetkisinin verilmesi, vergi kanunlarında TBMM'nde değişiklik yapılmasının zorlaştırılmasının yaratabileceği sıkıntıların aşılabilmesi ve vergi kanunlarının ekonomik gelişmeleri izleyebilecek bir dinamik yapıya kavuşturulabilmesi bakımından önem taşımaktadır. Ancak, Bakanlar Kurulu'na tanınacak bu yetkinin sınırları, vergi kaldırmak veya koymak anlamına gelecek şekilde genişletilmemelidir.

4.1.15. Af beklentilerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak hukuki ve idari tedbirler alınmalıdır.

Ödenemeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi af kanunlarının, vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu tahribat gözönünde bulundurulmalıdır. Bu çerçevede, vergi affı yapılmasına meşru zemin oluşturacak uygulamalardan kaçınılmalıdır.

4.1.16. Bütün gelirler gelir vergisi kapsamına alınmalı, ancak, gelirin tanımı iyi yapılmalı, çerçevesi iyi çizilmelidir.

Vergide eşitlik ve adalet ilkeleri göz önünde bulundurularak çerçevesi iyi çizilmiş gelir tanımı yapılmalı, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin yarattığı yeni gelir unsurları kavranmalıdır.

4.1.17. Vergi sistemi, vergi kayıp ve kaçığını önleyecek oto kontrol mekanizmalarına kavuşturulmalıdır.

Bilgisayar teknolojisinin sunduğu tüm olanaklardan yararlanılarak kurulacak sistemle; mükelleflerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini izleme işlevinin çok ötesinde bir organizasyona gidilmeli, oluşturulacak sistem içinde, mükellef bilgilerinin belli standartlar çerçevesindeki kontrolü ile çapraz kontroller öngörülmesi; makro ölçekte sağlam ve hızlı işleyen, vergilemeye ilişkin çeşitli kararların sonuçlarını değerlendiren bir veri tabanı oluşturulmalıdır.

Vergi idaresinin ve denetiminin otomasyonu tamamlanmalı, gerekli on-line bağlantıları kurulmalı; mükelleflerin gelir, harcama ve servetlerinin kolayca kavranmasını, kayıt dışı ekonominin kayda alınmasını sağlamaya yönelik gerekli tedbirler alınmalıdır. Başka bir ifadeyle sistem, banka, tapu ve nüfus idareleri, borsa ve diğer ekonomik birim, kuruluş ve şahısları kapsayacak biçimde organize edilmelidir.

4.1.18. Kentleşmenin ve turizmin yarattığı gayrimenkul rantlarının vergilendirilmesi yoluna gidilmelidir.

Vergi sistemi bütün gelirleri vergi kapsamına alan, kentleşmenin ve turizmin yarattığı rantları vergilendiren, vergi kayıp ve kaçagını önleyecek oto kontrol mekanizmalara sahip bir yapıya kavuşturulmalıdır.

4.1.19. Ekonomide kullanılan belgeler hamiline yazılıktan nama yazılı hale getirilmelidir.

Mükelleflerin vergilendirilmemiş kazançları ile buna bağlı servet ve harcamalarının, vergi idaresi ve denetim elemanları tarafından izlenebilmesinde engel teşkil eden, hamiline belge kullanımı uygulamadan kaldırılarak, bütün belgeler nama yazılı hale getirilmelidir. Gerekli alt yapının tamamlanmasından sonra da vergi kimlik numarasının, “vatandaşlık numarası”na dönüştürülmesiyle birlikte, ekonomik ilişkilerin tamamında bu numaranın kullanımı sistemdeki etkinliği artıracaktır.

4.1.20. Dünyanın gündemini oluşturan “çevre” nin korunması ve iyileştirilmesi konusunda AB mevzuatına uygun vergisel düzenlemelere gidilmelidir.

Çevre bilincinin yerleştirilmesi ve mevcut çevrenin korunması amacıyla Avrupa Birliği ve diğer gelişmiş ülke mevzuatlarının bu konudaki hükümlerinden yararlanmak suretiyle ileride çok önemli bir gündem maddesi haline gelecek çevreye ilişkin düzenlemelerin vergi kanunlarında mutlaka yapılması gerekmektedir.

4.2. Belli Bir Kanuna veya Konuya İlişkin Spesifik Öneriler:

Belli bir kanuna veya konuya ilişkin spesifik önerilerden bazıları aşağıda yer almaktadır:

4.2.1. Vergi kanunları, oluşturulacak teknik bir komisyon tarafından yeniden yazılmalıdır.

Vergi kanunlarımız ek, mükerrer, geçici ve birbiriyle bütünleşmeyen maddeleriyle son derece karmaşık haldedir. Vergi mevzuatı anlaşılabilir bir yapıda olmalıdır. Bunu sağlamak için de vergi kanunlarının oluşturulacak teknik bir komisyon tarafından yeniden yazılması gerekmektedir.

Mükerrer ve geçici maddelerde yapılan düzenlemelerden devamı gerekli görülenler kalıcı olarak muhafaza edilmeli, gereksiz görülenler vergi kanunlarımızdan çıkarılmalıdır.

4.2.2. Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanmalıdır.

Vergi sistemimizin basitliği için gerekli olan bir başka husus da, aynı konularda farklı vergi kanunlarında yer alan farklı düzenlemelerin ortadan kaldırılmasıdır. Vergi kanunları arasındaki paralellik ve bütünlük sağlanmadan vergi sisteminin basitliğinden bahsedebilmek mümkün değildir. Bu konuda gelirin elde etmesiyle katma değer vergisinin doğuşu arasındaki farklılıklar, değerlendirme hükümleri arasındaki farklılıklar ile gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun sağlanmamış olması hemen akla gelmektedir. Vergi kanunlarında benzer konularda farklı düzenlemelerin yapılmasının idare ve mükellef arasındaki uyumsuzlukları da artırdığı gözden uzak tutulmamalıdır.

4.2.3. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyon tam olarak sağlanmalı; kurumlaşmayı önleyici hükümler kaldırılmalıdır.

Vergi sistemimiz kurum kazançlarını iki aşamada vergilendirmekte olup, kurum kazançları öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulmakta, bilahare ortaklar tarafından vergi alacağı da hesaplanmak suretiyle GVK'nun 86'ncı maddesindeki esaslara göre beyan edilmektedir.

Ancak vergi sistemimiz bu yönüyle gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonu sağlamamaktadır. Bir başka ifade ile kâr payları üzerindeki vergi yükü, diğer gelir unsurlarının üzerindeki vergi yükünden çok daha fazladır. Kâr paylarının beyanı halinde halka açık olmayan kurumlardan elde edilenlerde vergi yükü % 64,97 iken, halka açık anonim şirketlerden elde

edilenlerde % 60,36'dır. Gelir vergisi tarifesindeki en yüksek vergi oranı ise % 45 olarak öngörülmüştür.

Kurumlar kazançlarındaki vergi yükü ile gelir vergisine tabi gelirler üzerindeki vergi yüklerinin farklı olması vergi tabanını ve kurumlaşmayı olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle, kurum kazançları ile gelir vergisine tabi diğer gelirler arasındaki vergi yükü farklılığının giderilmesi gerekir.

Vergi alacağı, götürü olarak belirlendiğinden, kâr payları üzerindeki vergi yükünü tam olarak ifade edememektedir. Ayrıca, kurumlar vergisindeki istisnalar nedeniyle kurum kazançları üzerindeki vergi yükleri de çok farklıdır. Halen vergi alacağı oranı, elde edilen kâr payının 1/5'i olarak uygulamakta olup, bu oran, halka açık olmayan ve istisna kazancı bulunmayan kurumlarda GVK Md. 94/6 uyarınca yapılan gelir vergisi stopajına karşılık gelmektedir.

Kurum kazançları tek aşamalı olarak vergilendirilip, vergi oranı ortakların ödeyecekleri gelir vergisini de kapsayacak şekilde belirlenebilir. Bu tür bir vergilendirme hem basit hem de etkin olacaktır. Ancak bu takdirde kâr paylarının beyanı söz konusu olmayacağından, tek aşamalı vergilendirme ortakları değil, kurumları ön plana çıkarmakta ve modern vergi sistemleri tarafından terkedilmiş bir vergileme rejimi olarak görülmektedir.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde iki aşamalı sisteme devam edileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu sistemde, gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun sağlanması sistemin daha sağlıklı işlenmesini sağlayacaktır. Bunun için de, kurum kazançları üzerindeki vergi yükünün standart hale getirilmesi ve vergi alacağının da kâr payları üzerindeki vergi yükünü ifade edecek şekilde tanımlanması gerekmektedir.

4.2.4. Özel kanunlarda yer alan vergiye ilişkili hükümler kaldırılmalı, zorunlu hallerde vergi kanunlarıyla uyumlaştırılmalıdır.

Özel kanunlarda yapılan vergisel düzenlemeler, vergi mevzuatının karmaşıklığını artırmaktadır. Özel kanunlarda yer alan düzenlemeler takibindeki güçlük ve bu düzenlemelerin vergi kanunlarıyla örtüşmemesi basitlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle özel kanunlarda yer alan vergisel düzenlemeler kaldırılmalıdır. Bu düzenlemelerin zorunlu olduğu hallerde de en azından vergi kanunlarıyla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Özel Kanunlarda yer alan düzenlemeler özellikle bağış ve yardımlar ile istisna kazanç unsurları yönünden önem taşımaktadır. Bağış ve yardımların dönem kazancından indirilebilmesi için gelir ve kurumlar vergisi ile özel kanunlarda öngörülen esaslar çoğu halde farklıdır. Bu nedenle özel kanunlardaki düzenlemelerin vazgeçilmez olduğu hallerde vergi kanunlarıyla uyumlaştırılması vergi sisteminin basitleşmesine katkıda bulunacaktır.

4.2.5. İndirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderler, ekonomik gerçeklerle bağdaşacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Vergi matrahının tespitinde, indirilebilir giderlerle, kanunen kabul edilmeyen giderler ekonomik gerçeklerle uyummadığı gibi, teknolojik gelişmeleri de kavramaktan uzaktır. Bu nedenle indirilebilir giderlerle, kanunen kabul edilmeyen giderler (örneğin, finansman giderleri kısıtlaması, bilgisayar ve yazılım bedelleri için yapılan harcamalar, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımına ilişkin esaslar ve GVK'nun 40/1'nci maddesinde yer alan genel giderlerin kapsamı) ekonomide ve teknolojiye meydana gelen gelişmeleri kavrayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

4.2.6. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerde istikrar sağlanmalıdır.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde aşağıdaki hususlarda dikkate alınarak kalıcı düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin basit, kalıcı, uygulama kolaylığı olan ama vergi adaletini de zedelemeyen bir nitelik taşımasına dikkat edilmeli ve özellikle yapılan düzenlemeler sık sık değiştirilmemelidir.

Bütün menkul kıymet gelirleri prensip olarak yıllık beyanname kapsamına alınmalı, ancak, hem mükellef hem de vergi idaresi açısından gereksiz iş yüküne yol açılmaması için asgari beyanname verme sınır yükseltilmeli ve bu sınırın altındaki menkul kıymet gelirlerinin vergilenmesinde stopaj nihai vergileme olmalıdır.

Enflasyon yüksek seyrettiği sürece arındırma uygulamasına devam edilmeli, ancak özellikle menkul kıymet gelirlerinin diğer kazanç sayıldığı durumda, arındırma işleminin hem endeksleme, hem de indirim gibi aynı amaca yönelik iki ayrı müessese ile giderilmesine ve bu yolla mükelleflere matrah belirleme imkanı tanınması ilişkin uygulamaya son verilmelidir.

4.2.7. Çok oranlı katma değer vergisi uygulamasından vazgeçilmelidir.

KDV uygulamasında oranların çokluğu, sistemin işlemlerini engellemekte, uygulamayı zorlaştırmakta ve verginin etkinliğini azaltmaktadır. Hem idarenin hem mükelleflerin iş yükü artmakta hem de vergilemede yatay eşitliği zedeleyici sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, KDV oranlarının yüksek olmasının ve sayıca çokluğunun vergi gelirlerini artırmadığı ve vergi gelirlerini aşındırıcı bir etkiye neden olduğu bilinmektedir.

Bu nedenle KDV oranları sayıca azaltılarak en azından ikili oran uygulamasına geçilmelidir.

4.2.8. “Fon payı” uygulaması kaldırılmalıdır.

Mevcut uygulamada gelir ve kurumlar vergisinde stopaj dahil vergi oranlarına ilave olarak, ayrıca, verginin % 10’u tutarında fon payı hesaplanmaktadır. Bu durum hem verginin hesaplanması hem de mahsup aşamalarında yapılması gereken işlemleri iki misli artırmaktadır. Bu nedenle fon payı uygulamasının kaldırılması sistemi daha basit hale getirecektir. Fon payının kaldırılmasının vergi gelirlerini olumsuz etkilemesini önlemek için vergi oranları yeniden belirlenebilir.

4.2.9. İşlem vergilerinin oranları düşürülmeli ve bir tavan getirilmelidir.

Halen uygulanmakta olan damga vergisi, harç gibi işlem vergileri olayların gerçek boyutuyla kavranmasını engellemekte ve bu yönüyle kayıt dışı ekonominin artmasına da neden olmaktadır. Bu nedenle bu tür işlem vergilerinin oranlarının düşürülmesi ve belli bir tavanla sınırlanması gerekmektedir. Böylece, olayların ekonomik boyutunun tam olarak kavranması kolaylaşacaktır. Böyle bir düzenleme, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi hasılatını da olumlu yönde etkileyecektir.

4.2.10. Vergi ziyat cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin esas alınmasını düzenleyen hüküm kaldırılmalıdır.

4369 sayılı Kanunla ceza uygulaması değişmiş, ceza üzerinden ayrıca gecikme faizinin yarısı oranında faiz alınması esası getirilmiştir. Bu düzenleme ceza hesaplanmasını zor ve karmaşık bir işleme dönüştürmüştür.

Bu uygulamada cezanın bilinebilirliği kalmadığı gibi, gecikme faizinin değişmesi halinde cezanın miktarı, cezanın kesildiği tarihe göre bile değişebilecektir. Kaldı ki, bu uygulama, gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlendiği bir ortamda cezanın yasallığı ilkesi ile bağdaşmadığı için eleştirilmektedir.

Bu nedenlerle, cezaların caydırıcılığı sağlanarak, ceza uygulamasında gecikme faizi hesaplanması kaldırılmalı ve cezalar bilinebilir hale getirilmelidir.

4.2.11. Belge düzeni basitleştirilerek standart hale getirilmelidir.

VUK hükümlerine göre tevsik edici belge olarak, fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi yolcu listeleri gibi belgeler kullanılmaktadır.

Görüldüğü üzere tevsik edici belge sayısının çokluğu uygulamayı da karmaşık hale getirmektedir. Bu nedenle belge sayısının azaltılarak standart bir yapıya kavuşturulması gerekir. En

azından serbest meslek erbabının da fatura düzenlemesi sağlanmalıdır. Ayrıca, belge düzeniyle ilgili değişikliklerde teknolojik gelişmelerin de dikkate alınarak mevcut sorunların giderilmesi gerekir.

4.2.12. Tüm aylık beyannamelerin verilmesi ve bunlara ilişkin vergilerin ödenmesi için ayın belli günü son gün olarak belirlenmelidir.

