

T.C. BAŞBAKANLIK • DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI

**DOKUZUNCU 2007**  
**KALKINMA 2013**  
**PLANI**

***VERGİ***

**ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU**



**ANKARA 2007**

T.C. BAŞBAKANLIK • DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI

YAYIN NO: DPT: 2734 - ÖİK: 685

**DOKUZUNCU 2007  
KALKINMA  
PLANI 2013**

***VERGİ***

**ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU**



**ANKARA 2007**

ISBN 978-975 – 19 –4094-0 (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 850 adet basılmıştır. Elektronik olarak, 1 adet pdf dosyası üretilmiştir

## ÖNSÖZ

Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Türkiye Büyük Millet Meclisince 28 Haziran 2006 tarihinde kabul edilmiştir.

Plan, küreselleşmenin her alanda etkili olduğu, bireyler, kurumlar ve uluslar için fırsat ve risklerin arttığı bir dönemde Türkiye'nin kalkınma çabalarını bütüncül bir çerçeveye kavuşturan temel bir strateji dokümanıdır.

Toplumun tamamını ilgilendiren kalkınma planları, gerek hazırlık gerekse uygulama aşamasında, ilgili tüm kesimlerin katkısını ve sahiplenmesini gerektirmektedir.

Kalkınma planlaması alanında ülkemizin katılımcı ve demokratik bir planlama deneyimi bulunmaktadır. Özel İhtisas Komisyonları, bu deneyim içinde kurumsallaşmış bir katılımcılık mekanizması olarak ön plana çıkmaktadır. Kamu, özel kesim, üniversite ve sivil toplum kuruluşları temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Özel İhtisas Komisyonları, 2007-2013 dönemi kapsayan Dokuzuncu Plan hazırlıklarında da son derece önemli bir işlev görmüştür. Bu bağlamda, 5 Temmuz 2005 tarihinde 2005/18 sayılı Başbakanlık Genelgesiyle başlatılan çalışmalar çerçevesinde geniş bir konu yelpazesini kapsayacak biçimde toplam 57 Özel İhtisas Komisyonu oluşturulmuş, alt komisyonlarla birlikte bu sayı 66'ya ulaşmıştır. Bu komisyonlarda toplam 2252 katılımcı görev yapmıştır. Komisyonların oluşturulmasında ise ülkemizin kalkınma gündemini yakından ilgilendiren temel konular belirleyici olmuştur.

Özel İhtisas Komisyonlarında yapılan tartışmalar ve üretilen fikirler, planların hazırlanmasına ışık tutmakta ve plan metnine yansıtılmaktadır. Ayrıca, bu kapsamda ortaya çıkan raporlar birer referans dokümanı olarak, çeşitli alt ölçekli planlama, politika geliştirme ve araştırma ihtiyaçlarına da cevap vermektedir. Bu anlamda, Özel İhtisas Komisyonu raporları sadece plana katkıda bulunmamakta, müstakil olarak da basılan ve çeşitli kesimlerin istifadesine sunulan birer kaynak niteliği taşımaktadır.

Sahip oldukları birikimi katılımcı bir ortamda toplumun genel yararı için özveriyle paylaşan Komisyon üyelerinin, ülkemizin kalkınma sürecine önemli katkılar verdikleri inancıyla, emeği geçen herkese Teşkilatım adına şükranlarımı sunar, Özel İhtisas Komisyonu raporlarının ve raporların ışığında hazırlanan Dokuzuncu Planın ülkemiz için hayırlı olmasını temenni ederim.



Dr. Ahmet TIKTIK  
Müsteşar

## **KOMİSYON ÜYELERİ**

### **Başkan**

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül Üniversitesi)

### **Raportör**

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Hacettepe Üniversitesi)

### **Koordinatör**

Barış KURTULUŞ (DPT Müsteşarlığı)

### **Üyeler**

Prof. Dr. Güneri AKALIN (Vergi Konseyi)

Abdullah ARSLAN (TOBB)

A. Bayazıt BALCI (Maliye Bakanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu)

Mehmet BİNGÖL (TÜSİAD)

Erdal ÇALIKOĞLU (Ernst&Young)

Mustafa ÇAMLICA (Ernst&Young)

Dr. Bumin DOĞRUSÖZ (Marmara Üniversitesi)

Şaban ERDİKLER (YASED)

Mithat HIZLI (Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı)

Abdurrahman MADAN (Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı)

Ahmet MİMAROĞLU (BDDK)

Adnan NAS (PriceWaterHouse Coopers)

Prof. Dr. Rıfat ORTAÇ (Gazi Üniversitesi)

Deniz Derelioğlu ÖZÜTÜRK (SPK)

Musa PİŞKİN (TÜRMOB)

Dr. Veysi SEVİĞ (Marmara Üniversitesi)

Veysel TÜRKMEN (Deloitte&Touche)

Doç.Dr. Hakan UZELTÜRK (Vergi Konseyi)

Kemal UZUN (Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı)

### **Moderatörler**

Anıl YILMAZ (DPT Müsteşarlığı)

Alperen KÖSEOĞLU (DPT Müsteşarlığı)

## VERGİ 2007-2013 VİZYONU

*“Çağdaş vergi hukuku ilke, sistem ve yöntemleriyle çalışan, hukuka bağlı ve mükellef haklarına saygılı, her türlü işlemi yargı denetimine açık, etkin bir örgütün yönetim ve denetiminde işleyen, vergi kayıp ve kaçağının azaltıldığı, uluslararası gelişmeleri izleyen, vergi yükünün âdil ve dengeli dağıtımını mali güç ilkesine uygun şekilde gerçekleştiren, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmak.”*

## İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. DURUM ANALİZİ</b> .....	<b>3</b>
2.1. Dünyada ve AB Ülkelerinde Genel Durum ve Eğilimler .....	3
2.1.1. Vergi Yükü ve Dağılımı .....	3
2.1.2. Kayıtdışı Ekonomi, Vergi Kaçakçılığı .....	7
2.1.3. Vergi Teşvikleri.....	8
2.1.4. Vergi İdaresi, Vergi Mevzuatı ve Vergi Yargısı .....	9
2.2. Türkiye’de Geçmişe Dönük Değerlendirme ve Çıkarılan Dersler .....	10
2.2.1. Vergi Yükü .....	11
2.2.2. Vergi Yükünün Dağılımı.....	13
2.2.3. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağı .....	16
2.2.4. Vergi Teşvikleri.....	19
2.2.5. Vergi İdaresi, Vergi Mevzuatı, Yerel İdareler .....	19
2.3. Uluslararası Yükümlülükler ve Taahhütler .....	21
2.4. Güçlü Yönler–Fırsatlar ve Zayıf Yönler–Tehditler (GFZT) Analizi .....	22
2.4.1. Türk Vergi Sisteminin Güçlü Yönleri .....	22
2.4.2. Türk Vergi Sisteminin Zayıf Yönleri .....	23
<b>3. AB’YE KATILIM SÜRECİNİN ETKİLERİ</b> .....	<b>29</b>
3.1. Vergilendirme Alanında Genel Hatlarıyla AB Müktesebatı .....	29
3.1.1. Gümrük Birliğinin Sağlanması İle İlgili Temel İlkeler .....	29
3.1.2. Ayrımcı Vergilendirme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı.....	29
3.1.3. Vergi Uyumlaştırması .....	29
3.1.4. Katma Değer Vergisi.....	30
3.1.5. Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması .....	32
3.1.6. Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Alanındaki Çalışmalar .....	32
3.1.7. Gelir Vergisi.....	34
3.1.8. En Az Geçim İndirimi Uygulaması.....	35
3.1.9. Vergi Kaçakçılığına Karşı İşbirliği .....	36
3.1.10. Vergi Teşvikleri.....	37
3.2. AB Müktesebatına Uyumun Mevcut Düzeyi .....	41
3.2.1. Temel İlkeler .....	41
3.2.2. Türk Katma Değer Vergisinin AB’ye Uyumu .....	41

3.2.3. Türk Özel Tüketim Vergisinin AB'ye Uyumuna .....	42
3.2.4. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktifler Açısından .....	43
3.2.5. Gelir Vergisi .....	44
3.2.6. Vergi Teşvikleri Konusu .....	44
3.2.6.1. Serbest Bölgeler .....	44
3.2.6.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri .....	45
3.2.6.3. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Konusu .....	45
3.2.6.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Konusu .....	45
3.3. Tam Olarak Uyum Sağlanması Durumunda Beklenen Etkiler .....	45
3.4. Diğer Ülkelerin Talep Ettiği ve Aldığı Derogasyonlar .....	46
3.5. Ayrıntılı Etki Değerlendirmesi Yapılması Önerilen Müktesebat .....	49
<b>4. GELECEĞE DÖNÜK STRATEJİ .....</b>	<b>53</b>
4.1. 2013 Vizyonu .....	53
4.2. Vizyona Dönük Temel Amaç ve Politikalar .....	53
4.3. Temel Amaç ve Politikalara Dönük Öncelikler ve Tedbirler .....	57
<b>5. UYGULAMA STRATEJİLERİ .....</b>	<b>71</b>
5.1. Mevzuat Düzenlemeleri .....	71
5.2. Kurumsal Düzenlemeler .....	71
5.3. Mali Kaynaklar .....	72
5.4. İnsan Kaynakları .....	72
5.4.1. Bağımsız Dış Denetim Mesleği Elemanları .....	72
5.4.2. Maliye Öğretiminin Geliştirilmesi .....	74
5.5. Diğer .....	76
<b>6. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>77</b>
6.2. Dokuzuncu Kalkınma Planı Açısından Temel Yansımalar .....	79



**TABLolar**

Tablo 2.1: OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü (2003 Yılı).....	3
Tablo 2.2: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirinin Dağılımı (2003 Yılı).....	4
Tablo 2.3: AB Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (Üst Sınır).....	6
Tablo 2.4: Türkiye’de Vergi yükünün Gelişimi (1975-2005, GSYİH’ya Oran).....	15
Tablo 2.5: Beyan Dışı Kalan Matrahın Potansiyel Matraha Oranı (1985-2004, %).....	17
Tablo 3.1: Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları (%).....	31
Tablo 4.1: Ücretlilere Uygulanan En Az Geçim İndirimi Tutarları (Evli Bir Vergi Mükellefi İçin).....	64

**ŞEKİLLER**

Şekil 2.1: KKBG ve Vergi Yüğü GSYİH’ya Oranı.....	11
Şekil 2.2: Dolaylı ve Dolaysız Vergi Yüğü Dağılımı (%).....	14

**KISALTMALAR**

AB	: Avrupa Birliğı
ATAD	: Avrupa Topluluğı Adalet Divanı
ATKA	: Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması)
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKBG	: Kamu Kesimi Borçlanma Gereğı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliğı ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi

## 1. GİRİŞ

“...Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzel kişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde devlet egemenliği ve devletin üstün iradesi gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı, adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir...”<sup>1</sup>. Bu nedenle, vergi enstrümanının mali, ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanması gerekmektedir. Ayrıca, devletlerin vergiyi rekabet şartlarının belirlenmesinde etkili bir araç olarak kullanması mümkündür.