Aylık olarak beyan edilen vergiler de beyanname verme süreleri ile son ödeme tarihlerinin farklı olması hem mükelleflerin hem de idarenin iş yükünü artırmakta ve takibi zorlaştırmaktadır. Bu nedenle aylık olarak verilen tüm beyannamelerin verilme ve bunlara ilişkin vergilerin ödenmesi için ayın belli günü son gün olarak belirlenmelidir. Böyle bir düzenleme mevcut zorlukları gidererek uygulamayı basitleştirecektir.

4.2.13. Banka ve sigorta muameleleri KDV kapsamına alınmalıdır.

BSMV ve KDV aynı tür vergi olup, KDVK'nun 17/4'ncü maddesi uyarınca BSMV kapsamındaki işlemler KDV'den istisna edilmiştir. Halen her iki vergi de uygulanmaktadır. Her iki vergiyi de ödemek durumunda olan mükellefler açısından uygulama oldukça karışıktır. Mal ve hizmet alımları nedeniyle KDV ödeyen mükellefler, nakden veya hesaben lehlerine aldıkları paralar üzerinden BSMV ödedikleri için KDV'yi indirim konusu yapamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan KDV gider yazılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahından indirilmektedir. Buna karşılık, mal ve hizmet teslimleri KDV'ne tabi olan mükellefler, yabancı kaynak kullanmaları halinde BSMV ödemekte ve ödenen BSMV gider yazılmaktadır.

Ayrıca, bazı hallerde KDV'nin mi, BSMV'nin mi uygulanacağı konusunda tereddüt olmakta, her iki verginin uygulama alanları çakışmaktadır.

Bu nedenlerle BSMV'nin kaldırılarak KDV Kanunu kapsamına alınması, finans hizmetlerindeki vergi uygulamasını basitleştirmek için gerekli bulunmaktadır.

4.2.14. Ücretlilere özel gider indirimi / emeklilere vergi iadesi sistemi yeniden düzenlenmeli veya yürürlükten kaldırılmalıdır.

Yaklaşık 16 yıldır yürürlükte olan vergi iadesi uygulaması belge düzeni konusunda olumlu katkılarda bulunmuş, bir ölçüde oto kontrolü sağlamıştır. Ancak uygulama, ücretliler için özel gider indirimine dönüştükten sonra gerek harcamaların kapsam ve tutar itibarıyla daraltılması, gerekse verilen belgelerin denetiminin oldukça güç olması ve etkin bir şekilde yapılamaması nedenleriyle gerçek dışı belge kullanımını teşvik eden bir nitelik kazanmıştır.

Bu nedenle sistemin aksayan yönlerinin, vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak ve etkin bir denetim yöntemi oluşturularak giderilmesi gerekmektedir. Ancak, uygulamanın mevcut haliyle devam ettirilmesinin bir anlamı olmadığından, özel gider indiriminin yürürlükten kaldırılması da düşünülebilir.

4.2.15. Çevre temizlik vergisinin su veya elektrik faturaları ile birlikte tahsil edilmesini sağlayan düzenleme yapılmalıdır.

Çevre temizlik vergisi belediyelerin gelir kaynakları arasında bulunmakta, ancak beyan üzerine tarh ve tahsil edildiği için gerekli etkinlikte uygulanamamaktadır. Konut sayısı kadar vergi mükellefi olduğu için etkin bir denetim de yapılamamaktadır. Bu nedenle, söz konusu verginin su veya elektrik faturaları ile birlikte tahsil edilmesi, hem belediyelerin gelirlerini artırıcı yönde etki yapacak hem de mükelleflerin vergi ödeme için ilave zaman kayıplarını önleyecektir.

4.2.16. Özel tüketim vergisi için en kısa zamanda kanuni düzenleme yapılmalıdır.

Türk vergi sisteminde KDV dışında varlığını sürdüren ve özel tüketim vergisi niteliğini taşıyan pek çok vergi bulunmaktadır. Bunların en önemlileri akaryakıt tüketim vergisi ve taşıt alım vergisidir. Gümrük Birliğine geçiş nedeniyle kaldırılan vergi ve fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulaması nedeniyle devlet gelirlerinde meydana gelen kayıpların telafisi amacıyla "Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı" hazırlanmış, ancak bugüne kadar yasallaşmamıştır.

Özel tüketim vergisinin yasalaşmasıyla birlikte dağınık bir mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan muhtelif vergi ve fonlar tek bir vergi altında toplanacak ve uygulama basitleşecektir. Böylece, dolaylı vergiler alanında sadeleştirme sağlanacak, verginin ilk aşamada ve tek safhada alınması söz konusu olacaktır. Bu uygulamayla mükellef adedi sınırlı sayıda kalırken basit ve etkin vergileme sağlanacaktır.

4.2.17. Kurumlar Vergisi Kanunundaki tasfiye, birleşme ve devir hükümleri yeniden düzenlenmelidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan tasfiye, birleşme ve devir hükümleri, ekonomik gelişmeleri kavrayamadıkları için eleştirilmektedir. Mevcut hükümler birleşme ve devir işlemlerini düzenlemekte olup, büyümeyi teşvik edici hususlar içermektedir. Ancak, birden fazla faaliyet konusu bulunan kurumların, bunlardan birinde ihtisaslaşmaları ve optimal ölçüğe ulaşmaları için varlıklarının başka bir kurum bünyesine aktarılmasını sağlayacak vergisel düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu nedenle kurumların küçülmelerini sağlayacak "ayrılma" olarak adlandırılan uygulamaya ilişkin hükümlerin kalıcı olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Halen KVK'nun Geçici 28'nci maddesiyle üretim ve turizm tesisleriyle bu tesislere ait gayrimenkullerin başka bir kuruma sermaye olarak konulmasından doğan kazançların vergilendirilmemesi sağlanmıştır. Ancak bu düzenleme geçici olup, kapsam itibariyle de sınırlı bir uygulama öngörülmüş durumdadır.

4.2.18. Serbest meslek kazançlarının kavranmasında ilgili meslek odaları görevlendirilmeli ve bu örgütlere yasal sorumluluk verilmelidir.

4369 sayılı kanunla birlikte hayat standardı esası kaldırılmış, bu kanunla değiştirilen gelirin tanımına ilişkin uygulamada ertelenmiştir. Mevcut haliyle beyan yoluyla vergilendirilen kazançlarda, özellikle serbest meslek kazançlarında beyan edilen matrahların doğruluğunu test edebilecek düzenlemeler bulunmamaktadır. Ayrıca özelliği gereği bu tür kazançların kavranması ve tespiti, diğer gelir unsurlarına göre de bazı güçlükler içermektedir. Bu nedenlerle ilgili meslek odaları devreye sokularak görevlendirilmeli ve konuda yasal sorumlu olmaları sağlanmalıdır.

4.2.19. Tüm gayrimenkullerin hangi amaçla kullanıldığı izlemeli; kiracılara, bina yöneticilerine ve muhtarlara sorumluluklar getirilmelidir.

Kavranmasında zorluk bulunan bir diğer kazanç unsuru da gayrimenkul sermaye iratlarıdır. Ancak gayrimenkullerden hareketle bu irat türünün elde edenler tarafından beyanı büyük ölçüde sağlanabilir. Bunun için öncelikle gayrimenkul envanteri çıkarılarak, kullanılma amaçlar tespit edilmelidir. Bina yöneticilerine, kiracılara ve muhtarlara belli konularda bilgi verme yükümlülüğü ve sorumluluğu getirilmesi bu sorunun çözümüne önemli katkı sağlayacaktır.

4.2.20. Ücret gelirlerinin tam olarak kavranabilmesi için Sosyal Güvenlik Kuruluşları ile birlikte sonuç alınabilecek düzenlemelere gidilmelidir.

Gerçek boyutuyla kavranamayan bir diğer gelir unsuru da ücretlerdir. Ücretler ya tamamen vergi dışıdır -ki bu tür ücret sahipleri sosyal güvenlik sisteminin de dışındadır- ya da gerçek tutarlarıyla kayda geçmemektedir. Her halde de hem sosyal güvenlik kesintileri hem de vergi gelirleri yönünden kayıp ve kaçak söz konusudur. Bu nedenle sosyal güvenlik kuruluşları da devreye sokularak, bu konuda kayıp ve kaçığı önleyecek düzenlemeler yapılmalıdır.

4.2.21. Vergi Usul Kanunu'nda pişmanlık müessesesinden yararlanmayı özendirmek amacıyla süre ve faiz konularında düzenlemeler yapılmalıdır.

VUK'nun 371'nci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesinin daha etkin işletilmesi için bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Pişmanlık yoluyla beyan edilen kazançlara ilişkin verginin 15 gün içinde ödenmesi ve ayrıca gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanması söz konusudur. Bu düzenlemeler pişmanlık müessesesini tercih edilir olmaktan uzaklaştırmaktadır. Bu nedenle pişmanlık zammına ilişkin faiz oranının daha düşük belirlenerek, ödeme süresinin uzatılması müessesenin daha etkin uygulanmasını sağlayacaktır.

4.3. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneriler:

4.3.1. Vergiye ve Gelir İdaresine Gereken Önem Verilmelidir.

Öncelikle verginin, kamu harcamalarının finansmanı için başvurulabilecek en sağlıklı gelir kaynağı olduğu hususunda genel bir mutabakatın sağlanması gerekmektedir. Türkiye'nin kamu maliyesi alanında uzun yıllardan beri yaşadığı ve giderek had safhaya varan sorunlar, böyle bir mutabakatın sağlanmasının ne kadar zorunlu olduğunu açık olarak ortaya koymaktadır.

Vergilemede etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesinin ön ve temel şartı ise, vergiye ve Gelir İdaresine gereken önem verilmesidir.

4.3.2. Güçlü Bir Gelir İdaresi Oluşturulmalıdır.

Gelir İdaresi; ekonomide, sosyal hayatta ve vergi alanında dünyada ve özellikle Avrupa Birliğinde meydana gelen gelişmelerin yakından izlenmesi, bu alanlarda meydana gelen gelişmeler de dikkate alınarak Türkiye şartlarına uygun vergi politikalarının oluşturulması, oluşturulan vergi politikalarına uygun kanun, kararname, yönetmelik tasarıları ile tebliğlerin hazırlanması, mevzuatın uygulanması, uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılması, gümrük vergilerine ilişkin politikaların belirlenmesi, vergi uygulamaları için gerekli bina, araç gereç, donanım ve yazılımın temini ve iyileştirilmesi, vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından azami ölçüde yararlanılarak etkinliğin artırılması, personelin atama, nakil ve yükselmesi, v.b. gibi pek çok önemli görevin etkin bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu olmalıdır.

Bu kadar değişik ve önemli fonksiyonun bir genel müdürlük çatısı altında verimli bir şekilde yerine getirilmesi mümkün değildir. Bu bakımdan, Maliye Bakanlığı'nın bir ilgili kuruluşu olarak, güçlü bir "Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı" kurulmalıdır. Güçlü bir Gelir İdaresinin oluşturulmasından vergisini zamanında ve tam olarak verenlerin kaygı duymalarını gerektirecek herhangi bir husus bulunmamaktadır. Aksine bu kesimin, güçlü bir Gelir İdaresi sayesinde kayıt dışı ekonominin kayda alınması sağlanacağı için kamu harcamalarının gerektirdiği yüklerin paylaşılması daha geniş mükellef tabanına yayılacağından, güçlü Gelir İdaresinin oluşturulmasına destek vermeleri kendi menfaatlerindedir.

Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, yukarıda sayılan fonksiyonların yerine getirebilmesi için; *Gelir Politikaları ve Mevzuat, Uygulama, Gelir Bütçesi ve Tahsilat, AB ve Dış İlişkiler, Personel, Bilgi İşlem, İdari ve Mali İşler, Araştırma-Geliştirme* v.b. merkezi birimlerin ve bu birimlerden bazılarının taşra uzantılarının oluşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak, fonksiyonel iş bölümünün gerektirdiği söz konusu merkezi ve taşra birimleri oluşturulurken birimler arasında işbirliği ve koordinasyonu sağlayacak düzenlemelere yer verilmelidir.

Diğer taraftan, ithalat ve ihracatı miktar ve değer olarak takip etmede başarılı olamayan bir Gelir İdaresinin vergide başarılı olmasını beklemek fazla iyimserlik olur. İthalat ve ihracatı; mal çeşitleri, miktarları, değerleri, ithalat ve ihracatçıları itibarıyla yakından takip edebilmek için, Gümrük Müsteşarlığı'nın Muhafaza Genel Müdürlüğü dışındaki merkez ve taşra birimleri "Gümrükler Genel Müdürlüğü" adı altında Devlet Gelir İdaresi bünyesine alınmalıdır. (Muhafaza Genel Müdürlüğü İçişleri Bakanlığı'na bağlanmalıdır.)

Devlet Gelir İdaresi içinde, ayrıca, gerek vergi tasarılarının hazırlanması aşamasında daha geniş tabanlı uzlaşma ortamının yaratılmasını ve bu suretle yeni ve ek vergilere karşı olması muhtemel direncin daha başlangıçta bertaraf edilmesini sağlamak üzere görüşlerine başvurmak gerekse yürürlüğe konulması halinde uygulamada ortaya çıkması muhtemel aksaklıkların daha tasarı halindeyken tespit edilip bunların giderilmesine zemin hazırlayabilmek amacıyla, bünyesinde sivil toplum örgütlerinin temsilcilerinin de bulunduğu "Vergi Danışma Konseyi" adlı özel bir birim oluşturulmalıdır.

Türkiye çapında gerekli görülen yerlerde “*Beyanname Kabul, İşleme ve Değerlendirme Merkezleri*” kurulmalıdır. Mükelleflerin beyanname vermelerini gerektiren durumlar söz konusu olduğunda, beyannamelerin mükellef ve mükellefiyetle ilgili kısımları Gelir İdaresi bilgisayarlarında kayıtlı bilgilere dayanılarak doldurulup her bir mükellefe gönderilmeli; mükelleflerden, beyannamelerin matraha ve vergilere ilişkin bölümleri doldurularak bu Merkezlere geri göndermeleri istenmelidir. Gelen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk işlemleri bu Merkezlerde yapılarak ilgili mükellefe ve on-line olarak bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmeli, mükellef vergilerini bankalara ödemeli, bankalar ile vergi daireleri arasında kurulacak on-line bağlantılarla mükelleflerin vergilerini ödeyip ödemedikleri günü gününe ilgili vergi dairesince izlenerek ödemeyenler üzerine vakit kaybedilmeden gidilmesi ve sorunun büyümeden önlenmesi sağlanmalıdır. Bu sistemin uygulamaya konması ve başarılı şekilde uygulanması, bir yandan mükelleflere mükellefiyetlerinin hatırlatılması diğer yandan kendilerinin Gelir İdaresi tarafından yakından izlendiği imajının yaratılması bakımından son derece önemlidir.

4.3.3. Devlet Gelir İdaresi İdari Özerkliğe Sahip Olmalıdır.

Merkez ve taşra teşkilatı ile bir bütün olarak Devlet Gelir İdaresi, vergi kanunlarını ve usulüne uygun olarak hükümetler tarafından alınan kararları türlü dış etkilerden uzak, tam bir tarafsızlık içinde uygulayabilecek bir idari özerkliğe sahip olmalıdır. Ancak, söz konusu idari özerklik, vergi politikalarının oluşturulmasında hükümetlerden tamamen bağımsız hareket edileceği şeklinde anlaşılmalıdır. Bununla birlikte Gelir İdaresi, gündeme gelebilecek ciddi vergi politikası değişikliklerinin muhtemel ekonomik, mali ve sosyal sonuçları hakkında hükümetlere gerekli uyarıları yapabilmelidir.

Personelin alımında, tayin, terfi ve yer değiştirmelerinde de, dış etkilere kapalı, objektif kurallar uygulanmalıdır. Bu amacı sağlamak üzere, objektif kriterlere göre karar verecek merkezi ve bölgesel kurullar oluşturulmalıdır.

İdari özerkliğin sağlanmasına katkı bakımından, Devlet Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi ve vergi denetimi alanında bilgi ve deneyim sahibi kişiler arasından belli bir süre için Bakanlar Kurulu Kararı ile atanmalıdır.

4.3.4. Devlet Gelir İdaresi Merkez ve Taşra Teşkilatı Hiyerarşik Bir Bütünlük İçinde Örgütlenmelidir.

Sistemdeki fonksiyonları büyük ölçüde muhafaza edilen ve bu nedenle Gelir İdaresi merkez ve taşra teşkilatının hiyerarşik bütünlüğünü zedeleyen, “*deftardalık*” müessesesi Gelir İdaresi dışında tutularak Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı - Devlet Gelir İdaresi Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi hiyerarşik zinciri kurulmalı, böylece, sadece kamu gelirlerinden sorumlu, ayrı fakat kendi içinde bütünlüğü olan bir birim oluşturulmalıdır.

4.3.5. Devlet Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatındaki Birim ve Kişilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları Açık Olarak Belirlenmelidir.

Devlet Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumlulukları açık olarak belirlenmeli, hiyerarşik bir oto - kontrol mekanizması kurulmalıdır.

4.3.6. Devlet Gelir İdaresinin Taşra Teşkilatı, Merkezin İş Yükünü Hafifletecek Tarzda Daha Fonksiyonel Hale Getirilerek Yeniden Yapılandırılmalıdır.

Bölge Müdürlükleri daha fonksiyonel hale getirilerek vergi kanunlarının uygulanmasında karşılaşılan sorunları ilk aşamada inceleyip sorunları çözebilecek ve bu yolla merkez teşkilatının yükünü büyük ölçüde azaltabilecek şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Bu nedenle, yeniden yapılandırılacak Bölge Müdürlükleri bünyesinde, Devlet Gelir İdaresinin taşra teşkilatının etkin çalışması için gerekli ana ve destek hizmet birimlerine yer verilmelidir.

Bölge Müdürlükleri, yetki bölgesi dahilindeki vergi daireleri ve gümrük müdürlükleri ile merkez teşkilatı arasında bir köprü görevi üstlenmeli ve yetki bölgesi dahilindeki vergi dairelerinin ve gümrük müdürlüklerinin kendi aralarında koordinasyonu ve uygulama birliğini sağlamalıdır.

Buldukları ekonomik ve coğrafi bölgeler, sahip oldukları mükellef sayı ve büyüklükleri dikkate alınarak vergi daireleri A, B, C ve D tipi olarak sınıflandırılmalıdır.

Gümrük Müdürlükleri bünyesinde, her türlü vergi, resim ve harçları tahsil etmek ve gerekli her türlü işlemi yapmak, mal giriş ve çıkışlarının miktar ve değerleri ile ihracatçı ve ithalatçılarına ilişkin bilgileri sistemli olarak toplamak üzere, ihtisas vergi daireleri kurulmalıdır.

Ayrıca, vergi dairesi açılmasını gerektirmeyecek küçük ilçe merkezlerinde vergi dairesi şubeleri açılmalıdır.

Vergi daireleri, mükelleflerin danışma dışında gelme ihtiyacı duymadıkları bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu şekilde vergi dairesi personelinin daha rasyonel ve verimli istihdamı sağlanmalıdır.

Vergi dairelerinin tüm işlemlerini kapsayan otomasyon uygulaması (fayda/maliyet analizleri göz önünde bulundurularak) giderek tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılmalıdır.

4.3.7. Vergi Daireleri, Yetki Bölgesindeki Mükelleflerin Faaliyetlerini Yakından Takip Edebilecek Büyüklük ve Yetenekte Olmalıdır.

Mükelleflerin, mükellefiyet tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar mükellefiyetlerinin her aşamasının vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi Devlet Gelir İdaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında son derece önemlidir. Bunun için;

- Vergi dairelerinin yetki bölgeleri, faaliyetlerini aksatmadan, etkin ve verimli bir şekilde yürütebilecekleri büyüklükte tutulmalıdır.

- Vergi dairesi yöneticilerinin, yürürlükteki mevzuatın ağır evrak trafiğinden kurtarılarak planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirmelerini sağlayıcı idari ve yasal tedbirler alınmalıdır.

- Mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitmelerine neden olan hususlar alınacak tedbirlerle asgariye indirilmeli, bu yolla vergi dairesinin dahili iş yükünde meydana gelecek azalmanın sonucunda tasarruf edilen işgücü, vergileme bakımından son derece önemli olan “yoklama” faaliyetlerinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasına kanalize edilmelidir.

4.3.8. Devlet Gelir İdaresinde, İnisiyatif Kullanmayı Engellemeyen, Yapıcı, Eğitici, Yol Gösterici İç Denetim Anlayışı Yerleştirilmelidir.

Devlet Gelir İdaresinde, inisiyatif kullanmayı önleyici iç denetim anlayışından yapıcı, yol gösterici ve eğitici iç denetim anlayışına geçilmeli; vergi uygulamaları bu şekilde yakından takip edilip yönlendirilerek etkinlik ve verimlilik sağlanmalı; uygulamada tespit edilen aksaklıkları en kısa zamanda düzelten bir mekanizma oluşturulmalıdır. İç denetimde tespit edilen genel nitelikteki aksaklıklar, uygulama birliğini sağlamak üzere, çözüm önerileri ile birlikte yetkili makamlara ulaştırılmalıdır.

İstenmeyen durumların ortaya çıkması halinde cezalandırıcı bir iç denetim anlayışı yerine, söz konusu istenmeyen olayların meydana gelmesini önleyen bir iç denetim anlayışı yerleştirilmeli ve bunu sağlayan mekanizmalar oluşturulmalıdır.

4.3.9. Devlet Gelir İdaresinde Performans Değerlemesi ve Denetimi Uygulanmalıdır.

Gelişmiş ülkelerde, kurumların ve kurum çalışanlarının başarıları, önceden belirlenmiş performans kriterlerine ne kadar uyduklarına ve hedeflere ne derece ulaştıklarına göre ölçülmektedir. Devlet Gelir İdaresinde, Türkiye’de kamu kesimi için henüz yeni olmasına rağmen, performans değerlendirilmesi ve denetimine en kısa zamanda geçilmelidir.

4.3.10. Vergi Uygulamalarında Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Etkin Bir Şekilde Yararlanılmalıdır.

Yönetmelik karar alma sürecinde ve etkin vergi uygulamasında çok önemli bir fonksiyon üstlenen vergi dairelerinin tüm işlemlerini kapsayan otomasyon uygulaması (fayda/maliyet analizleri göz önünde bulundurularak) giderek tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılmalıdır.

İlgili ve gerekli tüm kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, elektrik dağıtım şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, trafik, v.b.) ile Gelir İdaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanıma sahip alt yapı oluşturulmalı ve bu yolla alınan bilgiler Gelir İdaresinin ve vergi inceleme elemanların hizmetine sunulmalıdır.

4.3.11. Devlet Gelir İdaresi, Faaliyetleri Hakkında Kamuoyuna Yeterli ve Düzenli Bilgi Sunmalıdır.

Çağdaş yönetimlerde ne kadar başarılı olunduğunun değerlendirmesi kamuoyunca yapılmaktadır. Doğal olarak, kamuoyunun böyle bir değerlendirmede bulunabilmesi için sağlıklı bilgilere sahip olması gerekmektedir. Vergi gibi, tüm toplumu yakından ilgilendiren önemli bir konuda gerekli bilgilere ulaşmak zaruretten de öte kamuoyunun hakkı da olması icap eder. Bu bakımdan, Devlet Gelir İdaresi, hedefleri ve faaliyet sonuçları bakımından, kendisinin kamuoyunca değerlendirilmesine olanak verecek sağlıklı bilgileri, periyodik dönemler (yıllık ve/veya altı aylık ve/veya üç aylık ve/veya aylık) itibarıyla bir rapor halinde kamuoyunun bilgisine düzenli olarak sunmalıdır.

4.3.12. Devlet Gelir İdaresi - Mükellef İlişkileri Geliştirilmeli, Mükelleflere Haklarının Neler Olduğu ve Nasıl Kullanabilecekleri Anlatılmalıdır.

Devlet Gelir İdaresince, mükelleflere, ödevlerinin yanısıra haklarının neler olduğu ve bu hakları ne şekilde kullanacakları da açıkça duyurulmalıdır.

Vergi dairelerinde ve bölge müdürlüklerinde, tüm mükelleflerin her türlü vergileme sorunlarını danışabilecekleri sürekli “danışma büroları” oluşturulmalı, söz konusu danışma bürolarında özel eğitime tabi tutulmuş nitelikli personel istihdam edilerek Devlet Gelir İdaresi-mükellef ilişkileri geliştirilmelidir.

4.3.13. Devlet Gelir İdaresi, Kaliteli Personel İstihdam Edebilmelidir.

İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, Türkiye'nin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. Ancak, uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle Gelir İdaresi, amaca uygun iyi yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir.

Bu bakımdan Devlet Gelir İdaresi, mesleğe uygun iyi öğrenim görmüş personeli alan, bunları mesleğin gerektirdiği hizmet içi eğitime tabi tutan, eğittiği kalifiye personeli muhafaza etmeyi sağlayacak maddi ve manevi motivasyonları sunabilen bir kurum haline getirilmelidir.

4.3.14. Personelin Atanma, Yer Değiştirme ve Yükselmesi ile Ek Ücret Ödemelerinde Objektif Kriterler Kullanılmalıdır.

Gelir İdaresinin merkez ve taşra personelinin atanma, yükselme ve yer değiştirmeleri ile ek ücret ödemelerinde, performans değerlendirme sonuçları da dahil olmak üzere, objektif kriterler kullanılmalıdır.

Çalışanın ödüllendirildiği böyle bir sistem sayesinde, Türk toplumunun en temel hastalıklarından biri olan kayırmacılığın yaratmış olduğu olumsuzluklar ortadan kaldırılarak Devlet Gelir İdaresinin etkinlik ve verimliliği artacaktır.

4.4. Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Öneriler:

Maliye Bakanlığı bünyesindeki iç denetim (idari denetim) ve dış denetim (vergi denetimi) birimlerine ilişkin aşağıdaki kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.

4.4.1. İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması:

4.4.1.1. İç Denetim ile Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalıdır.

İç denetim (teftiş ve soruşturma) ile kamusal dış denetim (vergi incelemesi) fonksiyonları ile bu fonksiyonları yürüten denetim birimleri birbirinden ayrılmalı, her denetim biriminin ihtisas sahibi olduğu alanda denetim yapmasını sağlayıcı yeniden yapılandırmaya gidilmelidir.

Defterdarlar ve Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanların yürütmekte oldukları idari görevleri nedeniyle Dış Denetim yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır.

Yapılacak bu düzenlemeler ile Gelir İdaresi, etkin ve verimli vergi uygulamaları için vazgeçilmesi mümkün olmayan yönlendirici, eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetim olanaklarına kavuşturulmalıdır. Ayrıca, gerek bu amaçla yeni işe alınan gerekse öteden beri çalışan denetim elemanlarına sadece iç denetim ile ilgili teorik, pratik ve güncel eğitim verilmesi ve çağdaş gelişmelerin sürekli aktarılması imkanı sağlanarak etkinliklerinin ve verimliliklerinin artırılması yoluna gidilmelidir. Bu durum idarede yönetsel etkinliğin sağlanabilmesinin zorunlu koşullarından biridir.

4.4.1.2. İç Denetimde Planlanma ve Koordinasyon Eksikliği Giderilmelidir.

İç denetimin temel ilke ve stratejileri tek elden belirlenip planlanmalı, ülke çapında yürütülmesi bu esaslar çerçevesinde yapılmalı, koordinasyon ve sorumluluğu bu konuda ihtisas sahibi merkezi birime verilmelidir.

İç denetim teşkilatı, merkez ve il (Defterdarlık bünyesinde) düzeyinde olmak üzere iki kademeli hale getirilmelidir.

Merkez ve il iç denetim elemanları arasında yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla bunun yaratacağı işgücü kayıplarına imkan vermeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları, birbirleri ile olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir.

Merkezin ana görevi, yapıcı, eğitici ve yol gösterici yeni iç denetim anlayışının yerleşmesi için temel ilke ve stratejileri belirlemek, Türkiye çapında genel iç denetim yıllık uygulama programlarını hazırlamak, iç denetim elemanlarının işe alınmalarını, yetiştirilmelerini ve genel işgücü planlamasını yapmak olmalıdır. Bunun yanı sıra merkez, özel olarak yetiştirdiği iç denetim elemanları vasıtasıyla özel ihtisası gerektiren teftiş, soruşturma ve denetimlerin yapılmasını da üstlenmelidir.

İç denetime tabi birim ve kişiler, hangi konularda hangi esaslara göre iç denetime tabi tutulacakları konusunda önceden bilgilendirilmelidir.

Merkez, üstlenmiş olduğu planlama, koordinasyon, araştırma, geliştirme, iç denetim destek hizmetleri, eğitim, atama ve nakil gibi fonksiyonları başarı ile yürütebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır.

İl düzeyinde görev yapacak iç denetim elemanları, genel iç denetim yıllık uygulama programlarına uygun olarak hazırlanan kendi bölgelerine özgü planların etkin bir şekilde uygulanmasından sorumlu olmalıdırlar.

4.4.1.3. İç Denetim Elemanlarına Dış Etkilere Karşı Güvence Sağlanmalıdır.

İç denetim elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı, denetimlerinde tarafsız ve objektif davranmalarını ve gerçek anlamda, yeterli güvenceye sahip olmalarını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Bu bakımdan iç denetim örgütü, idareden kısmen bağımsız hale getirilmelidir.

4.4.1.4. İç Denetim Elemanlığında Hiyerarşik Yükselme Olanakları Getirilmelidir.

Taşra veya Genel Müdürlük iç denetim elemanlığında başarılı olanların motivasyonlarının ve dolayısıyla verimlerinin artmasına imkan vermek bakımından hiyerarşik yükselmelerini sağlayan düzenlemeler yapılmalıdır.

4.4.1.5. Performans Değerlemesi Yapılmalıdır.

İç denetimin hedef ve sonuçlarının gerek denetim birimi personeli gerek denetlenen idare ve personeli gerekse idarenin eylem ve fiillerinden yaralananların elde ettikleri faydaya yönelik muhtelif performans değerlemeleri yapılmalı, değerlendirme sonuçları, merkezi iç denetim biriminin yönetiminde değerlendirilmelidir.

4.4.1.6. İç Denetimde Hız Kazandırıcı Olanaklardan Yararlanılmalıdır.

İç denetimde klasik yöntemlerin yanısıra hız ve dolayısıyla etkinlik sağlayacak çağdaş veriler ve objektif kriterler kullanılmalıdır. Birimlerin yapılarına göre denetim klavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmalı, ortak özellikleri olan denetim bulgularının gerek yanlış uygulanmasına son verilmesi gerekse yeni tespit edilen hususların uygulamaya kısa sürede konabilmesi için teknolojik imkanlardan azami ölçüde yararlanılmalıdır.