2006-2008 Orta Vadeli Programda Vergi politikasının temel amacı, *“büyüme ve istihdam politikalarını destekleyici, kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı ve aynı zamanda makroekonomik politikalarla uyumlu, etkin ve basit bir vergilendirme sisteminin oluşturulması”* şeklinde belirlenmiştir<sup>2</sup>.

Dokuzuncu Kalkınma Plânına yönelik raporların hazırlanmasına ilişkin temel prensipleri belirleyen 2005/18 sayılı Başbakanlık Genelgesi’nde, hazırlanacak rapor konusunda aşağıdaki unsurların altı çizilmektedir:

- *“AB’ye üyelik sürecine katkı sağlaması”*,

- *“Dünya ekonomi ve ticaretindeki değişim ve gelişmeler dikkate alınarak,son yıllarda sağlanmış bulunan makroekonomik istikrarın korunması,sürdürülebilir büyüme ortamının oluşturulması ve hızlı kalkınmanın önünü tıkayan kurumsal ve geleneksel yapıların iyileştirilerek gerekli alt yapının tesis edilmesi...”*

- *“Uluslar arası rekabet ve AB’ye üyelik hedefi doğrultusunda önemi daha da artan bölgesel gelişme alanında köklü değişikliklerin gerçekleştirilmesi... bu şekilde bölgelerarası dengesizliklerin azaltılması.”*

Genelgede, yapılacak çalışmanın öncelikle AB’ye üyelik sürecine katkı sağlaması üzerinde durulmaktadır. Bilindiği gibi AB ile başlayan üyelik müzakerelerinde vergilendirme konusu, müzakere edilecek olan 35 başlıktan bir tanesidir.

Aynı genelgede Raporların;

- Dünya ekonomi ve ticaretindeki gelişmeleri dikkate alması,

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi 2.7.1988 tarih ve E.1988/8, K.1988/27, (RG. 26.12.1998 – 20031).

<sup>2</sup> Orta Vadeli Program, 2006-2008, DPT, Ankara, 2005, s.10.

- Uluslar arası rekabette olumlu sonuç doğuracak nitelikte olması,
- Makroekonomik istikrarı koruyucu özellik taşıması,
- Sürdürülebilir büyümeye,
- Hızlı kalkınmaya,
- Bölgesel gelişmeye katkı sağlaması ve
- Azgelişmiş bölgelerin sorunlarına çözüm sağlayacak özelliklerde olması gerektiği ifade edilmektedir.

Rapor hazırlanırken bu unsurların göz önünde tutulmasına gayret sarf edilmiştir. AB ortak vergi sistemine uyumun sağlanması ve vergi sisteminin Türk ekonomisinin büyümesine ve kalkınmasına katkı sağlayıcı bir nitelik kazanması yönündeki önerilerin raporda yer almasına azami önem gösterilmiştir. Vergi gibi tüm kesimleri ilgilendiren bir başlıkta, Komisyon çalışmalarına geniş bir katılım sağlanarak ortak çözüm önerileri üretilmeye çalışılmıştır.

## 2. DURUM ANALİZİ

### 2.1. Dünyada ve AB Ülkelerinde Genel Durum ve Eğilimler

Dünya ve AB ülkeleri uygulamalarında, her şeyden önce vergi düzenlemelerinin “ticari hayatın akışına engel olmayan ve tercihleri etkileyen ana unsurlar arasında yer almayan” özellikleri içerecek bir yapıda olması üzerinde durulmaktadır. Küreselleşme sonucu artan mal ve hizmet hareketlerinin ortaya çıkardığı rekabet ve fırsatlar son dönemde vergi sistemlerini etkileyen önemli bir unsur olarak ortaya çıkmıştır.

#### 2.1.1. Vergi Yükü ve Dağılımı

Vergi yükü, bir ülke kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden bir tanesidir. Bu gösterge ile, bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının, devlet tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir.

Vergi yükü, OECD ülkelerinde istikrarlı bir artış göstermektedir. OECD toplamında 1975 yılında milli hasılanın yüzde 30,3 olan vergi yükü, 2003 yılına gelindiğinde yüzde 36,3'e kadar yükselmiştir. Bu artış en belirgin olarak Avrupa bölgesinde hissedilmektedir. Vergi yükü, OECD üyesi Avrupa ülkelerinde 1975 yılında yüzde 32,1 iken, 2003 yılına gelindiğinde yüzde 38,9'a; AB-15 ülkelerinde aynı dönemler itibarıyla yüzde 33,1'den 40,5'e yükselmiştir<sup>3</sup>. Gelişmiş ülkelerde vergi yükü artışının temel nedeni refah devletinin finansmanı olurken, gelişmekte olan ülkelerde kronik kamu açıkları vergi yükünün artmasına yol açmıştır.

**Tablo 2.1: OECD Ülkelerinde Vergi Yükü (2003 Yılı)**

Ülkeler	Sosyal Güvenlik Dahil	Sosyal Güvenlik Hariç
OECD Ortalaması	36.3	26.8
OECD Avrupa	38.9	27.7
OECD Amerika	26.1	21.1
AB 15	40.5	28.9
Türkiye	32.8	25.9

Kaynak: Revenu Statistics 1965-2004, OECD, Paris 2005

<sup>3</sup> Raporun bu bölümünde (ve genel olarak tümünde) uluslar arası vergi istatistikleri ve analizinde OECD tarafından yayınlanan Revenue Statistics (1965-2004) isimli yayın kullanılmıştır.

Vergi yükünün dağılımına bakıldığında, bölgesel farklılıklar göze çarpmaktadır. Gelir vergisinin milli hasıla içerisindeki payı tüm bölgelerde artarken, kurumlar vergisinin, ABD'nin etkisiyle OECD-Amerika bölgesinde gerek toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gerekse milli hasılaya oranı azalış kaydetmiştir. Ancak, vergi yükündeki artışın esas kaynağını, tüm bölgeler genelinde, sosyal güvenlik sistemi oluşturmaktadır. OECD genelinde milli hasılanın; 1965 yılında yüzde 4,7'sine; 1975 yılında yüzde 6,8'ine tekabül eden sosyal güvenlik prim yükü 2003 yılına gelindiğinde yüzde 9,5 seviyesine yükselmiştir.

Vergi yükündeki artışın bir kısmı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ile açıklanmaktadır. 1975 yılında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler milli hasılanın yüzde 9,6'sı seviyesinde iken, 2003 yılında bu oran Avrupa bölgesinin katkısıyla yüzde 11,5'e yükselmiştir. Emlâk vergileri ise, milli hasılaya oran olarak OECD-Amerika bölgesinde azalırken AB-15 bölgesinde bir miktar artış göstermiştir.

**Tablo 2.2: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirinin Dağılımı (2003 Yılı)**

	OECD	OECD Avrupa	OECD Amerika	AB-15	Türkiye
Gelir Üzer. Alınan Vergiler	35,3	33,1	39,9	34,2	23,7
Sosyal Güvenlik Primleri	26,1	28,9	19,6	28,8	20,8
Tüketim Vergileri	32,9	33,1	32,5	31,4	52,4
Servet Vergileri	5,6	4,7	7,9	5,2	3,2

Kaynak: OECD, Revenu Statistics, 1965-2004, 2005 edition, Paris,

AB ülkelerindeki vergi yükü, kamu kesiminin ekonomideki payının artmasına paralel olarak yükselmektedir. Özellikle, sosyal güvenlik açığını finanse etmek amacıyla vergi yükü hızla artmış ve (sosyal güvenlik ödemeleri dahil) ortalama yüzde 40'lar düzeyine yükselmiştir. Vergi yükündeki artış eğilimi son yıllarda durma eğilimi göstermekte, hatta bazı ülkelerde vergi yükünde bir miktar azalma gözlemlenmektedir.

Yeni üyelerin katılımı, Avrupa Birliği'nin vergi yapısındaki dağınıklığı artırmıştır. 2003 yılı itibarıyla, yeni üyelerin vergi yükünün eski üyelere kıyasla yaklaşık olarak 7 puan daha az olduğu görülmektedir. Slovenya ve Macaristan hariç, diğer tüm yeni üyelerin vergi yükü AB-25 ortalamasının altındadır. AB-15 ülkelerinde toplam vergi gelirlerinde dolaysız vergilerin baskın olduğu görülürken, yeni üyelere aksi bir durum söz konusudur. Yeni üye

ülkelerde, AB-15'e kıyasla, kurumlar vergisi oranı ortalama olarak yüzde 10; gelir vergisi üst dilimi ise, yüzde 11 daha düşüktür. Ancak, vergi yükü ve vergilerin ekonomik dağılımında AB-15 içerisinde de önemli farklılıklar görülmektedir<sup>4</sup>.

AB üyesi ülkelerde, orta ve alt gelir grubundaki işgücü üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik gelir vergisi dilim ve oranlarının azaltılması ile vergiden muaf gelirin yükseltilmesi gibi düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, işgücü üzerindeki vergi yükü diğer ülkelerle kıyaslandığında halâ yüksektir.

AB ülkelerinin genelinde kurumlar vergisi oranında indirim yoluna gidildiği görülmektedir. Kurumlar vergisine yönelik düzenlemeler sadece oran indirimi ile sınırlı kalmayıp, sermaye piyasalarının geliştirilmesi, girişim sermayesi riski almanın teşvik edilmesi gibi amaçları da kapsamaktadır. AB'nde 1995-2005 döneminde kurumlar vergisi, ortalama olarak yüzde 8 oranında azaltılmıştır. Bununla birlikte, devlet yardımlarına yönelik AB kurallarına uyum amacıyla ülkelerin vergi sistemindeki çeşitli indirim ve muafiyetler kaldırılmıştır. Vergi indirimlerinin telâfisini ve çevrenin korunmasını amaçlayan çevre ile ilgili vergiler AB vergi uygulamasında önemli bir yer bulmuştur. İşgücü ve sermaye üzerindeki vergi yükünün enerji tüketimine kaymasını sağlayan bu vergi türü, 2003 yılında AB-15 ülkelerinin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 7'si düzeyine ulaşmıştır<sup>5</sup>.