4.4.2. Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması:

4.4.2.1. İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalıdır.

Her biri ayrı ayrı ihtisası gerektiren ve son derece önemli olan iç denetim ile dış denetim birbirinden ayrılmalıdır. Bu durum, gerek vergi uygulamaları ile vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması gerekse eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetimin yapılabilmesi bakımından zorunludur.

Bu iki fonksiyonun aynı kişi veya birimin uhdesinde bulundurulmasına yönelik mevcut uygulamadan en kısa zamanda vazgeçilmesi gerekmektedir. Nitekim, gelişmiş ülke uygulamaları da bu yöndedir.

4.4.2.2. Dış Denetim Birimi, İdarenin Dışında, Bağımsız Bir Kurum Haline Getirilmeli; Dış Etkilere Karşı Güvenceye Kavuşturulmalıdır.

Vergi denetimi, vergi inceleme elemanlarının kanundan almış oldukları yetkileri kullanarak, idare ile mükellef arasında taraf olmaksızın, her iki tarafın haklarını gözeterek, objektif kıstaslara göre yürüttükleri önemli bir fonksiyondur. İdarenin içinde kalınarak bu fonksiyonun gerçek anlamda tarafsız olarak yürütülmesi mümkün değildir. Bu bakımdan, Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde bulunan vergi inceleme elemanlarının idareden ayrılarak, oluşturulacak bağımsız bir vergi denetim biriminin şemsiyesi altında toplanmaları gerekmektedir.

Vergi incelemesinin yukarıda belirtilen özelliği gereği, tarafsızlığının ve objektifliğinin idare dışından gelecek müdahalelerle de zedelenmemesi büyük önem taşır.

Vergi incelemesini her türlü dış etkilere karşı korumak amacıyla, vergi denetim birimine denetim uygulamalarında özerklik sağlayacak yasal düzenlemeye gidilmelidir. Bu amaca hizmet etmek üzere, *vergi denetim birimi başkanı güçlendirilmiş atama usulüyle* (örneğin, Bakanlar Kurulu Kararı ile) ve *belli bir süre için atanmalıdır*.

4.4.2.3. Merkez ve Taşra Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumluluk Alanları Net Olarak Belirlenmelidir.

Vergi denetimi, Merkez ve Bölge düzeyinde olmak üzere iki kademeli hale getirilmelidir. Merkezi ve bölge vergi denetim elemanları arasında yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla bunun yaratacağı işgücü kayıplarına imkan vermeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları, birbirleri ile olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir.

Merkezin temel görevi, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerini belirlemek, bu ilke ve stratejiler ile ekonominin ve bölgelerin coğrafi durumları göz önünde bulundurarak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programlarını hazırlamak, vergi inceleme elemanlarının işe alınmaları ve yetiştirilmeleri ile ilgili iş ve işlemler ile vergi inceleme elemanı genel işgücü planlamasını yapmak olmalıdır. Bunun yanı sıra Merkez, özel olarak yetiştirdiği vergi inceleme elemanları vasıtasıyla özel ihtisası gerektiren vergi incelemelerinin yapılmasını da üstlenmelidir. Merkez, ayrıca, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması için Türkiye çapında gerekli alt yapının oluşturulmasından ve geliştirilmesinden, gerekli teknik personelin istihdamından da sorumlu olmalıdır.

Oluşturulacak vergi denetim birimi merkez teşkilatı, üstlenmiş olduğu planlama, koordinasyon, araştırma, geliştirme, denetim destek hizmetleri, eğitim, atama ve nakil gibi fonksiyonları başarı ile yürütebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır.

Bölge düzeyinde görev yapacak vergi denetim elemanları, genel vergi denetimi yıllık uygulama programları ile bölgenin coğrafi ve ekonomik koşullarına uygun olarak hazırlanan kendi bölgelerine özgü planların etkin bir şekilde uygulanmasından sorumlu olmalıdırlar.

4.4.2.4. Vergi Denetim Birimi ve Her Bir Vergi İnceleme Elemanı İçin Performans Değerlemesi Yapılmalıdır.

Vergi denetim birimine bağımsız bir hüviyet kazandırılması önerildiğinden, söz konusu denetim biriminin faaliyetlerinin kamuoyunun denetimine açılması büyük önem kazanmaktadır. Bu suretle, kamuoyuna karşı bir anlamda hesap verme durumunda kalacak olan söz konusu birimin faaliyetlerini daha disiplinli, belli bir plan ve program dahilinde yürütmek suretiyle etkinlik ve verimliliğini artırması sağlanacaktır. Bu bakımdan, her dönemin başında vergi denetim biriminin hedeflerinin neler olduğu, dönem sonunda da bu hedeflere ulaşmada ne derece başarı gösterildiği, mükellef bazına inilmeksizin, ana hatlarıyla kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır.

Performans değerlemesi, belirlenecek objektif performans değerlendirme kriterleri çerçevesinde, her bir vergi inceleme elemanı için de yapılmalı, ek ücret ödemeleri de dahil olmak üzere, sağlanacak her türlü imkanın ve denetim elemanının bağımsızlığını zedelemeyecek cezaların belirlenmesinde vergi inceleme elemanının gösterdiği performans esas alınmalıdır.

4.4.2.5. Vergi İnceleme Elemanlarına Hiyerarşik Yükselme Olanığı Tanınmalıdır.

Bölge vergi inceleme elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerine imkan veren düzenlemeler yapılmalıdır.

4.4.2.6. Vergi İncelemelerini Hızlandırıcı Olanaklardan Yararlanılmalıdır.

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması, incelemelerin en kısa sürede sonuçlandırılması ile yakından ilgilidir.

Vergi incelemesine hız kazandırmak öncelikle incelenecek mükelleflerin seçimiyle başlar. Bu bakımdan, incelenecek mükelleflerin seçiminde klasik yöntemler yerine, çağdaş ve objektif kriterlerin yaygın olarak kullanılmasına olanak sağlayacak alt yapı oluşturulmalıdır. Bu çerçevede, çağdaş teknolojik imkanlardan da yararlanılarak sektörler ve faaliyet konuları itibarıyla pek çok standardın ve mükelleflerin vergilendirme ile ilgili bilgilerinin yer aldığı *dinamik bir veri tabanı* oluşturularak kendi alanındaki standartlara en aykırı olan mükellefin öncelikle incelemeye alınmasına imkan veren sistem uygulamaya konulmalıdır.

İncelemelerin süratle sonuçlandırılması için de; *sektörel vergi inceleme klavuzları* hazırlanarak kullanılmaya başlanmalıdır.

Vergi incelemelerinde çağdaş teknolojik gelişmelerden etkin olarak yararlanılmalıdır.

Vergi İstihbarat Merkezi vergi denetim birimi bünyesine alınmalı, vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan bilgileri üretip vergi inceleme elemanlarının hizmetine zamanında sunabilecek bir şekilde yeniden organize edilmelidir.

Vergi denetiminin daha iyi planlanabilmesi için, ekonomiyi yakından takip edebilmek, gelişmelere ayak uydurabilmek ve yeni vergi inceleme teknikleri geliştirmek için, vergi denetim teşkilatında *araştırma ve geliştirme birimi* kurulmalıdır.

Vergi inceleme elemanlarının, monotonluk yaratmayacak şekilde, kendi içinde vergiler ve sektörler itibarıyla birkaç alanda uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi sağlanmalıdır.

Vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlayacak, sanayinin muhtelif alanlarında uzmanlaşmış *mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçi, vb. personel* istihdam edilmelidir.

4.4.2.7. Vergi İnceleme Elemanlığı Tercih Edilen, Saygın Bir Meslek Haline Getirilmelidir:

Vergi inceleme elemanlığı, iyi yüksek öğrenim görmüş olanların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri, işe girip meslek içi eğitim gördükten sonra da ayrılmak istemeyecekleri, özelliği olan, saygın bir meslek haline getirilmelidir. Ücret düzeyi de bu amacı sağlayıcı tutarlara yükseltilmelidir.

4.5. Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler:

Günümüzde ekonominin ve çağdaş vergi sistemlerinin temel unsurlarından biri olan ve vergi dairesi ile mükellef arasında bir “köprü” vazifesini gören “*serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik*” mesleklerinin geliştirilmesi, daha fonksiyonel ve saygın hale getirilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalı ve yapılan düzenlemelerin ciddi bir şekilde uygulanması sağlanmalıdır. Yapılması önerilen düzenlemelerin başlıcaları aşağıda belirtilmiştir.

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda sınavsız meslek mensubu olabilmeye imkan veren hükümlerin bulunması meslek mensubu standardının oluşmasını ve mesleki kalitenin yükselmesini engellemektedir. Bu bakımdan, meslek mensubu olmak isteyen herkes için “*sınav şartı*” getirilmeli, 3568 sayılı Kanunun bu ilkeye aykırı hükümleri kaldırılmalıdır.

- Fiilen kamuda görev yapanların mesleği icra etmelerini önleyen düzenlemeler yapılmalıdır.

- “*Muhasebe standartları*”nın uygulanması sağlanmalıdır.

- En kısa zamanda “*denetim standartları*” oluşturularak uygulamaya konulmalıdır.

- “*Doğruluk denetimi*” yerine tedricen “*uygunluk denetimi*”ne geçilmelidir.

- Doğruluk denetimine geçilinceye kadar, tam tasdik yerine çerçevesi iyi belirlenmiş spesifik konularda “*sınırlı tasdik*” yapılmalıdır.

- Meslek mensuplarının “*müteselsil sorumluluk*”larının esasları açıkça belirlenmelidir. Müteselsil sorumluluğun azami haddi serbest meslek faaliyeti karşılığı alınan ücretin belli katı (örneğin, üç katı) ile sınırlandırılmalıdır.

- “*Mesleki ahlak kuralları*” net ve açık olarak ortaya konulmalı ve bu kurallara uyulup uyulmadığı sıkı bir şekilde takip edilmeli; uyulmadığının sabit olması halinde etkin ve caydırıcı yaptırımlar tavizsiz olarak uygulanmalıdır.

- “*Mecburi meslek kararları*”nın uygulanıp uygulanmadığı etkin ve yeterli bir şekilde izlenmeli, uymayanlar için caydırıcı yaptırımlar tavizsiz olarak uygulanmalıdır.

- ABC formları gibi, etkinliği ve işlerliği olmayan pek çok formun meslek mensuplarınca kullanılma mecburiyetine son verilmelidir.

- Banka kredilendirme işlemleri ile bilirkişilik hizmetlerinde, meslek mensuplarının işletme, muhasebe ve vergi konularındaki bilgi ve mesleki tecrübelerinden yararlanılmalıdır. Mahkemelerce bilirkişi görevlendirmelerine yardımcı olmak üzere, bilirkişilik yapacak meslek mensuplarının iller itibariyle listesi, her yıl TÜRMOB tarafından Adalet Bakanlığı'na bildirilmeli, TÜRMOB tarafından söz konusu liste oluşturulurken mahalli odalarla istişarelerde bulunulmalıdır.
- “Sürekli meslek içi eğitim programları” uygulanarak, seminer, tartışma ve sohbet toplantıları, panel, ve konferanslar düzenlenerek meslek mensuplarının gelişmelerden haberdar olmaları ve bilgilerini devamlı taze tutmaları sağlanmalıdır.
- Meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri muhtemel risklere karşı “mesleğe özgü sigorta sistemi” geliştirilmelidir.

4.6. Vergi Yargısına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri:

İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devleti olmanın vazgeçilmez şartıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi sayesinde hukuka aykırı işlemlerin hukuk sisteminden ayıklanması suretiyle hukukun üstünlüğü sağlanmaktadır. Bu itibarla, hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku yönünden geçerlik kazanabilmesi idarenin vergilendirmeye ilişkin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin yaygın ve etkili bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Yargısal denetimin gereği gibi yapılabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları verebilmesi ise, uyuşmazlıkların olabildiğince kolay, ucuz, çabuk ve fakat doğru olarak çözümlenmesi ile mümkündür.

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözümlenemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilmeleri halinde bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Yargı kavramı, yargı organlarının yanısıra bu organların uyguladıkları usul hükümlerini de içermektedir. Bu itibarla, vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organları ile bunların uyguladıkları usul hükümlerinin tamamı vergi yargısını oluşturmaktadır.⁹

Türkiye’de vergi yargısının bugünkü oluşum biçimi, 1982 yılında çıkartılan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile gerçekleşmiştir. Bu düzenlemeler sonucu, idari yargı içinde yer alan vergi yargısı üç mercili ve iki dereceli¹⁰ bir yapıya kavuşmuştur. Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercileridir. Bunların kararlarına karşı, uyuşmazlığın tutarına göre, üst derece mahkemesi sıfatıyla ya Bölge İdare Mahkemesinde ya da Danıştay nezdinde kanun yoluna gidilebilmektedir.

Türkiye’de vergi yargısının sorunları ve bunlara ilişkin önerileri konu alan bu raporda şu hususlar belirtilebilir.

4.6.1. Vergi Yargısının Görev Alanı:

Vergi mahkemeleri idari yargı içinde “özel görevli” mercilerdir. Bir yargı kolu içinde ayrı bir mahkeme kurulduğunda, bu mahkemenin görev alanının kesin sınırlarının çizilmesi gerekir. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6’ncı maddesi görev ile ilgili hususları düzenlemektedir. Sözü edilen 6’ncı maddede vergi mahkemelerinin görevleri belirlenirken “*organik ölçüt*” (genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait olma) esas alınmaktadır. Bu düzenleme sonucunda, tam

⁹ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 1992, s. 214-215.

¹⁰ KUMRULU, Ahmet, “Vergi Yargısında Sorunlar”, (Yayınlayan: HÜİİBF. Maliye Bölümü, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990 Lara-Antalya, Ankara 1990, s. 119-136), (Sorunlar), s.120; “Türkiye’de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”, (İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, 10-14 Mayıs 1993 Ankara, s. 231-240), s.232

anlamıyla mali yüküm niteliği taşımalarına rağmen, genel bütçe dışındaki fonların gelirleriyle ilgili denetim, vergi yargısı dışında kalmaktadır. Burada yapılması gereken, görevi belirlerken “organik ölçüt”ten vazgeçip, “konu” unsuruna uygun olan “*maddi ölçüt*” kullanmaktır.¹¹

O halde, İdari Yargı içinde örgütlenmiş ve temyiz mercii Danıştay olan vergi yargısının gereği gibi işlev görebilmesi bakımından idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanlarının olabildiğince tereddütlere yer vermeyecek biçimde belirlenmesi gerekir. Bu çerçevede, kamu gücüne dayanan tüm mali yükümlerin ve kamu alacağı sayılan alacakların “yükümlendirme” işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli yargı organı vergi mahkemesi olmalıdır.

4.6.2. Vergi Mahkemeleri-Adli Yargı Kararlarının Birbirine Etkisi:

Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi yargısında, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarla ilgili uyuşmazlıklar ise ceza mahkemelerinde görülmektedir. Örneğin, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin işlendiği iddiası ile açılan bir ceza davasının sonucuna göre, aynı fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilecek ceza farklılaşabilmektedir. Oysa, vergi hukuku ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların farklı yargı kollarına ait mahkemeler tarafından çözüme kavuşturulmasına rağmen, bir mahkemenin verdiği kararın diğer yargı koluna ait mahkemenin verdiği veya da vereceği kararı nasıl etkilediğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda uygulamada çok yaygın sorunlar yaşanmıyorsa da, yargı kolları arasında hüküm uyuşmazlıklarının çıkmasına elverişli bir ortamın varlığı kabul edilmelidir. Bu itibarla, vergi mahkemeleri adli yargı kararlarının birbirine etkisi açık bir biçimde düzenlenmelidir.

4.6.3. Vergi Usul Kanunu - Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkisi:

Mali yükümlerin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu ile mali yükümlerden doğan ve/veya kamu alacağı sayılan alacakların tahsil aşamasını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun kapsamı başta olmak üzere birçok farklılıkları bulunmaktadır. Bu iki kanunun birbiri ile ilişkisinin açıkça ortaya konulmamış ve bir kısım hükümlerin uygulama alanlarının belirsiz olması, bazı sorunlara ve dolayısıyla uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ilişkisi sağlam kurulmalı, gerekirse bu iki kanun birleştirilmek suretiyle kamu alacaklarının tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları aynı kanunda düzenlenmelidir. Bu yolla bazı uyuşmazlıkların ortaya çıkması önlenilebileceği gibi, bazı uyuşmazlıkların çözümünde de kolaylıklar sağlanabilecektir.¹²

4.6.4. İdari Usul - Yargılama Usulü :

Vergi ödevine ilişkin işlemlerin yapılması ve uyuşmazlık çözümünde uygulanması gereken kurallar Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere üç ayrı kanunda düzenlenmektedir. Ancak, farklı aşamaları düzenleyen ve değişik tarihlerde yürürlüğe giren bu üç ayrı kanunda aynı konulara yönelik, fakat çoğu birbiriyle uyumsuz hükümler yer almaktadır. Örneğin, bir usul kodu olan Vergi Usul Kanunu’nda yargılama usulüne, bir yargılama usulü kodu olan İdari Yargılama Usulü Kanunun da ise idari usule ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu durum, sözü edilen hükümlerin anlaşılmasında ve uygulanmasında birtakım olumsuzlukların yaşanmasına yol açmakta ve sorunların kaynağını oluşturmaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun birbirleriyle ve bu iki kanunun İdari Yargılama Usulü Kanunu ile ilişkileri açıkça belirlenmeli, aynı konuya ilişkin farklı kanunlardaki hükümler uyumlu hale getirilmelidir. Bu çerçevede, idari (vergi) usule ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu’nda; yargılama usulüne ilişkin hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda toplanmalıdır.

¹¹ Bkz. KUMRULU, Sorunlar, s. 126; TOBB, s. 219-220.

¹² KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, s.192-193.

4.6.5. Süreler:

Vergi yargılaması hukukunda yer alan dava açma süreleri, genel idari yargıda kabul edilen altmış günlük dava açma süresine (İYUK.m.7/1) göre oldukça kısadır. Özellikle, kamu alacaklarının tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklara ilişkin olarak belirlenen yedi günlük özel dava açma süreleri yönünden bu husus daha belirgin bir hale gelmektedir. Ülkemizde son yıllarda teamül haline gelen dokuz günlük tatil günlerine rastlayan bu özel dava açma süreleri adeta işlevini yitirmektedir. Dava açma süresi, bir işlemin hukuka aykırı olup olmadığının incelenmesi, yargı yoluna gidilip gidilmeyeceğinin belirlenmesi için tanınmış bir fırsattır. Uzun tatil günlerinde bu tür çalışmaların, inceleme ve irdelemelerin yapılması imkansız değilse bile oldukça zordur. Bir işlem hakkında dava açılmasına karar verebilmek ve dava dilekçesini gereği gibi hazırlayabilmek için gerekli araştırma ve incelemenin, görüşme ve tartışmanın yapılması şarttır. Bu itibarla, dava açma süresinin bunların yapılabilmesine imkan verecek uzunlukta olması gerekir. Kamu alacağının değerini korumaya yönelik yeterince, hatta fazlasıyla güvence önlemi getirilmiş olması karşısında, hak arama özgürlüğünün kullanılmasını neredeyse imkansız hale getirecek sonuçlar doğuran yedi günlük dava açma süreleri daha uzun hale getirilmeli, örneğin *otuz güne* çıkarılmalıdır.¹³

Genel idari yargı ile vergi yargısı arasında görev konularında bazen tereddüde düşülebilmektedir. Böyle bir durumda, davanın vergi mahkemesinde açılması gerekirken yanlış değerlendirme sonucunda -vergi yargılaması hukukundaki genel dava açma süresi geçtikten sonra- idare mahkemesinde açılması halinde, idare mahkemesinin görevsizlik kararı verip dosyayı vergi mahkemesine göndermesi üzerine, otuz günlük dava açma süresi içinde açılmadığından davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi gerekmektedir. Kişilerin, hangi mahkemenin görevine girdiğinde tereddüt ettikleri bir davayı kısa olan dava açma süresi içinde açmalarında yarar vardır. Ancak, konuyu sadece kişilerin dikkatine, titizliğine havale etmekle sorunsuz hale getirmek mümkün değildir. Görev konusundaki belirsiz durumların giderilmesi yanında vergi mahkemelerinde dava açma süreleri de genel idari yargıda kabul edilen *altmış güne* çıkarılmalıdır.¹⁴

4.6.6. Mücbir Sebeplerin Vergi Yargılaması Hukukuna İlişkin Sürelere Etkisi:

Vergi yargılaması hukukunda “*eski hale iade*” kurumu bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, mücbir sebeplerin dava açma sürelerine ve diğer sürelere etkileri konusu yoğun olarak tartışılmaktadır. Çünkü, mücbir sebepler vergi yargılaması hukukunu da düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer almamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun atıf yapılan hükümleri arasında eski hale iade hükümleri bulunmamaktadır. Gerçi, vergi yargılaması hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen mücbir sebeplerin yargı aşamasında da etkili olması gerektiği kabul edilmelidir. Tüm bu tartışmalar ve dolambaçlı yollarla çözüm aramalar uygun düzenlemelerin yapılmamış olmasındandır. Oysa, Medeni Yargılama Hukukunda (HUMK.m.166-174) ya da Alman Vergi Yargılaması Hukukunda (56 FGO 110 AO) yer alan eski hale iade kurumuna İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda açıkça yer verilmekle bu tür tartışmaların sona erdirilmesi mümkündür.¹⁵

O halde, mücbir sebeplerin yargılama usulüne ilişkin sürelere etkisi açık bir biçimde düzenlenmeli ya da “*eski hale iade*” kurumu vergi yargılaması hukukunda da benimsenmelidir.

4.6.7. Tahsil Aşamasında Yürütmenin Durması Ya da Durdurulması:

Tahsil aşamasındaki işlemlere karşı açılan davaların yürütmeyi kendiliğinden durdurulmaması ve teminat karşılığında dava sonuçlanıncaya kadar takibin durması konusundaki farklı kanunlarda yer alan düzenlemelerin uyumlaştırılması suretiyle, bir yandan kamu alacağının olabildiğince kısa sürede tahsil edilmesi sağlanmalı, diğer yandan da kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki çıkarlar dengesinin sağlam kurulmasına ve bunun devam ettirilmesine yardımcı olunmalıdır.¹⁶ Bu çerçevede, tahsil aşamasında açılan davalarda yürütmenin durması ya da

¹³ KARAKOÇ, Yusuf , Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, s.169-170; Kamu Alacaklarının Tahsili, s.193.

¹⁴ KARAKOÇ, Yusuf, Süreler, s. 170, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 193.

¹⁵ KARAKOÇ, Süreler, s. 174.

¹⁶ KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının Tahsili, s.193.

durdurulması ayrıca düzenlenmeli; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerinin ilişkisi ve birbirlerine etkisi açıkça belirlenmelidir.

4.6.8. Bölge İdare Mahkemelerinin Görev ve Yetkisi:

Bölge İdare Mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları yönünden, vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından bakılan davalarda verilen ve/veya yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlara karşı itiraz mercii olmak görev ve yetkisi bulunmaktadır. Tek hakim tarafından bakılması gereken davalar için parasal sınır 1.1.1993 tarihinden bu yana 8.000.000.- TL olarak kalmış olduğundan, Bölge idare mahkemeleri vergi uyuşmazlıkları bakımından fiilen yürütmenin durdurulması talepleri hakkında verilen kararlara karşı itiraz mercii işlevi dışında bir işlev göremez hale gelmiştir. Çünkü, günümüz şartlarında 8.000.000 liralık vergi davasına rastlamak pek mümkün değildir. Bunun doğal sonucu olarak, Danıştay'ın iş yükü bir hayli artmaktadır. Bu olumsuz gelişmenin önüne geçebilmek, tek hakimle bakılan davalar için kabul edilen parasal sınırı 2001 yılı için 1.000.000.000 liraya çıkarmalı ve belirlenen bu haddin her yıl yeniden değerlendirilmesini sağlanmalıdır. Aslında, bölge idare mahkemelerine “*istinaf*” görevi de vererek Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi ve içtihat mahkemesi işlevi görmesi sağlanabilir. Bu bağlamda, Üst Mahkemeler Kanun Tasarı hazırlığı çerçevesinde, adli yargıda olduğu gibi, idari/vergi yargısında da “*istinaf mahkemeleri*” kurulmalı, Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mahkemesi hüviyetine kavuşturulmalıdır.

4.6.9. Vergi Yargısı Organlarında Heyetlerin Oluşumu:

Vergi mahkemeleri, kural olarak heyet halinde yargılama yapmaktadır. İdari/vergi uyuşmazlıklarının özellikleri nedeniyle, hukuk fakültesi yanında programlarında hukuk derslerine yer veren diğer fakülteler mezunları da vergi yargısında hakim olabilmektedir. Meslekten hukukçu olmayan hakimlerin birtakım usul hataları yapabilmeleri ihtimaline karşı, vergi yargısında heyet halinde yargılamaların en az bir *meslekten hukukçu hakim* bulunması halinde yapılmasını; davanın esas yönünden daha net ortaya konulabilmesine katkıda bulunmak amacıyla Danıştay Vergi Dava Dairelerinde görev yapan üyelere en az birinin *vergi denetiminde on beş yıl görev yapmış* olanlardan seçilmesini sağlayacak düzenlemelere gidilmelidir.

4.6.10. Sorunların İdari Aşamada Çözümü ve/ya da Yargıya İntikali:

Vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan sorunların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmemesi için idari aşamada çözüm yollarına işlerlik kazandırılmalı; bu başvurulardan sonuç alınamaması halinde başvuru dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesini ve bu dilekçelerin idare tarafından vergi mahkemesine intikal ettirilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst makama başvurunun; bu başvuruların reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna başvurulmasının şartları ve sonuçları açık ve net bir biçimde düzenlenmelidir.

4.6.11. İdari Başvuruların Dava Açma Süresine Etkisi:

Dava açma süresi içinde ya da dava açma süresi geçtikten sonra üst/aynı makama yapılan başvuruların dava açma süresine etkisi konusundaki ayrı kanunlarda yer alan hükümlerin uyumsuzluğunun sebebini, bir yargılama usulü kanunu olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari usule ilişkin hükümlere yer verilmesi ve bir idari/vergi usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda da bir vergi/idari usul konusu olan idari başvuru/hata düzeltme başvurusuna ilişkin yeterli, kapsamlı bir düzenlemeye yer verilmemiş olması oluşturmaktadır. Ayrıca, idari/vergi usul alanında uygulama önceliğinin Vergi Usul Kanunu hükümlerinde olmasına rağmen, gerekli ve yeterli hükümlerin bulunmaması yüzünden İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleriyle boşluklar doldurulmaya çalışılmaktadır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleriyle de gerekli ve yeterli bir çözüme ulaşılamamaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nda idari usule, bu bağlamda hata düzeltme başvurularına ilişkin gerekli ve yeterli düzenlemenin yapılmasında, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleriyle uyumun sağlanmasında yarar vardır. Örneğin, hata düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve bu sürenin düzeltme talebinin reddinin tebliğinden veya reddedilmiş

sayılacağı tarihten itibaren başlayarak kaldığı yerden işlemeye devam edeceği hakkında bir kuralın Vergi Usul Kanunu'nun 123'üncü ya da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesine konulması düşünülebilir. Ayrıca, dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurulması halinde vergi dairesinin kaç gün içinde cevap vermesi gerektiği, başvurunun reddi ya da reddedilmiş sayılmasından itibaren kaç gün içinde şikayet merciiine başvurulacağı ve şikayet merciiinin de bu başvuruya kaç gün içinde cevap vermesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nda açıkça ya da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesine yollama yapılmak suretiyle düzenlenebilir.¹⁷

Dava açma süresi içinde idari başvurunun dava açma süresini etkilemesi sadece tarh işlemlerine karşı açılacak davalarda söz konusu değildir. Aynı zamanda, tahsil aşamasına ilişkin işlemler hakkında dava açma süresi içinde idari makamlara başvurulması halinde dava açma süresi durmaktadır. Örneğin, ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna başvurulabilmekte ve bu başvuru İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi anlamında bir başvuru sayılmakta ve dava açma süresini durdurmaktadır.¹⁸

4.6.12. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na Yaptığı Atıf:

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'nci maddesi, belli konular bakımından Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunmaktadır. Bu atıf ilişkisi nedeniyle bazı tereddütler doğabilmekte, farklı yargılama ilkelerinin benimsendiği iki ayrı alanı düzenleyen kurallar arasında uyum sağlamak bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Öte yandan, atıf "*numerus clauses*" esasına göre yapıldığından, bunun sonucunda da bazı sorunlar çıkmaktadır. Sorunların yok edilmesi için iki yol düşünülebilir. Bunlardan birincisi, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun belli konuları ayrıntılı olarak düzenlemesidir. İkinci yol ise, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atfın, daha geniş kapsamlı hale getirilmesidir. Örneğin, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri, idari/vergi yargı(sın)da geçerli olabileceği ölçüde uygulanır" şeklinde bir hüküm düşünülebilir.¹⁹

4.6.13. Gecikme Faizi:

Kaybedilen vergi davalarında yükümlülerin gecikme faizi uygulamasına maruz bırakılmaları (VUK. 112), doktrinde ve uygulamada geniş ölçekli tartışmalara konu olmuştur.²⁰ Anayasal hak arama özgürlüğünün kullanımı bakımından caydırıcı etki yarattığı ileri sürülen bu yaptırım Anayasa Mahkemesince, Anayasaya uygun bulunmuştur. Kamu alacağının geç ödenmesi nedeniyle zaman içinde uğradığı değer kaybına karşı Hazineyi korumaya yönelik bu düzenlemenin yanında, kamu borçlusu ile kamu alacaklısı arasındaki çıkarlar dengesini kurmak ve sağlamak üzere, devletçe haksız yere tahsil edilmiş olan kamu alacaklarının iadesinde de kamu borçlularına gecikme zammı (veya faizi) ile aynı oranda bir faiz ödenmesini öngören bir hükme yer verilmesi gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesine eklenen 4'üncü bentte yer alan "*iade faizi*"ne ilişkin düzenleme bu amaca ulaşmaya elverişli bir niteliğe sahip değildir. Gerçi, Türk hukuk sisteminde devletin tazminat olarak faiz ödemesi yükümlüne ilişkin bir hüküm olmasa dahi, bir tam yargı davası kapsamında buna hükmedilmesi mümkündür. Ancak, yargı mercileri, devleti tazminata mahkum etme konusunda çekingen davranmaktadır. Kaldı ki, açık düzenleme olmadığı takdirde, tazminat tutarının kanuni faiz (% 50) oranı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

O halde, Devletin alacağını geç tahsil etmesi nedeniyle almaya hak kazandığı gecikme zammı/faizi oranında bir faizin, haksız olarak alındığı için iade edilmesi gereken yükümlü alacakları için de uygulanmasını sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır. Ancak bu yolla kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki çıkarlar dengesi kurulabilir ve korunabilir.