Son yıllara ait veriler OECD genelinde vergi yükü artışının durduğunu, hatta bir miktar azaldığını göstermektedir. 1975'den itibaren birçok ülkede istikrarlı bir şekilde artan vergi yükünde, 2000 yılından sonra üye birçok ülkede sınırlı da olsa azalma görülmektedir. Bu azalışta OECD üyesi ülkelerdeki gelir ve kurumlar vergisi indirimleri etkili olurken, sosyal güvenlik sisteminin kaynaklanan yükün azalmadığı görülmektedir. 2000-2003 yılları arasında OECD ortalaması olarak, en yüksek gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yaklaşık yüzde 2-3 indirim sağlanmıştır. Gelişmekte olan ülkeler ve piyasa ekonomisine geçiş aşamasındaki ülkelerin yanı sıra, Almanya, İrlanda, Kanada ve Belçika gibi gelişmiş ülkelerdeki kurumlar vergisinde yüksek oranlı vergi indirimleri de dikkat çekicidir. Vergilendirmede diğer bir eğilim, emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün, sosyal güvenlik

<sup>4</sup> Structures of The Taxation Systems in the EU, 2005 Edition, s. 6-11.

<sup>5</sup> Structures of The Taxation Systems in the EU, 2005 Edition.

primlerindeki artışa rağmen, sınırlı da olsa azalmıştır. Son dönemde öne çıkan diğer bir vergi türü ise, çevreyi korumaya yönelik vergilerdir<sup>6</sup>.

**Tablo 2.3: AB Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (Üst Sınır)**

	1995	2000	2005	Fark (95-2005)
Almanya	56,8	51,6	38,6	-18,2
Avusturya	34	34	25	-9
Belçika	40,2	40,2	34	-6,2
Çek Cumh.	41	31	26	-15
Danimarka	34	32	30	-4
Estonya	26	26	24	-2
Finlandiya	25	29	26	1
Fransa	36,7	36,7	33,8	-2,8
Hollanda	35	35	31,5	-3,5
İngiltere	33	30	30	-3
İrlanda	40	24	12,5	-27,5
İspanya	35	35	35	0
İsveç	28	28	28	0
İtalya	52,2	41,3	37,3	-15
Kıbrıs RK.	25	29	10	-15
Letonya	25	25	15	-10
Litvanya	29	24	15	-14
Lüksemburg	40,9	37,5	30,4	-10,5
Macaristan	19,6	19,6	17,5	-2,1
Malta	35	35	35	0
Polonya	40	30	19	-21
Portekiz	39,6	35,2	27,5	-12,1
Slovakya	40	29	19	-21
Slovenya	25	25	25	0
Yunanistan	40	40	32	-8
AB-15	38	35,3	30,1	-7,9
AB-25	35	32,1	26,3	-8,8
AB-Yeni 10	30,6	27,4	20,6	-10

Kaynak: Structures of The Taxation Systems in the EU, 2005 Edition, s. 88.

Not: Ek yükler ve yerel vergiler kapsamıştır.

<sup>6</sup> Analizlerde, OECD Revenue Statistics yayınında yer alan verilerinden ve "Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries (OECD-2004)" adlı çalışmanın birinci bölümündeki değerlendirmelerden faydalanılmıştır.

Vergi yükünün dağılımı konusunda ise, özellikle AB-15 ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergiler arasında dengeli bir dağılım dikkat çekmektedir. Hatta bu dağılımda dolaysız vergilerin payının daha yüksek tutulduğu gözlenmektedir.

Vergi alanı, özellikle gelişmekte olan ülkelerde uygulanan yapısal uyum ve istikrar programlarının temel unsurlarından birini oluşturmaktadır. Vergi reformları, kaynakların dağılımında eşitsizlik ve etkinsizlik yaratan unsurların azaltılmasının yanı sıra ekonomik istikrara katkıda bulunmak amacıyla sürdürülebilir bir kamu geliri elde etmeyi hedeflemekte; bu amaçla refah ve büyümeyi olumsuz yönde etkileyen sapmalar, eşitsizlikler ve idarî sorunların çözümü öncelikli konular olmaktadır<sup>7</sup>.

### 2.1.2. Kayıtdışı Ekonomi, Vergi Kaçakçılığı

Kayıtdışı Ekonomi;

- Hiç kayıt altına alınmamış ekonomik faaliyetler ve/ya da
- Kayıtlı mükelleflerin kayıtdışı faaliyetleridir.

Kayıt dışılığın birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması, devletin yeni vergilere başvurmasına veya mevcut vergileri artırmasına yol açmaktadır. Artan vergi yükü ise, kayıt dışılığı teşvik ederek bir kısır döngü yaratmaktadır. Kayıt dışı çalışanlar kanunlara uygun faaliyet gösterenler yanında, düşük maliyetle üretim yaptıkları için haksız rekabet avantajı elde etmektedir. Son olarak, kayıt dışı sektörde çalışanlar kayıtlı çalışanlara göre, bir çok haktan ve koruyucu tedbirden yoksun kalmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, vergi kaybına sebep olduğu gibi, vergi adaletini bozmakta ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında da eşitsizliklere yol açmaktadır.

Vergi kaçakçılığına karşı uluslararası mücadele çalışmaları özellikle;

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları,
- Transfer fiyatlaması,
- Elektronik ticaret,
- Bilgi değişimi,

<sup>7</sup> Lessons of Tax Reform, World Bank Publication, Washington D.C., 1991, syf. 2.



- Finansal piyasalarda istikrar bozucu faaliyetlerle mücadele gibi konularda yoğunlaşmaktadır.

Uluslar arası düzeyde kayıt dışı ekonomiye ve vergi kaçakçılığına karşı; OECD, Avrupa Birliği, G-8, Finansal Eylem Görev Grubu (FATF) gibi kuruluşlar bünyesinde mücadele çalışmaları yürütülmektedir.

OECD Bünyesinde Vergi Sorunları Komitesi, 20 Ocak 1998 tarihli Vergi Rekabeti Raporunda, zarar verici vergi rekabeti ile mücadele konusunda tavsiyeler geliştirmiştir. OECD 2000 yılı Temmuz ayında yayımladığı “*Global Anlamda Vergi Dayanışmasına Doğru*” isimli raporunda, zararlı gördüğü 35 vergi cennetinin listesini açıklamıştır<sup>8</sup>. Bu listede İngiltere 9 uygulama ile başı çekmekte, ABD’nin ve Hollanda’nın ikişer, Fransa’nın ise birer vergi cenneti toprağı bulunmaktadır<sup>9</sup>.

OECD 1998 yılı tavsiyelerini temel alarak 18 Nisan 2002 tarihinde “*Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli*”ni yayımlamıştır.

### 2.1.3. Vergi Teşvikleri

Küreselleşme, son dönemde vergi sistemlerindeki değişimlere damgasını vuran süreç olmuştur. Küreselleşme süreci, mal ve hizmet hareketlerindeki sınırları kaldırmıştır. Bunun sonucu olarak, faktör fiyatlarındaki farklılığın yarattığı üretim maliyetlerindeki nisbi avantajları kullanmak isteyen ülkeler arasında, dış yatırımları çekmek konusunda bir yarış başlamıştır.

Yabancı sermaye gideceği ülkeye karar verirken;

- o ülkenin pazara erişim kolaylığı,

- yatırım ve işletme masrafları ve

- ekonomik ve politik risklerin düzeyi gibi faktörler yanında vergi sisteminin sunduğu imkân ve/veya fırsatları

göz önünde tutmaktadır. Bu itibarla, bu yönde karar alınmasında ilgili ülkenin vergi teşvik sistemi önemli rol oynamaktadır.

<sup>8</sup> Bkz. El País, 3 de diciembre de 2000.

<sup>9</sup> Vergi cennetleri ve bu uygulamalarla mücadele çalışmaları konusunda bkz. N. Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2005.

Ülkelerin vergi sistemlerini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olması (vergi egemenliği), yatırım ve finansman kararları üzerinde saptalara yol açmaktadır. Bu durum zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılmakta ve bu tip uygulamalara karşı uluslar arası alanda/ölçekte mücadele edilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi aracı kullanılarak yapılan teşvikler ile bazı sektörler veya ürünler, vergi iadesi, muafiyet, istisna veya indirim şeklinde kolaylıklar sağlanarak desteklenmektedir. Oysa, sağlıklı bir serbest rekabet ortamında, üye ülkelerin vergileri, rekabeti lehlerine çevirmek için bir araç olarak kullanılmaları arzulanır. Üretim faktörlerinin ve mali kaynakların en verimli şekilde kullanılabilmesi amacıyla, vergiyle ilgili hükümlerin tarafsız kalması gereklidir. Bu sağlandığı takdirde, sermaye hareketleri ve şirketlerin kuruluş yerini seçmeleri; hammadde, işçilik gibi diğer ekonomik nedenler dikkate alınarak yapılacaktır.

Bu teorik düşüncelere rağmen ülkeler arasında yoğun bir teşvik rekabetinin yaşandığı görülmektedir.

Özellikle piyasa ekonomisine geçiş sürecinde ekonomilerini yeniden yapılandıran Doğu ve Orta Avrupa ülkeleri görece ucuz emek avantajlarına düşük oranlı ve basit vergi sistemlerini de eklemişlerdir.

Vergilendirme alanında son dönemde yaşanan gelişmelerden biri de düz oranlı vergilendirmedir. Bu yöntem genellikle piyasa ekonomisine geçiş süreci yaşayan daha çok nisbeten küçük ekonomik büyüklüğe sahip eski sosyalist ülkelerde uygulama alanı bulmaktadır.

#### **2.1.4. Vergi İdaresi, Vergi Mevzuatı ve Vergi Yargısı**

Vergi idaresinin yapılandırılması, vergi açısından yapılacak plânlamanın en önemli ayaklarından birisini oluşturmaktadır. Çünkü, iyi hukuk kurallarına sahip olmak, bunların uygulanmasında etkinlik yoksa bir anlam ifade etmemektedir.

Dünya uygulamaları, hukuka saygılı ve anayasal vergile(nder)me ilkelerini hayata geçirmeyi hedefleyen, yargı kararlarına uyumlu, etkin, mükellef haklarına saygılı, ayrık uygulamalara yer vermeyen, hızlı çalışan vergi idareleri kurma yönündedir.

Vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin;

- Adaletli olmasına,

- Eşitlik ve kanunilik ilkelerini gözetmesine,
- Gelir dağılımının düzeltilmesine katkı sağlamasına ve
- Kayıt dışılığı daraltıp, mükellef tabanını genişleterek verginin yaygınlaşmasını sağlayan nitelikler taşımasına özen gösterilmesi gerekmektedir.

Yeni düzenlemeler yapılırken mükellef haklarına saygı da ön plânda tutulmaktadır. Mükellef haklarına saygı;

- Adil yargılanma hakkı,
- Bilgilendirme,
- Yargı yoluna başvuru hakkı,
- Saygılı yönetim ve denetim anlayışı (mükelleflere bir müşteri gibi yaklaşılması) gibi unsurları bünyesinde taşımaktadır.

Yine;

- Mevzuatta yapılacak değişikliklerin yürürlüğe girmeden makûl bir süre öncesinden duyurulması, böylece mükelleflerin yeni mevzuata uygun mali plânlamalarını yapabilmeleri için fırsat verilmesi<sup>10</sup>,
- Mükelleflerin vergi idaresinden bilgi, belge taleplerinin kanunda belirlenen makûl süreler içinde yerine getirilmesi,
- İdarenin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle ortaya çıkan mağduriyetleri gidermesi gibi konular da bu çerçevede değerlendirilmektedir.

Vergi sisteminin diğer önemli bir ayağını da vergi yargısı oluşturmaktadır. Vergi yargısı aracılığıyla idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğu denetlenmektedir. Bu itibarla, vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak ve bunu denetlemek bakımından vergi yargısının sağlıklı çalışması büyük önem taşımaktadır. Yargının adil, fakat çabuk karar vermesi beklenmektedir.

## 2.2. Türkiye’de Geçmiş Dönük Değerlendirme ve Çıkarılan Dersler

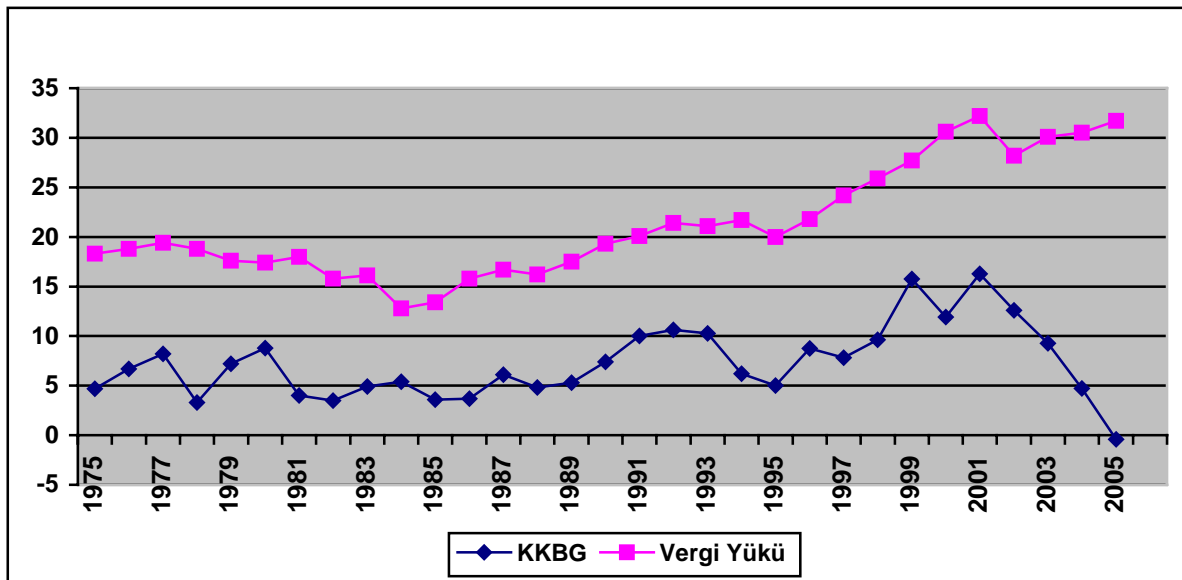
<sup>10</sup> Bu prensip, bir hukuk devletinde bulunması gereken “hukuki istikrar” ve “hukuki güvenlik” ilkelerinin de bir gereği olarak görülmektedir.

### 2.2.1. Vergi Yüğü

Türkiye, 1990'lı yıllardan itibaren ekonomide yapısal sorunlar, hızla artan kamu açıkları ve borç yükü ile birlikte istikrarsız bir ekonomik yapıya sahip olmuş ve kısa aralıklarla (ekonomik) krizlerle karşı karşıya kalmıştır. Bu dönemde sosyal güvenlik gibi yapısal sorunların çözümünde adım atılmaması, yüksek enflasyon, özelleştirmede hedeflenen düzeylerin çok gerisinde kalınması kamu açıklarının hızla artmasına yol açmış; artan kamu açıklarının borçla finansmanı ise, borç yükünü ve faiz ödemelerinin kamu harcamaları içerisindeki payını üst seviyelere taşımıştır. Uygulanan ekonomik istikrar programlarında en önemli öncelik kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına verilmiş, bunun sağlanmasında temel politika araçlarından biri vergi gelirlerinin artırılması olmuştur.

Ülkemizde vergi yükü, özellikle 1990'lı yılların başlarına kadar OECD ülkelerine kıyasla düşük düzeyde seyrederken 1990'lı yılların başlarından itibaren düzenli olarak artış kaydetmiş ve GSYİH'ya oran olarak 1997 yılında % 25'e; 2003'te ise, % 32,5'e yükselmiştir. 2005'te ise, bu oranın % 34,5'e yükseldiği tahmin edilmektedir<sup>11</sup>. Kamu açıklarıyla mücadelede başarısız olunması, aşağıdaki şekil üzerinde de görüldüğü gibi vergi yükünün her yıl daha da fazla artmasına neden olmuştur.

Şekil 2.1: KKBG ve Vergi Yükünün GSYİH'ya Oranı



Kaynak: DPT

<sup>11</sup> DPT, Yıllık Program Çalışmaları (2006 ve 2007 yılları)

Vergi yükünün artması, sadece kamu finansmanına atfedilemez. Vergi yükündeki artışı etkileyen diğer unsurlar şöyle sıralanabilir:

1) Ekonomideki kurumsallaşma düzeyinin artması (geleneksel ticaret ve üretim yöntemlerinden organize piyasa ve üretim yapısına geçiş) vergi tahsilatına olumlu katkı sağlamıştır. Üretim ve ticaret faaliyetlerinde büyük ölçekli işletmelerin ön plâna çıkması vergi yönetimi ve tahsilatı anlamında olumlu bir etki yaratmıştır.

2) Bireylerin tüketim kalıbının değişmesi sonucu, kayıtlı sektörlerde gerçekleştirilen iletişim ve enerji gibi hizmetlerin tüketici bütçeleri içerisinde daha fazla pay alması vergi tahsilatını olumlu etkilemiştir.

3) Mali sistemin büyüklüğünün artması, sektörün kayıtlı ve vergi tahsilat masrafının düşük olması, vergi tahsilatında etkinliği artırmıştır.

4) Dış ticaret hacminin artması da vergi yükünün artmasında diğer önemli bir faktördür.

Son dönemde uygulanan istikrar programlarına paralel bir şekilde konjonktürel ihtiyaçlara bağlı olarak vergi mevzuatında değişikliklere sıkça başvurulmuş, yeni vergiler ihdas edilmiş ve vergi sistemi ile ekonomik yapının ilişkisinde tek öncelik kamu açıklarının finansmanı olmuştur. Bu sayılan nedenlerle vergi sistemi kamu finansmanı dışındaki (etkinlik, adalet vs.) fonksiyonlarını büyük ölçüde kaybetmiş, vergi mevzuatında çok sayıda boşluk ve çelişki ortaya çıkmış, vergi sistemi bütünlük ve tutarlılığını yitirmiştir. Vergi sistemi bir yönüyle ağır borç yükü altında kamu finansmanının sürdürülebilirliğini sağlayıp ekonomide daha ağır krizlerin ortaya çıkmasını engellerken, diğer yönüyle büyümenin önündeki engellerden biri haline gelmiş ve kayıt dışı ekonomiden olumsuz etkilenen, fakat kendisi aynı zamanda kayıt dışılığın nedeni olan bir kısır döngü yaratmıştır.

Vergi mevzuatının karmaşık ve belirsiz bir yapıya bürünmesi mükellefler ve idare üzerinde ciddi bir maliyet oluşmasına neden olmuş; bu durum vergi yargısını da olumsuz yönde etkilemiştir. Artan finansman ihtiyacı, vergi düzenlemelerinde Hazine yararının öne çıkarılarak verginin kanunîliği ilkesinin çok sık ihlâl edilmesine yol açmıştır.

Sıkça uygulamaya konulan vergi afları mükelleflerin vergi sistemine güveninin azalmasına, mükelleflerde sürekli bir af beklentisinin oluşmasına ve dolayısıyla vergi tahsilatında etkinliğin azalmasına yol açmıştır.

Son dönemde, ekonomide istikrarın sağlanması ile birlikte vergi alanında bazı önemli değişiklikleri hayata geçirme fırsatı yakalanmıştır. İlaç ve eğitim gibi sosyal nitelikteki bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV oranı azaltılmış; gelir ve kurumlar vergilerinde oran indirimleri yapılmış; ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun günün ihtiyaçlarına uygun olarak yeniden yazılması ve bazı kanunlarda yer alan indirim ve istisnaların yeniden değerlendirilmesi yönünde adımlar atılmıştır. Büyüme ortamının vergi gelirleri üzerinde yarattığı olumlu etki ise, kamu kesimi borçlanma gereğinin ve borç stokunun azaltılmasında önemli rol oynamıştır.

### 2.2.2. Vergi Yükünün Dağılımı

Toplanan vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler arasındaki dağılımına bakıldığında, dolaylı vergilerin payının sürekli arttığı görülmektedir.

Kamu maliyesinin finansman ihtiyacının aciliyeti, artırılması gereken vergi gelirlerinin kaynağı olarak dolaylı vergilerin tercih edilmesine yol açmıştır. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1998 yılında yüzde 53.4 iken; 2005 yılında yüzde 70.1'e kadar yükselmiştir<sup>12</sup>. Dolaylı vergi yükündeki artış sadece mevcut vergilerin artırılmasıyla değil, özel iletişim ve özel işlem gibi yeni vergilerin ihdası ile de sağlanmıştır. Ancak petrol ürünleri üzerindeki özel tüketim vergisinin (ÖTV) artışı, maliyetler üzerinde yarattığı etki ile en dikkat çeken olmuştur. KDV artışı da dikkate alındığında sadece petrol ürünlerinde değil, genel olarak girdi maliyetlerinde önemli artışlar yaşandığı görülmüştür. Damga vergisi ve harçlar gibi işlem vergilerinde oranların yükselmesi ise, çoğu zaman olayların gerçek boyutuyla kavranmasını engellemiştir.

Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının artması her ne kadar vergilendirmede adaletsizliğe yol açsa da, kriz dönemlerinde kamu finansmanının sürdürülebilir bir yapı göstermesinde, dolaylı vergilerin tahsilat etkinliğinin katkısı ihmal edilemez. Ayrıca, enerji ve telekom gibi sektörlerdeki büyük ölçekli vergi mükelleflerinin varlığı, dolaylı vergilerin tahsilat maliyetlerini de azaltmaktadır.

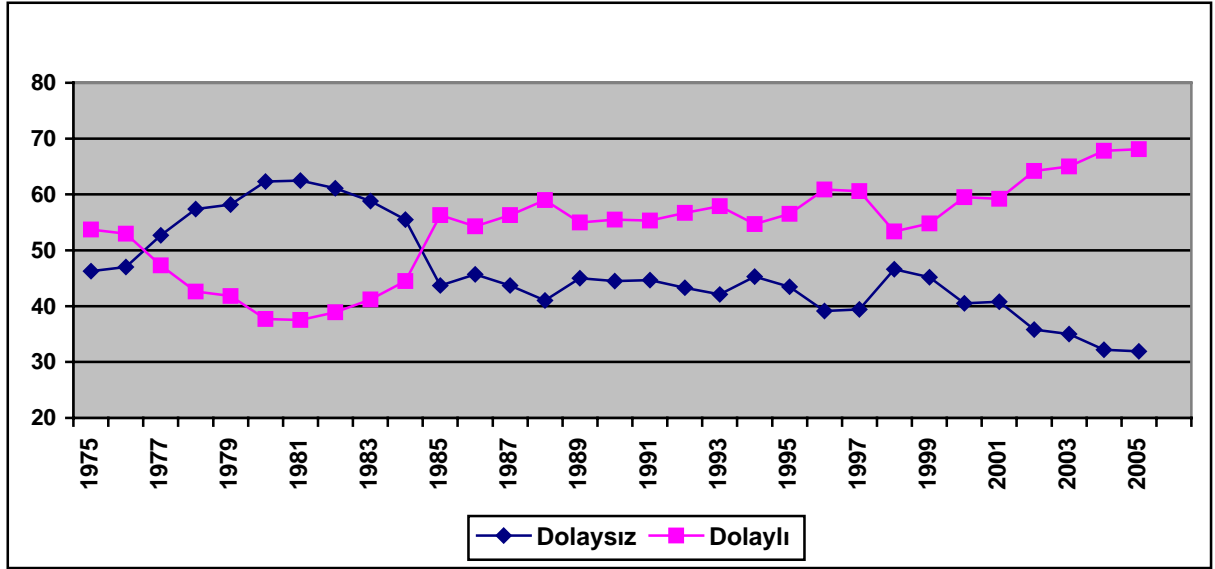
Gelirin vergilendirilmesi ise, kamuoyunu en çok meşgul eden vergi tartışmalarının temelini oluşturmaktadır. Vergi sistemi, stopaj yoluyla vergilendirme hariç, gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde başarısız olmuştur. Beyan usulünde başarısızlık ve menkul

<sup>12</sup> DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, Ankara 2005.

sermaye iradı gelirlerinin bireylerin toplam gelirleri içersisindeki payının artması ile birlikte stopaj, gelir vergisinin en önemli kalemi haline gelmiştir. Stopaj, tahsilat yöntemi olarak ciddi tasarruflar sağlamakla birlikte, bireylerin tüm gelirinin kavranmasını engelleyen unsurlardan biri haline gelmiştir. Basit usulde vergilendirmeye yönelik düzenlemeler ise, olumlu sonuç vermemiş; vergi sisteminde oldukça adaletsiz ve boşluk yaratan bir işleve sahip olmuştur.

Ancak, dolaysız vergiler tartışılırken, iktisadi yapının vergi sistemi üzerindeki etkisi gözardı edilmemelidir. Gelir, mevcut sermaye birikimi kullanılarak yaratılır; dolaysız vergilerin esas kaynağı ise, sermaye birikimidir. Ülkemizde, kişi başına düşen sermaye birikimi genelde karşılaştırma yaptığımız gelişmiş ülkelere kıyasla oldukça düşüktür. Dolayısıyla, gelir üzerinden alınan vergilerin payının yükselmesi ekonomik gelişmişlikle paralel bir yapı gösterecektir.

**Şekil 2.2: Dolaylı ve Dolaysız Vergi Yüğü Dağılımı (%)**



Kaynak: DPT

**Tablo 2.4: Türkiye’de Vergi yükünün Gelişimi (1975-2005, GSYİH’ya Oran)**

	Konsolide Bütçe	Mahalli İdareler	Fonlar	Sosyal Güvenlik	Toplam (1)	Toplam (2)	Toplam (3)
1975	13,8	0,8	0,0	3,6	18,3	18,5	14,9
1976	14,5	0,8	0,0	3,5	18,8	19,2	15,7
1977	15,1	0,8	0,0	3,5	19,4	19,7	16,2
1978	14,9	0,8	0,0	3,1	18,8	19,0	15,9
1979	14,1	0,7	0,0	2,8	17,6	17,7	14,9
1980	14,2	0,7	0,0	2,5	17,4	17,5	15,1
1981	14,7	0,9	0,0	2,4	18,0	18,4	16,0
1982	12,4	0,9	0,0	2,5	15,8	15,8	13,3
1983	12,6	1,0	0,0	2,5	16,1	17,4	14,9
1984	9,1	1,0	0,3	2,4	12,8	14,6	12,1
1985	8,9	1,4	1,0	2,1	13,4	15,5	13,4
1986	9,5	1,8	2,3	2,1	15,8	18,0	15,9
1987	9,9	1,8	2,2	2,7	16,7	18,9	16,2
1988	9,4	1,7	2,6	2,5	16,2	17,8	15,3
1989	10,0	1,7	2,6	3,2	17,5	18,7	15,5
1990	10,6	1,8	2,8	4,0	19,3	20,2	16,2
1991	11,5	1,9	2,5	4,1	20,1	21,1	17,0
1992	12,0	1,9	3,1	4,4	21,4	22,4	17,9
1993	12,3	2,0	2,9	4,0	21,1	22,2	18,2
1994	14,4	2,2	1,8	3,3	21,7	22,5	19,2
1995	13,2	2,2	1,7	2,9	20,0	20,9	17,9
1996	14,5	2,2	1,5	3,6	21,8	22,5	18,9
1997	15,6	2,4	1,9	4,2	24,2	25,0	20,8
1998	17,0	2,7	1,7	4,5	25,9	26,9	22,4
1999	18,1	2,8	1,4	5,3	27,7	29,2	23,8
2000	20,3	3,0	1,5	5,8	30,6	31,9	26,1
2001	20,9	3,2	1,9	6,2	32,2	33,8	27,6
2002	19,5	2,1	0,6	6,0	28,2	30,2	24,2
2003	21,2	2,0	0,4	6,5	30,1	32,5	25,9
2004	20,8	2,3	0,5	6,9	30,5	33,2	26,3
2005	21,8	2,7	0,5	6,8	31,7	34,5	27,7

Kaynak: Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2005), DPT, Ankara, Ağustos 2005, Yıllık Programlar (2005, 2006 ve 2007 yılları)

(1) Vergi iadeleri hariç

(2) Vergi iadeleri dahil

(3) Vergi iadeleri dahil, sosyal güvenlik hariç



### 2.2.3. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağı

Türk vergi sisteminin önemli sorunlarının başında, kayıtdışı ekonomiyi kavramakta yetersiz kalması yer almaktadır. Türkiye’de ortanca seçmenin (veya seçmen çoğunluğunun) önemli bir bölümünün beyannameli vergi mükellefi olmaması, ekonomik yapının küçük işletmeler (çiftçi + esnaf) ağırlıklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nitelikteki seçmenin çoğunlukta olması ise, vergi sisteminde yer alan eksikliklerin giderilmesine yönelik çabaları büyük ölçüde engellemektedir. Küçük işletmelerin izlenme ve denetlenmesinin oldukça zor olması, önemli bir mükellef kesiminin idarenin denetimi dışında kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca, hızlı kentleşmenin yarattığı kentsel rant önemli bir servet birikimi mekanizması haline dönüşmekte; ancak, bu gelirlerin kavranması bir yana, aksine bu durum dürüst mükellefler aleyhine haksız bir ekonomik ortam yaratmaktadır.

Bireyler ve işletmeler arasında haksız rekabetin doğmasına yol açan kayıtdışı ekonomi, sermaye birikiminin intikali yoluyla nesiller arası bir eşitsizliğe de yol açmaktadır. Dürüst (veya vergiden kaçınamayan) mükelleflerin aleyhine olan bu durum, toplumda vergiye karşı direnci artırmakta ve yeni nesillerde vergi bilincinin oluşmasına engel olmaktadır. Özellikle uluslararası rekabetin yoğun olduğu ve geleneksel üretimin devam ettiği bazı sektörlerde, kayıtdışı ekonomi ilk aşamada rekabet avantajı yaratıyor gibi görünse de, takip eden aşamada özellikle aramalar üzerinde artan vergi yükü ve düşen emek verimliliği ile üretimde ve uluslararası rekabette dezavantaja dönüşmektedir.

Vergi denetimi, kayıt dışı ekonomiyi kavramakta yetersiz kalmaktadır. Vergi güvenlik mekanizmalarının sistemde etkinliğini kaybetmesi ve teknolojik altyapının arzulanan düzeye ulaşamaması kayıtdışı ekonomiyi kavramadaki önemli engellerin başında gelmektedir. Gelirin bir karinesi olan servet ve harcamanın kamu idareleri tarafından izlenememesi, taksi-dolmuş plâkalarının, tapusuz gecekondurantlarının el değiştirmesiyle yaratılan kazançları adeta teşvik etmiştir. Vergi sisteminin gayrimenkul sektöründeki kayıtdışılığın vergi dışı kazançları teşvik etmesi, ancak mali tasarrufların geçmişte yüzde 20’lere varan oranlarda vergilendirilmesi, tasarrufların büyümenin kaynağı olmak yerine verimsiz alanlara kaymasına neden olmuştur. Kayıtdışı alan ile kayıtçı alan arasında, vergi faktörünü telâfi edecek düzeyde görece verimlilik ve fiyat farkı oluşmakta, kayıtdışı alanların genişlemesi ekonomide genel

verimliliğin düşmesine neden olabilmektedir<sup>13</sup>. Kayıtdışı ekonominin vergi sistemi tarafından kavranamaması, kurumsallaşmış bir ekonomik yapının kurulmasını da engellemektedir.