¹⁷ KARAKOÇ, Süreler, s. 172-173.

¹⁸ KARAKOÇ, Süreler, s. 173.

¹⁹ TOBB, s.222.

²⁰ Gecikme faizi hakkında lehte görüş için bkz. KUMRULU, Ahmet, "Vergi Davalarında Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler" (AÜFD-1989) s.237-250.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye'nin son yıllarda içinde bulunduğu çok ciddi kamu finansman sorununun üstesinden gelebilmesi ve bir daha böylesi bir sorunla karşılaşmaması için, ekonomik ve mali politikaların birbirleriyle uyumlu bir şekilde hazırlanıp uygulamaya konulması ve özellikle **kamu tarafından sunulan mal ve hizmetlerin iç borçlanma yerine vergi gelirleri ile finansmanını sağlayacak tedbirlerin alınması ve bu konuda gerekli düzenlemelerin vakit geçirmeden yapılması zorunludur.**

İç borç (anapara + faiz) yükünü uluslararası standartlar seviyesine indirerek yerine sağlıklı ve sürekli gelir kaynağı olan *vergi gelirlerini artırabilmenin ilk ve temel şartı*, **vergi kayıp ve kaçığının varlığının ve bunun ortadan kaldırılması veya en azından asgariye indirilmesi gerektiğinin siyasi otorite tarafından samimiyetle kabul edilmesi ve bu konuda kamuoyunun desteğinin alınması** gerektirir.

Bu sağlandıktan sonra, *ikinci aşamada*, **vergi kayıp ve kaçığına yol açan nedenler bilimsel ve objektif olarak ortaya konulmalıdır.**

Üçüncü aşamada ise, **vergi kayıp ve kaçığına yol açan nedenlerin ortadan kaldırılması için alınması gereken tedbirler belirlenmelidir.** Ancak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik bu tedbirlerin ekonomik, sosyal ve mali açıdan olumsuz sonuçlar doğurma ihtimali de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bakımdan, **öngörülen tedbirler uygulamaya konulmadan önce muhtemel etkileri tek tek iyi analiz edilmeli ve en az zararla en fazla etkinlik sağlayacak tedbirlerin seçimine öncelik verilmelidir.** **Alınması gereken tedbirler;** AB'ye uyum süreci de göz önünde bulundurularak, vergi mevzuatının iyileştirilmesinden Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasına, mükelleflerin eğitiminden vergi denetiminin etkin hale getirilmesine, mükellef - Gelir İdaresi ilişkilerinden vergi yargısının iyileştirilmesine, doğrudan vergi ile bağlantısı olmayan ekonomik, sosyal ve mali alanda yapılacak düzenlemelerden diğer kurumsal düzenlemelere kadar çok geniş yelpazeye yayılabilir.

Son aşamada ise, seçilmiş olan **tedbirlerin tam bir tarafsızlıkla tavizsiz olarak uygulanması sağlanmalıdır.**

Yukarıda belirtilen çerçevede, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde hukuki temeli vergi kanunlarına ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır. Bununla birlikte, bugüne kadar pek çok vergi kanunu çıkarılmış olmasına rağmen beklenen başarının sağlandığını söylemek mümkün değildir. Bunda, vergiye ve Gelir İdaresine gereken önemin verilmemiş olmasının payı inkar edilemez. Bu bakımdan **Gelir İdaresinin**, vergi politikalarını ve bunlara uygun mevzuatı daha iyi hazırlayıp etkin bir şekilde uygulayabilecek şekilde **fonksiyonel olarak yeniden yapılandırılarak güçlü hale getirilmesi zorunludur.**

Vergide başarılı olmak için sadece Gelir İdaresinin başarılı olmasının da yetmeyeceği aşıkardır. Ancak, **fonksiyonel olarak yeniden yapılanmış güçlü bir Gelir İdaresinin, vergide başarılı olunması için alternatif politikalar üretip gerekli tedbirleri alabilme kararlılığı ve yeteneğine de sahip olacağı unutulmamalıdır.**

Gelir İdaresinin başarılı olabilmesi için, **iç denetimde köklü bir anlayış değişikliğine gidilmesi gerekmektedir.** Klasik iç denetim anlayışı yerine, vergi mevzuatını uygulayan **personelle eğitici, yol gösterici ve yapıcı yaklaşan**, uygulamada **aksayan yönleri** kısa sürede tespit ederek **alternatif çözüm önerileri ile birlikte yetkili makama sunan, planlaması ve koordinasyonu merkezden sağlanan bir iç denetim örgütüne ihtiyaç bulunmaktadır.**

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en etkin yollardan birisi de vergi denetimidir. Vergi denetiminde etkinlik sağlandığı ölçüde vergi denetiminin caydırıcı fonksiyonu ön plana çıkacak ve istenilen amaca ulaşılacaktır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için ihtisaslaşmaya gidilmeli, bu çerçevede, iç denetim (teftiş-soruşturma) ve kamusal dış denetim (vergi incelemesi) fonksiyonlarını aynı kişi veya birimin uhdesinde bulunduran mevcut uygulamadan en kısa zamanda

vazgeçilerek Bakanlıktaki tüm vergi denetim birimleri ile iç denetim birimlerinin ayrı birer çatı altında toplanmasını sağlayacak kurumsal düzenlemeler yapılmalı; her bir denetimin ülke çapında planlanması ve koordinasyonunun sağlanması bu ayrı birimlerin merkez teşkilatlarının sorumluluğuna verilmelidir.

Vergide başarı için, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyenlerin desteğinin alınması da çok önemlidir. Çünkü bu destek, vergisel yükümlülüklerini hiç yerine getirmeyenlerin ya da eksik yerine getirenlerin üzerine Gelir İdaresince daha kararlı gidilmesine katkıda bulunacak, bu şekilde kayıt içine alınan mükelleflerden tahsil edilen ilave kaynaklar sayesinde vergisini tam ve zamanında ödeyenler üzerindeki vergi yüklerinin daha aşağılara çekilmesine zemin hazırlanmış olacaktır.

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartı, vatandaşta vergi ödeme bilincinin yerleşmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için ise vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararına kullanıldığı hususunda kanaat getirmesi lazımdır. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç arttıkça vergiye karşı direncin de o oranda azalacağı unutulmamalıdır. Bunun için, öncelikle, **uygulamanın bu** kanaat ve inancın yerleşmesine katkı yapacak **yönde olması**, daha sonra da bu **uygulamanın kamuoyuna iyi anlatılması** gerekmektedir. Bu noktada da, **kitle iletişim araçlarına** büyük bir görev ve sorumluluk düşmektedir.

Diğer taraftan, bir devlet çatısı altında toplu halde yaşamının bir sonucu olarak, **devletin vatandaşlarına sunduğu** güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, alt yapı gibi **her türlü hizmetin finansmanının vergi ile sağlandığı, dolayısıyla bu hizmetlerden yararlanan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gerektiğine ilişkin vergi bilincinin ilköğretim okullarının ilk sınıflarından itibaren her düzeydeki vatandaşa okul, sanat ve medya yoluyla verilmesi de vergi bilincinin yerleşmesi bakımından önemli adımlardan birisi** olacaktır.

Vergide arzulanan başarının bir diğer şartı da, izlenen diğer ekonomik ve mali politikalar ile vergi politikalarının bir bütünlük oluşturması ve paralellik göstermesidir. Bir diğer deyişle uygulanacak herhangi bir ekonomik ve mali programın veya vergi politikalarının bir diğerinin etkinliğini azaltıcı yönde olmaması gerektirir.

Ekonomik hayatın kayda alınması ve mali tabloların düzenlenmesindeki fonksiyonları nedeniyle iş dünyasındaki önemi giderek daha iyi anlaşılan, bunun yanı sıra, vatandaşla Gelir İdaresi arasında vergisel olaylarda köprü vazifesi gören ve 3568 sayılı Kanun ile hukuki çerçevesi oluşturulan **serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin daha da güçlenmesi vergi bilincinin yerleşmesine büyük katkılarda bulunacaktır.** Mesleği, gelişmiş ülke uygulamalarından da yararlanarak daha ileriye götürecek, mesleki ahlak kuralları dışına çıkarak meslek ilkelerinin zedelenmesine ve mesleğin saygınlığının yitirilmesine sebep olan meslek mensuplarına karşı gerekli yaptırımları uygulayacak olan meslek örgütlerinin kendileri olduğu unutulmamalıdır. Bu bakımdan mesleğin, bir an önce kendi ayakları üzerinde durabilecek hale gelerek gerçek manada bağımsız niteliğine kavuşmasında yarar vardır.

Vergide etkinliğin sağlanmasında vergi yargısının rolünü inkar etmek mümkün değildir. Ancak, 1980’li yıllardan itibaren, **vergi yargısının, özellikle Danıştay’ın kendisinden beklenen uygulamaya yön verme, içtihat yaratma fonksiyonu giderek zayıflamıştır.** Bunda, sık sık değişen vergi mevzuatının payı büyüktür. Çünkü, mevzuatın sık sık değişmesi yargı kararlarında istikrar sağlanmasını önlediği gibi, idare ile mükellef arasındaki ihtilafların sayısının artmasına da neden olmuştur. Vergi yargısının yapısal sorunlarının da etkin olarak çalışmasını engellediği kuşkusuzdur. Bu bakımdan, vergi yargısının mevcut sorunlardan kurtarılmasını sağlayacak idari ve hukuki tedbirler alınmalıdır.

EKLER

EK: TABLO-1

TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL) GSYİH İÇİNDEKİ PAYI
(1980-1997)

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A.B.D.	26.9	27.3	27.1	25.5	25.5	26.0	25.8	27.1	26.9	27.0	26.7	26.8	26.7	27.0	27.6	28.8	29.2	29.7
ALMANYA	38.2	37.7	37.7	37.4	37.6	38.1	37.7	38.0	37.7	38.2	36.7	38.2	39.0	39.1	39.3	38.5	37.6	37.2
AVUSTRALYA	28.4	29.3	29.6	28.4	30.0	30.0	30.9	31.1	30.7	30.6	30.8	29.1	28.7	28.8	29.9	29.3	30.2	29.8
AVUSTURYA	41.2	42.5	41.2	41.1	42.4	43.1	42.9	42.3	32.0	41.0	41.3	41.9	43.2	43.5	42.8	42.4	44.1	44.3
BELÇİKA	44.4	45.0	46.4	46.4	47.4	47.7	47.1	47.5	46.0	45.5	44.8	44.9	44.9	45.6	46.6	45.4	45.8	46.8
ÇEKOSLOVAKYA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	47.8	47.3	40.1	39.1	38.6
DANİMARKA	45.5	45.3	44.5	46.5	47.6	49.0	50.8	51.5	51.7	50.7	4837	48.8	49.2	50.3	51.6	49.4	49.7	49.5
FINLANDIYA	36.9	38.9	37.8	37.6	39.2	40.8	42.4	40.1	43.3	43.4	45.4	46.9	46.8	45.4	47.3	45.2	47.1	46.5
FRANSA	41.7	41.9	42.8	43.6	44.6	44.5	44.0	44.5	43.8	43.7	43.7	43.9	43.7	43.9	44.1	44.0	45.0	45.1
HOLLANDA	45.0	44.4	44.7	46.0	46.0	44.1	44.9	47.5	47.6	44.9	44.6	47.2	46.8	47.7	45.9	42.0	41.5	41.9
İNGİLTERE	35.3	36.5	39.0	37.3	37.3	37.9	37.6	37.2	37.1	36.2	36.4	35.7	35.1	33.4	34.1	35.2	35.1	35.4
İRLANDA	33.8	35.0	36.5	38.0	38.0	36.4	37.2	37.4	39.0	35.4	35.2	35.8	36.2	36.4	37.5	33.1	33.2	32.8
İSPANYA	24.1	25.4	25.6	27.5	27.5	28.8	30.6	32.5	32.8	34.6	34.4	34.7	36.0	35.1	35.8	32.8	32.7	33.7
İSVEÇ	48.8	50.1	49.1	49.8	49.8	50.0	52.5	55.4	54.8	55.5	55.6	53.7	51.0	50.1	51.0	47.9	50.0	51.9
İSVİÇRE	30.8	330.6	31.0	31.6	31.6	32.0	32.5	32.0	32.6	31.7	31.5	31.2	31.9	33.2	33.9	33.5	34.2	33.8
İTALYA	30.2	31.4	33.7	35.8	35.8	34.5	36.0	36.1	36.7	37.9	39.1	39.7	42.1	43.8	41.7	41.2	42.9	44.4
İZLANDA	29.2	30.2	30.6	28.1	28.1	28.4	28.5	28.9	31.5	32.5	31.4	31.4	32.2	31.3	30.9	31.2	32.3	32.2
JAPONYA	25.4	26.2	26.6	27.0	27.1	27.6	28.4	29.7	30.3	30.7	31.3	30.8	29.2	29.1	27.8	28.4	28.2	28.8
KANADA	31.6	33.6	33.5	32.9	33.0	33.1	33.7	34.7	34.0	35.1	36.5	36.7	36.4	35.8	36.1	35.4	35.7	36.8
LÜKSEMBURG	46.3	47.8	49.1	51.8	51.8	46.7	44.0	44.5	43.3	42.3	43.6	42.9	42.5	44.3	45.0	44.4	46.6	46.5
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	42.4	42.4	42.0	41.0	42.7	40.9	39.4
MEKSİKA	17.4	16.9	17.4	19.4	18.7	18.3	17.4	18.4	17.7	18.6	18.6	18.9	19.4	19.7	18.8	16.6	16.8	16.9
NORVEC	47.1	48.7	47.9	46.6	46.6	47.6	50.0	47.9	43.1	41.3	41.8	41.8	41.0	40.2	41.2	41.5	41.5	42.6
POLONYA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	37.2	38.2	42.4	43.2	42.3	42.1	41.2
PORTEKİZ	25.2	26.7	27.4	28.9	28.9	27.8	29.4	27.6	30.1	30.8	31.0	31.7	33.4	31.4	33.0	33.3	33.2	34.2
TÜRKİYE	17.9	19.0	18.4	17.2	17.2	15.4	17.5	18.8	17.8	18.7	20.0	21.0	22.4	22.7	22.2	22.6	25.4	27.9
YENİ ZELANDA	32.9	33.8	34.5	32.1	32.2	33.3	33.7	36.5	36.0	38.7	37.6	36.3	36.2	35.6	37.0	37.7	35.8	36.4
YUNANİSTAN	29.4	29.6	33.4	33.9	33.9	35.1	36.9	37.2	34.9	34.6	37.5	39.0	40.8	41.2	42.5	32.1	32.0	33.7
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:																		
TOPLAM OECD	34.1	34.9	35.4	35.6	35.6	35.9	36.5	37.0	36.9	36.7	37.0	37.4	37.6	38.1	38.4	36.5	36.9	37.2
AMERİKA OECD	25.3	26.0	26.0	25.9	25.9	25.8	25.6	26.7	26.2	26.9	27.3	27.5	27.5	27.5	27.5	26.9	27.2	27.8
PASİFİK OECD	28.9	29.7	30.2	29.2	29.2	30.3	31.0	32.4	32.3	33.4	33.2	32.1	31.4	31.2	31.6	29.0	28.9	29.1
AVRUPA OECD	36.4	37.2	37.7	38.2	38.2	38.3	39.1	39.3	39.2	38.8	39.1	39.5	39.9	40.5	40.8	39.1	39.6	39.9
EU 15	37.7	38.5	39.3	40.1	40.1	40.3	40.9	41.3	41.4	40.9	41.2	41.0	42.0	42.1	42.5	40.5	41.1	41.5

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE : 3).

EK: TABLO-2**TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ HARİÇ) GSYİH İÇİNDEKİ PAYI
(1965-1997)**

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A.B.D	21.1	23.0	21.3	21.0	19.5	19.8	19.8	19.7	20.1	20.6	21.5	22.0	22.5
ALMANYA	23.1	22.9	23.8	25.1	24.2	22.9	23.4	24.0	23.9	23.9	23.3	22.3	21.7
AVUSTRALYA	23.2	24.2	27.5	28.4	30.0	30.8	29.1	28.7	28.8	29.9	29.3	30.2	29.8
AVUSTURYA	26.0	26.6	28.0	28.4	29.4	27.7	28.2	29.0	28.7	27.8	27.0	28.8	29.1
BELÇİKA	21.4	24.9	28.5	30.9	32.3	29.7	29.2	29.1	29.5	31.1	30.4	31.0	31.4
ÇEKOSLOVAKYA	-	-	-	-	-	-	-	-	29.5	28.3	23.7	22.7	21.6
DANİMARKA	28.3	38.8	40.8	44.7	47.2	47.2	47.4	47.6	48.7	49.9	47.9	48.1	47.9
FİNLANDIYA	28.3	29.6	32.0	29.8	33.7	35.5	35.5	36.0	33.4	35.2	32.7	35.0	34.8
FRANSA	22.7	22.3	21.9	23.9	25.2	24.4	24.7	24.2	24.3	24.2	25.2	26.2	26.8
HOLLANDA	22.6	24.0	26.4	27.9	24.6	27.9	29.6	28.6	29.5	26.6	24.5	25.1	24.7
İNGİLTERE	25.7	31.8	29.4	29.4	31.2	30.2	29.5	28.8	27.5	27.9	29.0	29.0	29.3
İRLANDA	24.2	28.5	17.0	29.0	31.0	30.0	30.4	30.7	30.8	32.0	28.3	28.7	26.6
İSPANYA	10.5	10.6	10.3	12.4	16.9	22.2	22.4	22.8	21.7	22.0	20.9	20.9	21.9
İSVEÇ	30.8	33.8	34.9	34.8	37.5	40.5	38.1	36.0	36.4	37.2	34.0	35.2	36.7
İSVİÇRE	16.1	18.2	21.0	21.3	21.8	21.1	20.5	20.8	20.8	21.5	21.2	21.7	21.3
İTALYA	16.8	16.3	14.2	18.7	22.5	26.2	26.6	28.8	30.0	28.7	28.2	28.3	29.6
İZLANDA	24.1	24.8	28.8	28.6	27.7	30.4	29.2	29.6	28.8	28.4	28.7	29.5	29.3
JAPONYA	14.3	15.3	14.9	18.0	19.3	22.2	21.6	19.8	19.3	18.1	18.1	17.9	18.2
KANADA	24.5	28.3	29.2	28.3	28.6	31.2	31.1	30.4	29.9	30.0	30.4	30.7	31.9
LUKSEMBURG	20.7	22.1	30.2	32.8	34.4	31.7	30.7	30.0	31.9	33.1	32.6	34.7	34.7
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	29.0	27.7	27.1	26.9	27.5	27.0	25.2
MEKSİKA	-	-	-	14.7	16.0	15.9	16.0	16.3	16.2	15.1	13.9	14.2	14.2
NORVEÇ	29.3	33.0	33.7	37.2	37.8	30.8	30.9	30.0	30.1	31.3	31.8	31.9	33.1
POLONYA	-	-	-	-	-	-	25.5	26.9	30.1	30.4	29.4	28.9	28.0
PORTEKİZ	12.6	15.4	14.2	17.8	20.6	22.6	23.1	24.9	23.0	24.3	24.3	24.7	25.3
TÜRKİYE	9.9	11.7	14.5	15.4	13.2	16.1	16.9	17.9	18.2	18.7	19.8	21.4	23.8
YENİ ZELENDA	24.7	27.4	31.1	32.9	33.3	37.6	36.3	36.2	35.6	37.0	37.7	35.8	36.4
YUNANİSTAN	15.0	17.7	17.9	19.7	22.6	25.9	26.6	28.1	27.3	27.8	22.1	22.2	23.1
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:													
TOPLAM OECD	21.5	23.8	25.1	26.0	27.2	28.0	27.8	27.9	27.9	28.2	27.0	27.4	27.6
AMERİKA OECD	22.8	25.6	25.2	21.3	21.4	22.3	22.3	22.2	22.1	21.9	21.9	22.3	22.9
PASİFİK OECD	20.8	22.3	24.5	26.5	27.5	30.2	29.0	28.2	27.9	28.3	26.1	25.9	26.0
AVRUPA OECD	21.5	23.8	25.1	26.7	28.1	28.6	28.4	28.6	28.7	29.0	27.8	28.3	28.5
EU 15	21.9	24.4	25.3	27.0	28.9	29.6	29.7	29.9	29.8	30.2	28.7	29.3	29.7

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE : 4).

EK: TABLO - 3
ANA BAŞLIKLAR İTİBARIYLA VERGİLERİN
TOPLAM VERGİ GELİRLERİNE (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL) ORANI
(1997)

ÜLKELER	GELİR VERGİSİ VEKURUMLAR VERGİSİ	SOSYAL GÜVENLİK PRİMİ	ÜCRETLER	SERVET VER.	MAL VE HİZMETLER	DİĞER VERGİLER
A.B.D.	48,4	24,2		10,7	16,7	
ALMANYA	27,9	41,6		2,7	27,7	0,0
AVUSTRALYA	56,6		6,7	9,2	27,5	
AVUSTURYA	28,9	34,2	6,2	1,3	28,2	1,2
BELÇİKA	38,6	31,8		2,9	26,7	
ÇEKOSLOVAKYA	22,1	43,9	0,0	1,4	32,6	0,0
DANÝMARKA	59,9	3,2	0,6	3,4	33,0	0,0
FÝNLANDÝYA	41,4	25,2		2,3	30,9	0,1
FRANSA	19,9	40,6	2,4	5,4	27,8	3,8
GÜNEY KORE	27,8	8,8	0,3	13,5	45,4	4,2
HOLLANDA	26,0	40,9		4,6	28,0	0,4
İNGİLTERE	36,9	17,2		10,8	35,3	0,0
ÝRLANDA	41,4	12,9	1,1	4,9	39,7	-
İSPANYA	29,9	35,0		5,8	28,9	0,3
İSVEÇ	41,2	29,2	3,2	3,9	22,3	0,1
İSVİÇRE	37,1	36,9		7,7	18,3	-
ÝTALYA	35,4	33,5	0,1	5,1	25,9	-
ÝZLANDA	35,6	8,8		8,2	47,5	-
JAPONYA	35,5	36,9		10,8	16,5	0,2
KANADA	49,0	13,4	2,1	11,0	24,4	1,1
LÜKSEMBURG	38,9	25,4		7,7	27,0	0,9
MACARÝSTAN	21,7	36,0	0,3	1,5	39,3	1,2
MEKSÝKA	26,0	16,1			55,3	1,7
NORVEÇ	37,9	22,4		2,7	37,0	0,0
POLONYA	29,1	32,1	0,8	2,9	34,9	0,1
PORTEKİZ	28,8	26,0		2,5	42,0	0,8
TÜRKİYE	27,4	14,5		2,7	37,1	18,2
YENÝ ZELANDA	59,0		1,0	5,4	34,6	0,0
YUNANÝSTAN	22,9	31,6	0,7	3,8	41,0	0,0
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA :						
TOPLAM OECD	35,6	24,9	0,9	5,5	32,1	1,2
AMERİKA OECD	41,4	17,9	1,1	10,4	32,1	0,9
PASİFİK OECD	44,7	11,4	2,0	9,7	31,0	1,1
AVRUPA OECD	33,1	28,3	0,7	4,3	32,3	1,2
EU 15	34,5	28,6	1,0	4,5	30,9	0,5

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE: 7).

EK: TABLO-4
ANA BAŞLIKLAR İTİBARIYLA VERGİLERİN GSYİH'YA ORANI
(1994)

ÜLKELER	GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ	SOSYAL GÜVENLİK PRİMİ	ÜCRETLER	SERVET VER.	MAL VE HİZMETLER	DİĞER VERGİLER
A.B.D	14.4	7.2	-	3.2	4.9	-
ALMANYA	10.4	15.5	-	1.0	10.3	0.0
AVUSTRALYA	16.9	-	2.0	2.7	8.2	-
AVUSTURYA	12.8	15.2	2.8	0.6	12.5	0.5
BELÇİKA	17.8	14.6	-	1.3	12.3	-
ÇEKOSLOVAKYA	8.5	16.9	0.0	0.5	12.6	0.0
DANİMARKA	29.6	1.6	0.3	1.7	16.3	0.0
FİNLANDİYA	19.3	11.7	-	1.1	14.4	0.1
FRANSA	9.0	18.3	1.1	2.4	12.6	1.7
GÜNEY KORE	5.9	1.9	0.1	2.9	9.7	0.9
HOLLANDA	10.9	17.1	-	1.9	11.7	0.2
İNGİLTERE	13.1	6.1	-	3.8	12.4	0.0
İRLANDA	13.6	4.2	0.4	1.6	13.0	-
İSPANYA	10.1	11.8	-	2.0	9.7	0.1
İSVEÇ	21.4	15.2	1.7	2.0	11.6	0.1
İSVİÇRE	12.6	12.4	-	2.6	6.2	-
İTALYA	15.7	14.9	0.1	2.3	11.8	-
İZLANDA	11.5	2.8	-	2.6	15.3	-
JAPONYA	10.2	10.6	-	3.1	4.8	0.1
KANADA	18.0	4.9	0.8	3.7	9.0	0.4
LUKSEMBURG	18.1	11.8	-	3.6	12.6	0.4
MACARİSTAN	8.6	14.2	0.1	0.6	15.5	0.5
MEKSİKA	4.5	2.7	-	-	9.3	0.3
NORVEÇ	16.2	9.6	-	1.1	15.8	0.0
POLONYA	12.0	13.2	0.3	1.2	14.4	0.1
PORTEKİZ	9.9	8.9	-	0.8	14.4	0.3
TÜRKİYE	7.6	4.0	-	0.8	10.3	5.1
YENİ ZEELANDA	21.5	-	0.3	2.0	12.6	0.0
YUNANİSTAN	7.7	10.7	0.2	1.3	13.8	0.0
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:						
TOPLAM OECD	13.4	9.6	0.4	1.9	11.6	0.4
AMERİKA OECD	12.3	4.9	0.4	3.4	7.8	0.2
PASİFİK OECD	13.6	3.1	0.6	2.7	8.8	0.2
AVRUPA OECD	13.5	11.4	0.3	1.7	12.7	0.4
EU 15	14.6	11.8	0.4	1.8	12.6	0.2

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE : 6).

EK: TABLO- 5
TÜKETİM VERGİLERİNİN GSYİH'YE ORANI
(1965-1997)

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A.B.D	4.8	4.8	4.6	4.1	4.2	4.0	4.2	4.2	4.3	4.4	4.5	4.4	4.3
ALMANYA	9.8	9.9	9.2	9.9	9.4	9.4	9.9	10.0	10.4	10.8	10.3	10.1	9.9
AVUSTRALYA	7.0	6.7	7.1	7.9	8.6	7.2	6.7	6.6	6.8	7.1	6.8	6.7	6.6
AVUSTURYA	12.7	13.1	13.1	12.5	13.4	12.3	12.2	12.4	12.2	12.6	11.1	12.0	11.9
BELÇİKA	10.6	11.7	10.3	10.9	11.4	10.8	10.9	10.8	11.0	11.4	10.6	10.9	10.8
ÇEKOSLOVAKYA	-	-	-	-	-	-	-	-	14.8	14.5	12.3	12.1	11.7
DANİMARKA	11.4	14.8	13.1	16.2	16.1	15.5	15.3	15.1	14.9	15.7	15.2	15.5	15.6
FINLANDIYA	12.7	12.7	12.1	13.0	13.7	14.6	14.7	14.6	14.4	14.2	13.1	13.8	14.0
FRANSA	12.9	13.0	12.0	12.3	12.8	12.0	11.5	11.3	11.3	11.6	11.7	12.1	12.0
HOLLANDA	8.9	9.7	9.6	10.4	10.3	10.7	10.9	10.9	10.8	10.7	10.4	10.6	10.7
İNGİLTERE	9.4	9.8	8.4	9.7	11.0	10.7	11.1	11.6	11.2	11.5	11.8	11.8	11.8
İRLANDA	12.7	15.3	13.9	14.5	15.5	14.3	13.9	13.8	13.2	13.9	12.8	12.7	12.4
İSPANYA	6.0	6.0	4.7	5.0	8.0	9.1	9.1	9.4	8.6	9.1	8.6	8.6	8.9
İSVEÇ	10.3	10.6	9.8	11.0	12.8	13.4	13.6	12.7	13.2	12.9	11.4	11.1	11.2
İSVİÇRE	5.9	5.9	5.4	5.8	5.6	5.4	5.2	5.0	5.1	5.1	5.8	5.7	5.7
İTALYA	9.4	9.5	7.4	7.6	8.2	9.9	10.1	10.1	10.1	10.9	10.3	9.8	9.9
İZLANDA	16.2	16.2	18.4	17.2	16.9	15.5	15.4	15.3	14.8	14.3	14.3	14.6	14.3
JAPONYA	4.6	4.1	3.2	3.6	3.3	3.6	3.6	3.6	3.7	3.8	3.7	3.8	4.2
KANADA	9.0	8.7	8.4	7.8	8.6	8.7	8.8	8.8	8.8	8.7	8.1	8.1	8.2
LÜKSEMBURG	7.2	6.0	8.6	9.4	11.1	10.6	11.3	11.9	12.0	12.2	11.7	12.5	12.2
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	14.8	16.3	16.3	16.4	17.3	16.5	15.3
MEKSİKA	-	-	-	8.6	11.6	10.2	10.0	9.6	9.0	8.7	8.8	9.2	9.1
NORVEÇ	13.3	16.3	16.4	16.2	17.3	14.3	14.0	14.6	14.7	15.3	15.5	15.2	15.3
POLONYA	-	-	-	-	-	-	9.7	11.3	14.2	15.1	14.6	14.8	14.1
PORTEKİZ	6.7	8.6	8.3	10.9	11.5	13.3	13.2	14.1	13.2	14.5	14.3	13.9	14.2
TÜRKİYE	5.6	6.1	6.5	4.5	5.5	5.5	6.0	6.6	7.1	8.1	8.4	9.6	10.2
YENİ ZEELANDA	6.5	6.9	7.1	7.0	7.3	11.9	12.1	12.2	11.5	11.7	11.8	11.6	11.8
YUNANİSTAN	9.7	11.2	10.7	11.2	14.0	15.8	16.8	18.0	17.4	16.7	12.9	13.0	13.1
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA													
TOPLAM OECD	9.3	9.9	9.5	9.9	10.7	10.8	10.9	11.2	11.2	11.5	10.9	11.0	11.0
AMERİKA OECD	6.9	6.7	6.5	6.8	8.2	7.7	7.6	7.5	7.3	7.3	7.1	7.2	7.2
PASİFİK OECD	6.0	5.9	5.8	6.2	6.4	7.6	7.5	7.4	7.3	7.5	7.7	7.7	8.0
AVRUPA OECD	10.1	10.9	10.4	11.0	11.8	11.7	11.9	12.2	12.3	12.6	12.0	12.1	12.1
EU 15	10.0	10.8	10.1	11.0	11.9	12.2	12.3	12.5	12.3	12.6	11.7	11.9	11.9

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE :26).