Enflasyon ve makro ekonomik istikrarsızlık, kayıt dışı vergi alanını besleyen diğer faktörlerdir. Yüksek enflasyon döneminde ortaya çıkan reel olmayan kazançların vergilendirilmesi ve hayat standardındaki düşüş, buna karşılık en az geçim indirimi gibi müesseselerin bulunmaması, özellikle orta ve alt gelir düzeyindeki mükelleflerin belli bir yaşam düzeyini korumak için kazançlarını gizlemelerine yol açmaktadır.

Kamu yönetimine oluşan güvensizlik, vergiden kaçınmanın diğer nedenlerinden biridir. Kamu hizmetlerinde genel olarak kalitenin düşük olması, vergileri ödeyen ve bu hizmetlerin müşterisi olan mükelleflerde vergiye karşı direncin oluşmasına neden olmaktadır. Kamu hizmetinin üzerinde uzlaşmış herhangi bir tanımının olmaması ise, kamu harcamalarının temel finansman aracı olan verginin sınırlarını belirsiz bir hale getirmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ölçmede kullanılan kriterlerden birisi, vergi denetim elemanlarınca yapılan denetim sonuçlarıdır. Vergi inceleme sonuçlarına göre, beyan dışı kalan matrahın olması gereken matraha oranları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 2.5: Beyan Dışı Kalan Matrahın Potansiyel Matraha Oranı (1985-2004, %)**

Yıllar	1985	1986	1987	1988	1988	1990	1991	1992	1993	1994
	50	56	21	24	31	39	33	37	26	53
Yıllar	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	30	21	28	28	45	35	65	37	42	46

Kaynak: Vergi İstatistikleri, www.gelirler.gov.tr

Denetim sonuçlarından, özellikle ekonomik krizlerin olduğu 1994 ve 2001 yıllarında vergi kayıp ve kaçaklarının arttığı görülmektedir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi vergi kayıp ve kaçakları son 20 yılda % 21 ilâ % 65 arasında değişmektedir. 1985-2004 yılları arasında kalan 20 yılın denetim sonuçları ortalaması alındığında, bu rakam %45 olarak ortaya çıkmaktadır. Bu dönemde 4 grup denetim elemanı tarafından toplam 77 katrilyon TL'na yakın

<sup>13</sup> İzzettin Önder, Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).

matrah incelemeye alınmış; incelemeler sonucunda 63 katrilyon TL'na yakın matrah farkı ortaya çıkarılmıştır. Başka bir deyişle, 140 katrilyon TL potansiyel matrahın 63 katrilyon TL'sı beyan edilmemiştir.

Kayıtdışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ölçmede kullanılan kriterlerden bir diğeri, istihdamla ilgilidir. Türkiye'deki toplam 22 milyon 874 bin kişilik istihdamdan, 12 milyon 672 bin kişinin kayıtlı olmadığı tahmin edilmektedir<sup>14</sup>. Bu, her bin kişiden 554'ünün kayıt dışı çalıştığını, yani toplam çalışanların % 55.4'ünün kayıtlı olmadığını (vergi ve sosyal güvenlik yükümlülüklerini yerine getirmediğini) göstermektedir.

Kayıt altına alınamayan ve vergilendirilemeyen kazanç ve işlemlerin oranındaki büyüklük, mevcut mükelleflerin ve özellikle dolaylı vergiler aracılığı ile alt gelir gruplarındaki mükelleflerin nisbi olarak daha yüksek vergi yükü taşımaları sonucunu doğurmaktadır.

Kara para ve kayıtdışılıkla mücadele çerçevesinde aşağıdaki önlemler alınmıştır:

- Birleşmiş Milletler'in kara paranın aklanmasının önlenmesi konusu ile ilgili Viyana Sözleşmesi ve New York Sözleşmesi 1995 yılında 4136 sayılı Kanun ile TBMM tarafından onaylanmıştır.

- Diğer taraftan, G7 ülkelerinin girişimiyle OECD bünyesinde oluşturulan FATF'ın (Finansal Eylem Görev Grubu'nun) önerileri dikkate alınarak 1996 yılında 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanun çıkarılmıştır. Bu Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinin (b) bendinde belirtilen vergi kaçakçılığı suçu işlenerek sağlanan kazançlar da kara para kapsamına alınmıştır.

- Aynı çerçevede, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) kurulmuştur. Bu Kurul, kara paranın aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri belirlemek amacıyla 178 sayılı KHK'de yapılan değişiklikle kurulmuştur (RG. 14.12.1983).

<sup>14</sup> Bilanço, TÜRMÖB Aylık Yayın Organı, Sayı 99, Ocak 2005, s. 10.

#### 2.2.4. Vergi Teşvikleri

Teşvik sisteminin sürekli değişikliğe uğraması ve teşvik aracı olarak vergi istisna ve indirimlerinin ön plâna çıkması, vergi sistemimizde parçalanmanın nedenlerinden biri olmuştur.

Türkiye’de halen uygulanmakta olan temel vergi teşvikleri şunlardır:

- AR-GE indirimi,
- Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası,
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda KDV istisnası,
- Endüstri bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler,
- Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşvikler,
- Olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde uygulanan vergisel teşvikler,
- Organize sanayi bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler,
- Kredi teminine ilişkin işlemlerde vergi, resim ve harç istisnası,
- Yatırımların ve istihdamın artırılmasına yönelik vergisel teşvikler,
- Kültür yatırımları ve girişimlerine yönelik vergisel teşvikler.

Bu arada, Türkiye’de yaklaşık 40 yıldan bu yana uygulanan ve temel vergi teşvik aracı olan “yatırım indirimi müessesesi” 30.3.2006 tarihli 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

#### 2.2.5. Vergi İdaresi, Vergi Mevzuatı, Yerel İdareler

Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler Genel Müdürlüğünün bağımsız bir yapıya kavuşturulması düşüncesiyle, 05.05.2005 tarihli 5345 sayılı Kanunla, Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

5345 Sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde bu kanunun amacı;

*“gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak;mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.”*

şeklinde açıklanmaktadır.

Diğer taraftan Türk vergi kanunlarının yeniden yazım çalışmaları Vergi Konseyi bünyesinde sürdürülmektedir. Nitekim, bu çalışmaların bir örneği olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu değiştirilmiştir ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş, kurumlar vergisi oranı % 20'ye indirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'na ilişkin çalışmalar devam etmektedir.

Ücretliler dışındaki gelir vergisi mükellefleri için gelir vergisi tarifesindeki oran indirimi 30 Mart 2006 tarihli 5479 sayılı Kanunla 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere gerçekleştirilmiştir. Bu şekilde gelir vergisi tarifesi tüm mükellefler için %15-%35 aralığında bir tarifeye dönüşmüştür.

Ayrıca menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda, 31 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5281 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılmış ve bu yenilikler 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 5281 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemeye göre;

- Menkul sermaye iratları dağıtım esnasında % 15 stopaja tâbi olacaktır. Borsa kazançları üzerinden de aynı oranda stopaj yapılacaktır.

- Stopaj nihai vergileme olacaktır. İradı elde eden gerçek kişinin beyanname vermesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, bu uygulamadan dönülmek zorunda kalınmıştır. Yabancı yatırımcılar için stopaj oranını birçok menkul kıymet geliri için sıfırlanmış, yerli yatırımcılar için devlet tahvili ve borsa kazançları için yüzde 10 düzeyine indirilmiştir.

Son dönemde, tüm bu düzenlemelerin hayata geçirilebilmesinde kamu finansmanındaki iyileşme ve borç-faiz yükündeki azalma etkili olmuştur. Bu uygulamaların

önümüzdeki dönemde de devam edebilmesi, kamu finansmanındaki iyileşmenin sürmesine bağlı olacaktır. Plân döneminde kamu harcamalarının ve dolayısıyla kamu açıklarının büyüklüğü, vergi yükünün hacminin belirlenmesine etki edecektir.

Ayrıca, AB'ye üyelik sürecinin gerekliliklerinden olan, borç stokunun GSYİH'nin yüzde 60'ını; bütçe açığının ise, yine GSYİH'nin yüzde 3'ünü geçmemesi kuralları, vergi yükünün önümüzdeki dönemdeki oluşumunda göz önünde tutulması gerekli kriterler olacaktır.

Yerel vergi sistemi ise, merkezî idarenin yoğun müdahaleciliği nedeniyle gelişmemiştir. Birçok harç ve vergi, maktu olarak belirlenmiş ve yıllar boyunca yüksek enflasyon ortamında dahi değiştirilmediği için, tahsil masrafını bile karşılayamaz bir hale gelmiştir. Belediyeler ise, fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerden aldıkları ücretleri önemli bir finansman aracı haline getirmişlerdir. Çevre temizlik vergisinin ihdası, emlak vergisinin her yıl yeniden değerlemeye konu olması gibi hususlarda ilerleme sağlanmış olmakla birlikte, halâ belediye gelirlerinin yaklaşık yarısını, genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan paylar oluşturmaktadır. Bu durum, yerel idarelerde sorumluluk ve hesap verilebilirliği engelleyen önemli nedenlerden birini oluşturmaktadır.

### **2.3. Uluslararası Yükümlülükler ve Taahhütler**

Türkiye'nin AB ile 6 Ekim 2005 tarihi itibarıyla başlattığı müzakere süreci, vergilendirme alanındaki temel yükümlülüğünü oluşturmaktadır. Bu çerçevede önümüzdeki dönemde Türk vergi sisteminin AB ortak vergi kuralları ile uyumlaştırılması gereği bulunmaktadır.

Türkiye'nin Dünya Ticaret Örgütü, OECD, IMF gibi uluslar arası kuruluşlara karşı da;

- Karaparanın aklanmasıyla mücadele,
- Mal ve hizmet hareketlerinin vergilendirilmesi,
- Vergi idareleri arasında işbirliği,

gibi bazı yükümlükleri de bulunmaktadır.