EK: TABLO - 6**TÜKETİM VERGİLERİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİNE (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL) ORANI
(1965-1997)**

ÜLKELER	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A.B.D.	19.9	17.6	17.1	15.3	16.3	15.1	15.5	15.8	15.8	15.8	15.7	15.0	14.6
ALMANYA	31.1	30.0	25.4	25.9	24.6	25.8	25.8	25.8	26.6	27.6	26.7	26.8	26.6
AVUSTRALYA	30.0	27.8	25.8	27.8	28.6	23.4	22.8	22.9	23.7	23.7	23.1	22.2	22.2
AVUSTURYA	36.6	36.6	33.9	30.3	31.0	29.9	29.1	28.8	28.0	29.4	26.2	27.2	26.9
BELÇİKA	34.1	32.7	24.6	24.6	23.2	24.1	24.3	24.1	24.2	24.5	23.4	23.7	23.5
ÇEKOSLOVAKYA	-	-	-	-	-	-	-	-	30.8	30.8	30.6	30.9	30.4
DANİMARKA	38.3	36.6	31.6	35.6	32.9	31.8	31.4	30.7	29.7	30.4	30.8	31.2	31.6
FINLANDIYA	42.0	39.2	32.1	35.3	33.5	32.2	31.4	31.2	31.7	30.1	28.9	29.3	30.1
FRANSA	37.5	37.1	32.4	29.5	28.7	27.5	26.3	26.0	25.8	26.2	26.6	26.9	26.6
HOLLANDA	27.1	26.2	22.5	23.1	23.4	24.0	23.1	23.4	22.6	23.3	24.7	25.6	25.5
İNGİLTERE	30.8	26.5	23.5	27.6	28.9	29.4	31.2	33.0	33.6	33.6	33.6	33.5	33.4
İRLANDA	49.1	49.5	44.4	43.0	42.6	40.6	38.9	38.2	36.2	37.2	38.8	38.3	37.9
İSPANYA	40.6	35.8	24.0	20.7	27.7	26.5	26.3	26.1	24.5	25.5	26.2	26.5	26.6
İSVEÇ	29.5	26.5	22.7	22.6	25.5	24.0	25.4	25.0	26.3	25.3	23.8	22.3	21.7
İSVİÇRE	28.4	24.9	18.3	18.8	17.5	17.0	16.7	15.8	15.4	15.1	17.4	16.8	17.0
İTALYA	37.0	36.3	28.3	25.2	23.6	25.3	25.4	24.0	23.1	26.0	25.0	22.8	22.4
İZLANDA	61.7	59.9	62.2	58.7	59.5	49.5	49.1	47.5	47.2	46.2	45.8	45.3	44.4
JAPONYA	25.0	20.9	15.1	14.1	12.1	11.6	11.8	12.3	12.6	13.5	13.2	13.3	14.5
KANADA	34.7	27.7	26.0	24.6	26.1	23.9	23.8	24.2	24.4	24.2	22.9	22.7	22.3
LÜKSEMBURG	23.5	19.4	20.0	20.4	23.8	24.3	26.3	28.0	27.0	27.0	26.3	26.9	26.3
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	35.0	38.4	38.9	39.9	40.4	40.3	38.9
MEKSİKA	-	-	-	49.2	63.6	54.8	53.2	49.6	45.5	46.5	53.0	54.8	54.2
NORVEC	39.9	41.6	36.6	34.4	36.3	34.1	33.5	35.7	36.6	37.0	37.4	36.8	35.9
POLONYA	-	-	-	-	-	-	26.0	29.6	33.5	35.0	34.6	35.1	34.1
PORTEKİZ	41.5	42.2	38.1	43.4	41.3	43.0	41.5	42.4	42.0	43.9	42.9	42.0	41.4
TÜRKİYE	53.5	48.8	40.9	25.2	35.7	27.4	28.8	29.3	31.3	36.6	37.1	37.8	36.5
YENİ ZELANDA	26.2	25.2	22.8	21.4	22.0	31.6	33.4	33.6	32.2	31.7	31.2	32.3	32.5
YUNANİSTAN	44.1	44.2	42.2	38.2	40.0	42.0	43.0	44.2	42.2	39.4	40.1	40.6	38.9
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:													
TOPLAM OECD	35.9	33.9	29.6	29.4	30.7	29.6	29.6	29.8	29.7	30.2	30.6	30.6	30.3
AMERİKA OECD	27.3	22.6	21.6	29.7	35.3	31.3	30.8	29.8	28.6	28.8	30.5	30.9	30.4
PASİFİK OECD	27.1	24.6	21.2	21.1	20.9	22.2	22.7	22.9	22.8	23.0	27.1	27.4	28.1
AVRUPA OECD	38.2	36.5	31.8	30.7	31.6	30.4	30.4	30.8	30.8	31.4	31.2	31.2	30.8
EU 15	36.2	34.6	29.7	29.7	30.1	30.0	30.0	30.1	29.6	30.0	29.6	29.6	29.3

Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 1999 (TABLE : 27).

EK: TABLO- 7

KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİ TAHSİLATININ GAYRİ SAFİ YURTIÇİ HASILADAKİ YÜZDE PAYLARI (1986-1996)

GELİRİN ÇEŞİDİ	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994 ⁽¹⁾	1994 ⁽²⁾	1995	1996
KONSOLİDE BÜTÇE GEL.TOP.(1+38)	14.0	14.0	13.6	13.8	14.4	15.7	16.3	18.0	18.1	19.4	18.2	18.4
1-GENEL BÜTÇE TOPLAMI 82+28+34+37)	13.0	13.2	13.0	13.3	14.0	15.3	15.9	17.7	17.8	19.2	17.9	18.1
2- VERGİ GEL.L.TOP. (3+7+12+20+27)	11.7	12.1	11.0	11.2	11.6	12.5	13.0	13.3	13.8	15.2	14.0	15.1
3-GELİRDEN ALINAN VERGİ (4-6)	6.0	5.9	5.4	5.9	5.9	6.4	6.3	6.3	5.8	6.4	5.6	5.8
4-GELİR VERGİSİ	4.1	4.1	3.7	4.3	4.7	5.3	5.5	5.4	4.7	4.7	4.2	4.6
5-KURUMLAR VERGİSİ	1.9	1.8	1.6	1.6	1.2	1.1	0.9	1.0	1.1	1.1	1.3	1.3
6-EKONOMİK DENGE VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0.5	-	-
7-SERVETTEN ALINAN VERGİ (8-11)	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	1.0	0.1	0.1
8- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
9-VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
10-NET AKTİF VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0.8	-	-
11-EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12-MAL VE HİZM.AL.V. (13-19)	3.6	3.7	3.5	3.4	3.5	3.9	4.3	4.5	5.5	5.5	5.5	6.6
13-DAHİLDE ALINAN KDV	2.0	2.1	2.1	1.8	1.9	2.3	2.5	2.6	2.9	2.9	2.7	2.8
14-EK VERGİ	0.3	0.4	0.2	0.2	0.1	0.1	0.0	0.0	0.2	0.2	0.2	0.3
15-TAŞIT ALIM VERGİSİ	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2
16-AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ	0.1	0.1	0.1	0.3	0.3	0.4	0.6	0.6	1.2	1.2	1.3	2.0
17-BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4
18-DAMGA VERGİSİ	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
19-HARÇLAR	0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.3	0.4	0.4
20-DIŞ TİC.AL.VERGİ (21-26)	1.9	2.4	2.1	1.9	2.0	2.0	2.1	2.3	2.3	2.3	2.5	2.6
21-GÜMRÜK VERGİSİ	0.6	0.6	0.5	0.3	0.3	0.2	0.2	0.4	0.3	0.3	0.4	0.4
22-AKARYAKIT GÜMRÜK VERGİSİ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1
23-TEK VE MAKTU VERGİ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
24-İTHALDE ALINAN KDV	1.0	1.3	1.2	1.0	1.2	1.3	1.4	1.6	1.7	1.7	1.8	2.2
25-İTHALAT DAMGA RESMİ	0.2	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	-	-	-	-	-
26-RIHTİM RESMİ	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0
27-KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2	0.0
28-VERGİ DIŞI NRM.GEL.TOP. (29-33)	1.1	1.0	1.0	1.1	1.1	0.6	0.7	0.9	1.3	1.3	1.1	1.1
29-KURUMLAR HASILATI VE DEVLET PAYI	0.1	0.1	0.0	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0
30-DEVLET PATRİMUVANININ GELİRLERİ	0.1	0.1	0.2	0.2	0.5	0.1	0.1	0.2	0.3	0.3	0.3	0.6
31-UAİZLER TAVİZ VE İKRAZLARDAN GERİ ALINAN	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.0	0.0	0.1	0.2	0.2	0.1	0.2
32-CEZALAR	0.2	0.2	0.3	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.3	0.3	0.2	0.2
33-ÇEŞİTLİ GELİRLER	0.6	0.5	0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.5	0.1
34-ÖZEL GELİRLER VE FONLAR TOP.(35-36)	0.2	0.0	0.9	0.8	1.2	2.0	2.1	3.3	2.6	2.6	2.7	1.8
35-ÖZEL GELİRLER	0.1	0.0	0.0	0.1	0.4	1.3	0.2	0.1	0.0	0.0	0.1	0.0
36-FONLAR	0.0	0.0	0.9	0.7	0.8	0.7	1.9	3.2	2.6	2.6	2.6	1.8
37-DİĞER GELİRLER	0.0	0.1	0.1	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1
38-KATMA BÜTÇE GELİRLERİ	1.0	0.7	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3

Kaynak: MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İSTATİSTİKLERİ

KAYNAK: TABLO 20

⁽¹⁾ EDV.NAV.VE EMTV.HARİÇ⁽²⁾ EDV.NAV. VE EMTV. DAHİL

EK: TABLO -8
GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI
(1985-1996)
(MİLYAR TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	GELİR VERGİSİ	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ %'Sİ	KURUMLAR VERGİSİ	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ %'Sİ	TOPLAM KDV (DAHİLDE+İTHALDE)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ %'Sİ	GELİR+KURUMLAR+ KDV VERGİSİ	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ %'Sİ
1985	3.829	1.324	34.6	448	11.7	951	24.8	2.723	71.1
1986	5.972	2.104	35.2	949	15.9	1.568	26.3	4.621	77.4
1987	9.051	3.093	34.2	1.331	14.7	2.567	28.4	6.991	77.2
1988	14.232	4.801	33.7	2.118	14.9	4.177	29.3	11.096	78.0
1989	25.550	9.871	38.6	3.598	14.1	6.460	25.3	19.929	78.0
1990	45.399	18.609	41.0	4.637	10.2	12.371	27.2	35.617	78.5
1991	78.643	33.355	42.4	7.063	9.0	22.832	29.0	63.250	80.4
1992	141.602	60.056	42.4	10.078	7.1	42.088	29.7	112.222	79.3
1993	264.273	106.661	40.4	19.132	7.2	81.877	31.0	207.670	78.6
1994	534.888 ⁽¹⁾	181.884	34.0	43.976	8.2	176.742	33.0	402.602	75.3
1994	587.760 ⁽²⁾	181.884	30.9	43.976	7.5	176.742	30.1	402.602	68.5
1995	1.084.350	329.795	30.4	103.241	9.5	354.981	32.7	788.017	72.7
1996	2.248.420	675.895	30.1	189.426	8.4	742.777	33.0	1.608.098	71.5

Kaynak: MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İSTATİSTİKLERİ.

⁽¹⁾ EDV.NAV. VE EMTV. HARİÇ

⁽²⁾ EDV.NAV. VE EMTV. DAHİL

EK: TABLO- 9
TEVKİF SURETİYLE ALINAN GELİR VERGİSİNİN
TOPLAM GELİR VERGİSİNE ORANI (TAHAKKUK BAZINDA)
(1987-1994)

TEVKİFAT TÜRÜ	1987 (%)	1988 (%)	1989 (%)	1990 (%)	1991 (%)	1992 (%)	1993 (%)	1994 (%)
ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELERİ (GVK.MD.94/1,2)	35	42.5	50.8	55	56.3	55.5	54.7	50.9
SERBEST MESLEK İŞLERİ KARŞILIĞI YAPILAN ÖDEMELER (GÖK.MD. 94/3)	1.6	2.1	2.8	3.3	3.5	2.9	2.9	3.1
SENELERE SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KARŞILIĞI YAPILAN ÖDEMELER (GVK.Md.94/4)	2.4	3	2.9	3.6	2.4	2.5	2.0	2.1
MAL VE HAKLARIN KİRALANMASI KARŞILIĞI YAPILAN ÖDEMELER (GVK Md. 94/6)	2	2.8	4.8	5.3	4.2	3.7	4.1	4.5
KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF VE MÜSTESNA KAZANÇ VE İRATLAR (GÖK.MD. 94/8)	1.4	1.9	1.8	1.5	1.8	2.2	1.7	2.6
TAHSİL VE HAZİNE BONUSU FAİZLERİ İLE GELİR ORTAKLIĞI SENETLERİNDEN SAĞLANAN GELİRLER (GVK.MD. 94/9)	0.2	0.4	0.7	0.85	0.9	1.1	0.7	1.2
MEVDUAT FAİZİ ÖDEMELERİ (GVK.MD. 94/10)	4	4	5.9	5.1	4.3	5.2	4.9	4.8
ÇİFTÇİLERDEN SATIN ALINAN ZİRAİ MAHSUL İÇİN YAPILAN ÖDEMELER (GVK.MD. 94/13)	4.6	4.5	4	3.8	3.5	3.1	3.1	2.6
GÖK MÜKERRER 39.MADDESİNE GÖRE TİCARİ KAZANÇTAN (KURUMLAR DAHİL)İNDİRİLEN GELİRLER (GVK.MD. 94/15)	-	-	-	-	-	0.6	0.2	0.5
DİĞER ÖDEMELER (GVK.MD. 94/5,7,11,12)	1.4	1.9	1.1	1.8	1.6	1.0	1.4	2.2
GEÇEN YILDAN DEVREDEN TAHAKKUK	9.2	7.3	2.7	3.5	4.1	6.1	6.9	8.1
TOPLAM TEVKİFATIN BRÜT GELİR VERGİSİ TAHAKKUKUNA ORANI	61.8	73.1	77.5	83.7	82.6	84.0	82.6	82.6

Kaynak: MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İSTATİSTİKLERİ.