## 2.4. Güçlü Yönler–Fırsatlar ve Zayıf Yönler–Tehditler (GFZT) Analizi

### 2.4.1. Türk Vergi Sisteminin Güçlü Yönleri

**- KDV ve ÖTV Gibi Temel Vergi Konularında Uygulamanın Olması ve Teknik Anlamda AB'ye Uyumun Önemli Oranda Sağlanması AB Sürecinde Önemli Bir Avantaj Yaratmaktadır.**

Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde uyum sağlanması gereken başlıklardan birini vergilendirme konusu oluşturmaktadır. Tüm sorunlarına rağmen, vergi sistemimizin en başarılı alanlarından biri, teknik anlamda AB'ye uyum düzeyinin yüksek olmasıdır. Bazı vergi oranlarında ve vergilendirme konularında uyum ihtiyacı devam etmekle birlikte, KDV ve ÖTV gibi iki önemli vergi türünün sistemde uygulamaya konulmuş olması maliyeti yüksek olabilecek bir uyum sürecini kolaylaştırmaktadır. Gümrük birliği uygulaması, AB'ye katılım yönündeki güçlü irade ve dışa açık bir ekonomik yapı vergi alanındaki uyumu kolaylaştıran etkenler olmaktadır.

#### **- AB Sürecinin Vergi Sisteminde Yarattığı Yeniden Yapılanma Fırsatı**

AB'ye üyelik ve uyum, içerisinde birçok unsuru barındıran çok yönlü bir süreçtir. Vergi alanındaki değişiklikler sadece vergi mevzuatının ve oranlarının uyumu ile olmayacak, vergi alanı diğer sektörlerdeki gelişmelerden de etkilenecektir. Verginin sadece ekonomik değil, aynı zamanda sosyal bir politika aracı olarak da kullanılabilmesi sebebiyle, uyum sürecine yönelik düzenlemeler (çevrenin korunması gibi) birçok sektörde, vergi sisteminin geçmişte ihmal edilen yönünün öne çıkmasına yardımcı olabilecektir.

#### **- Vergi Dışı Bırakılan Alanlar ve Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Tahsilatı Açısından Önemli Bir Potansiyel Oluşturmaktadır.**

Kayıt dışı ekonominin kavranmasındaki yetersizlik her ne kadar vergi sisteminin en büyük zaafiyetlerinden biri olsa da, önümüzdeki dönemde bu alanda sağlanabilecek başarı, kamu finansmanının sürdürülebilirliği, vergi adaletinin sağlanması ve vergi sisteminde arzulanan hedeflere ulaşılabilmesi için hayati önemdedir. Yüksek vergi oranlarının makûl seviyelere düşürülebilmesi ancak kamu harcamalarının ve kamu finansmanının sağlıklı ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulabilmesi ile mümkündür. Aksi takdirde, kamu harcamalarının temel finansman aracı olan vergilerin, sürekli artan kamusal hizmet talebi karşısında makûl, katlanılabilir ve rekabet edici düzeylere indirilmesi mümkün olmayacak;

indirilse bile bir süre sonra bozulan kamu maliyesi dengesi, elde edilen kazanımları fazlasıyla ortadan kaldıracaktır. Kayıt dışı ekonominin boyutu dikkate alındığında, sayılan bu amaçlara ulaşılmasında kayıt dışı alanın kavranmasının önemi açıkça görülmektedir.

Çeşitli politikalar çerçevesinde istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla vergi dışı bırakılan alanlar, önümüzdeki dönemde diğer bir potansiyel gelir alanını oluşturmaktadır. Bu alanlara yönelik değerlendirmelerin yapılması sonucu amacına ulaşan veya başarı şansı görülmeyen politikalara yönelik vergisel düzenlemeler uygulamadan kaldırılmalıdır.

**- Uzun Bir Vergicilik Deneyimi ile Deneyimli ve İyi Yetiştirilmiş İnsan Kaynağı Bulunmaktadır.**

Vergi alanındaki deneyimli ve iyi yetiştirilmiş insan kaynağı ve bu kaynağın yeni şartlara uyum düzeyinin yüksek olması, önümüzdeki dönemde değişimin temel unsuru olacaktır. Bilindiği üzere uygulamada insan (beşeri sermaye) faktörü, yapılacak düzenlemeler kadar önemlidir. İnsan kaynağının kalitesi, vergi alanındaki değişimler kadar, ekonominin kurumsallaşma düzeyinin artırılması ve küresel ekonomiye daha kolay entegre olma açısından da büyük öneme sahiptir.

**- Bilgi İşlem Alt Yapısının (VEDOP vb.) Varlığı Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Önemli Katkıları Sağlayabilecektir.**

Ekonomide kurumsallaşma düzeyinin artması ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi/yaygınlaşması, vergi idaresinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelesine önemli katkı sağlayacaktır. VEDOP ve diğer benzeri projelerin varlığı ve projede gelinen nokta, plân döneminde vergi uygulamalarında başarı şansını artıracaktır. Ayrıca, başta Tapu idaresi olmak üzere, diğer kamu idarelerinin teknolojik altyapılarının kuvvetlendirilmesi bu sürece destek olacaktır.

**- Vergi Yargısı**

Özel uzmanlık mahkemeleri olarak Vergi Mahkemelerinin kurulmuş olması ve hukukun üstünlüğüne uygun içtihadın oluşması gibi konular bu alandaki güçlü yönler arasında sayılabilir.

**2.4.2. Türk Vergi Sisteminin Zayıf Yönleri**

**- Türk Vergi Mevzuatının Yapısı, Sistemin En Zayıf ve Sorunlu Yönlerinden Biridir.**



Ekonomik istikrar programına dayalı düzenlemeler ve vergi sisteminde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi gibi nedenlerle vergi mevzuatı çok sık değişikliğe uğramaktadır. Vergi kanunları geçici hükümler ile dolmakta, vergi kanunları ile yapılması gereken bazı düzenlemeler vergi alanı dışındaki mevzuatla gerçekleştirilmektedir. Vergi mevzuatında sıkça yapılan değişiklikler, mali plânlama yapabilme imkânını ortadan kaldırmakta ve vergi uygulamasının tarafı olan mükellefler, kamu idaresi, vergi yargısı ve meslek mensupları üzerinde yüksek maliyetler oluşmasına neden olmaktadır.

İstikrarlı bir yapıya sahip olması gereken vergi sisteminde, değişikliklerin olağan hale gelmesi, vergi mevzuatının uygulanması sürecinde sorunlara neden olmakta ve vergi mevzuatının sistematiğini bozmaktadır. Bunun sonucunda vergi sistemi, boşluklar ve çelişkiler barındırır bir yapıya dönüşmekte; yoruma dayalı hale gelmektedir. Uygulamaya yönelik düzenlemelerde birbiri ile çelişen hususlar ortaya çıkmakta, kanunla düzenlenmesi gereken konularda idarî düzenlemelere başvurulmakta; bunların yargı tarafından iptali ise, uygulamada boşlukların doğmasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan, vergi–hukuk ilişkisi çoğu zaman kurulamamış, verginin kanunîliği ilkesi çok sık ihlâl edilmiştir. Hukuk, kanun ve meşruluk her zaman aynı noktada buluş(a)mayabilmektedir. Geçmiş dönemde vergi düzenleme ve uygulamalarında, sadece verginin kanunîliği ilkesi ihlâl edilmemiş, ayrıca yapılan düzenlemelerde hukukî güvenlik ilkesi de sık sık göz ardı edilmiştir. Normlar hiyerarşisi kaybolmuştur. Hazine yararı ilkesininin hukuk kavramının önüne geçmesi, vergi sisteminde vergi-hukuk ilişkisininin zayıflamasına neden olmuştur. Bütün bu gelişmeler vergi alanınınin sistem olma özelliğini yitirmesine yol açmıştır.

### **- Kayıtdışılık Sadece Ekonominin Değil, Vergi Sisteminin de En Önemli Sorunu Haline Gelmiştir.**

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik vergi güvenlik araçları kaldırılmış veya etkin olarak kullanılamamıştır. Beyan edilmeyen kazançların vergi sistemi tarafından kavranmasına yardımcı olmak amacıyla oluşturulan vergi güvenlik müesseseleri, ekonomik gerçeklerle bağdaşmaması gibi nedenlerden dolayı ortadan kaldırılmış veya mevzuattaki ve teknik altyapıdaki eksiklik nedeniyle etkin olarak kullanılamamıştır. Kurumlar vergisinde *örtülü kazanç* ve *örtülü sermaye* müesseselerine yönelik düzenlemeler yeterli açıklığa kavuşturulamadığı için uygulamada ciddi sorunlar doğmasına neden olmuştur. Gelir

vergisinde ise, hayat standartı esas ve asgari gayrisafi hasılat esas gibi düzenlemeler yapılmış; ancak bu düzenlemeler bazı mükellefler için vergilendirmenin üst sınırı haline dönüşmüş ve başarısız olduğu gerekçesiyle uygulamadan kaldırılmıştır. Vergi sisteminin vergi güvenlik araçlarından mahrum bırakılması, gelir unsurlarının kavranabilme kabiliyetini azaltmıştır.

**- Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payının Yüksekliği Vergilendirmede Adalet İlkesini Zedelemektedir.**

Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde maliyetlerin artmasına ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır. Kayıt dışı ekonomi de yarattığı vergi kaybıyla, kamu kesimindeki mali konsolidasyonun temel nedenlerinden biri olmakta, bu süreçte vergi yükünün hızla artması kaçakçılık ve kayıt dışına çıkma eğilimini artırarak kendini besleyen bir sürece dönüşmektedir.

Beyana dayanan vergilendirmede arzu edilen seviyenin çok gerisinde kalınmakta ve sistem birçok konuda başarısızlığa uğramaktadır. Bu durum, kamuoyunda rahatsızlığa neden olmakta, mükellefler arasında adaletsizlik yaratan bir alan haline dönüşmektedir. Götürü usul yerine ihdas adıyla basit usul uygulaması istenilen sonuçları vermemiştir. Mükellefin gerçek gelirin vergilendirilmesi ve belge düzeninin yerleşmesini amaçlayan bu düzenleme, bu amaçlarının başarılması bir yana belge düzeninin işleyişini daha da bozan bir yapıya bürünmüş ve vergi sisteminin kavrayamadığı alanı artırmıştır.

Zirai kazançlarda vergilendirme yine sorunlu alanlardan birini oluşturmakta, istisna tutarlarının büyüklüğü ve denetimsizlik vergilendirilmeyen büyük bir alan yaratmaktadır.

Stopaj yoluyla vergilendirmenin yaygınlaşması, vergi sistemini beyana dayanma ve üniter yapıdan uzaklaştırmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerin ağırlıklı olarak stopaj yoluyla tahsil edilmesi ve stopajın bir çok gelir unsuru için nihai vergilendirmeye dönüşmesi, vergi tahsilatında stopajın ön plâna çıkmasına neden olmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sisteminin üniter yapısına zarar

vermekte; vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harcama unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir.

Stopaj uygulamasının yaygınlaşması, sadece vergi politikalarının değil, ayrıca ekonomi politikalarının da bilinçli tercihinin bir sonucudur. Geçmiş dönemde kamu borç stoku finansmanının en temel (zorunlu) hedeflerden biri olması, mali tasarruflar üzerindeki vergi yükünün de bu politika çerçevesinde oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Diğer gelir unsurları üzerindeki marjinal vergi yükü yüzde 40'lar düzeyine kadar ulaşabilirken, mali tasarruflar üzerindeki vergi yükü genellikle, tanınan yüksek istisnalar ile birlikte, çok daha düşük düzeylerde oluşmuştur. Stopaj oranlarının yükseldiği dönemlerde bu uygulama özellikle küçük tasarruf sahipleri üzerindeki nisbi vergi yükünün daha da artmasına neden olmuştur. Ancak, tasarruf sahiplerinin vergi idaresi ile karşı karşıya gelmeden stopaj yoluyla vergilendirilmesi, tasarrufların mali sisteme girmesine (en azından çıkmamasına) yardımcı olmuştur.

#### **- Vergi Denetiminin Etkinsizliği Kayıt Dışı Ekonomiye Besleyen Faktörlerden Biri Olmuştur.**

Kazançların vergi sistemi tarafından kavranabilmesinin en temel aracı olan vergi denetimi etkin bir işleyişe kavuşturulamamıştır. Vergi denetiminin diğer unsurları olan meslek mensuplarından da etkin şekilde yararlanılamamıştır.

#### **- Vergi Yargısı İle Suç ve Cezalarına İlişkin Sorunlar**

Vergi yargısının hızlı çalışmaması, idarî yorum ve içtihat oluşumunda, hukuktan ziyade hazine yararının esas alınması bu alandaki sorunlara örnek olarak gösterilebilir.

Vergi suç ve ceza sisteminde ceza adaletinden uzaklaşmıştır. Vergi ceza hukuku alanında yapılan düzenleme ve uygulamaların hukuka aykırılıklar içermesi, belirsizliğe, keyfiliğe, adaletsizliğe ve güvensizliğe yol açmaktadır.

#### **- Mükellef Hakları İhlal Edilmiş ve Yasal Güvenceye Bağlanmamıştır.**

Vergilendirme alanının ihmal edilen konularından biri de mükellef haklarıdır. Mükellef haklarının iki önemli dayanağı olan kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkeleri sıkça ihlâl edilmiştir. Vergi alanının sistem olma özelliğini yitirmesi sonucu, mükelleflerin mali güvenliği ve vergi sistemi ile kamu idaresi arasındaki ilişkiyi ortaya koyan düzenlemelerin

niteliği ve içeriği belirsiz bir yapıya bürünmüştür. Vergi alanına ilişkin düzenlemelerde, evrensel hukukilik anlayışının ortaya konulması gerçeği ihmal edilmektedir.

**- İstikrarlı ve Üzerinde Uzlaşmış Bir Vergi Teşvik Sistemi Oluşturulamamıştır.**

Teşvik sisteminin temel araçlarından biri olan vergi istisna, muafiyet ve indirimlerine yönelik düzenlemeler birçok kanunda dağınık bir şekilde yer almaktadır. Teşviklerle ilgili düzenlemeler sürekli değişikliğe uğramakta ve istikrarlı bir yapı oluşturulamamaktadır. İstatistik veri altyapısının eksikliği, teşviklerin oluşturulması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde ciddi sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

**- Vergi Düzenlemeleri Yapılırken Mükellefler ve Sorumlular Üzerinde Yaratacağı Maliyetler Gözönünde Bulundurulmamıştır.**

Vergi düzenlemeleri, yatırımlar başta olmak üzere mali kararların şekillendirilmesinde ve kaynakların sektörel dağılımında, temel unsurlardan biri olmaktadır. Mevcut sisteme göre kararlarını oluşturan ekonomik ajanların, kısa aralıklarla vergi değişikliklerine maruz kalması, yüksek maliyetlerin oluşmasına neden olmaktadır. Yapılan düzenlemelerin, makro ve sektörel analizler yerine gelir artırıcı unsurlar dikkate alınarak oluşturulması, vergi sisteminin kaynak dağılımında sapmaya yol açmakta; ekonomi genelinde ve değişik mükellef grupları üzerinde yüksek mali ve idarî maliyetler oluşmasına neden olmaktadır.

**- Yerel Düzeyde Vergilendirme İhmal Edilmiştir.**

Yerel düzeyde emlak vergisi başta olmak üzere birçok vergi ve harç, yüksek enflasyon dönemlerinde reel değer olarak anlamsız bir seviyeye düşmesine rağmen, uzun yıllar değiştirilmemiştir. Belediyelerin en önemli yerel vergisi olan emlak vergisi, değerlendirme yapılan yıllar dışında tahsilat etkinliği olmayan bir vergiye dönüşmüştür. Yerel vergilerin belediye bütçelerinde önemini yitirmesi genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan payların ön plâna çıkmasına, bu durum da merkezî idarenin kararlarına bağımlılığın artmasına ve yerel idarecilerin hemşehrilerine karşı sorumluluk ve hesap verme ilkelerinden uzaklaşmalarına neden olmaktadır. Artan yerel ihtiyaçlar karşısında belediyeler fiyatlandırma ve ücret mekanizmalarını ön plâna çıkarmaktadır. Kamu kuruluşlarına olan yükümlülüklerin ödenmemesi, önemli bir finansman aracı haline dönüşmekte ve sonucunda ağır bir borç yükü ile karşılaşılmasına sebep olmaktadır.

**- Kamu Yönetimi ve Kamu Harcamalarının Etkinsizliği Vergiye Karşı Direnci Artırmıştır.**

Kamu hizmetlerinin müşterisi olan vatandaşların, ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları hizmetin kalite düzeyinin düşük olması ve kamu harcamalarındaki yolsuzluklar, mükelleflerde vergiye karşı direnci artıran en önemli unsurlardan biri olmuştur. Ancak, bu noktada iki taraflı bir kısır döngüye de dikkat çekmek gerekir. Bireylerin vergi ödemedeki isteksizliği, buna karşın kaliteli bir kamu hizmeti talebinde bulunması, bütçe üzerinde çift yönlü (gelir ve harcama) bir baskı yaratmaktadır. Artan kamu finansman açığı, yüklü faiz ödemelerini beraberinde getirmiş, sosyal harcamalara bütçeden göreceli olarak daha az pay ayrılması, kamu hizmetlerinin miktar ve kalite düzeyini olumsuz etkilemiştir. Sonuçta, ne bireylerin (mükelleflerin) memnun olduğu ne de kamu finansmanının düzgün işlediği bir yapı ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda kamu harcamaları sürecindeki etkinsizliğin, bu başlığa katkısı da gözardı edilmemelidir. Kamu harcamalarının/bütçelerin plân ve programlarda belirlenen temel hedef ve politikalarından uzaklaşması, yapısal sorunların çözümünün sürekli ertelenmesi ve kısa vadeli politikaların ön plâna çıkması, kamu maliyesine yüksek maliyet çıkarmaktadır.

**- Vergi İstatistikleri Yetersizdir.**

Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın temel hedeflerinden biri olan şeffaflık ilkesi, mükelleflerin kamu hesapları ile ilgili tüm verilere kolaylıkla ulaşabilmesini gerekli kılar. İdare vergi tahsilatına ilişkin verileri sağlamakta, ancak bu konuda mükellef grupları, sektörler ve vergi kalemleri bazında daha detaylı verilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi politikalarının ve vergiye yönelik düzenlemelerin maliyet etkisinin analizinde, vergi istatistiklerinin mevcudiyeti oldukça önemlidir. Özellikle, vergi harcamaları ve sektörel vergi istatistiklerine ait verilerin olmaması, vergi politikaları ve uygulamalarının analizini güçleştirmektedir.

### 3. AB'YE KATILIM SÜRECİNİN ETKİLERİ

#### 3.1. Vergilendirme Alanında Genel Hatlarıyla AB Müktesebatı

Vergilendirme konusundaki AB ortak uygulamaları aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir.

##### 3.1.1. Gümrük Birliğinin Sağlanması İle İlgili Temel İlkeler

###### - Gümrük Vergilerinin Kaldırılması, Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü

Avrupa Birliği ile imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması gereğince Gümrük Vergileri kaldırılmış; Ortak Gümrük Birliği Tarifesi kabul edilmiştir.

###### - Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Adalet Divanı kararlarına göre “eş etkili vergi” *“Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştirildikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergi”*<sup>15</sup> şeklinde tanımlanmaktadır.

Avrupa Birliği ile imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması gereğince kaldırılan gümrük vergilerinin yerine aynı etkiyi yapan vergi ve benzeri mali yükümlerin de uygulanmaması gerektiğinden, Avrupa Birliği ülkeleri ile ilişkilerde bu tür vergi ve benzeri mali yükümlerin uygulanmasına da son verilmiştir.

##### 3.1.2. Ayırıcı Vergilendirme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağı

Ayırıcı vergilendirme ve vergi iadesi yasağı kuralları ile, üye ülkelerin kendi aralarında, ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler almalarının önlenmesi amaçlanmaktadır (ATKA, m. 95, 96).

##### 3.1.3. Vergi Uyumlaştırması

Vergi uyumlaştırmasını, serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlamak mümkündür.

<sup>15</sup> Affaire 105-76, 25.5.1977, Interzuccheri SPA/Societa Rezzano e Cavassa.

Vergi uyumlaştırması ile;

- malların,
- sermayenin,
- kişilerin ve
- hizmetlerin serbest dolaşımında

vergi aracının tarafsız kalması amaçlanmaktadır. Bu yolla üretim faktörlerinin ve mali kaynakların en verimli şekilde kullanılabilmesi sağlanacaktır ve sermaye hareketleri ile şirketlerin kuruluş yerini seçmeleri ekonomik nedenler (hammadde, işçilik gibi) dikkate alınarak yapılacaktır.

Ancak, vergilerin sosyal ve ekonomik hayatın yönlendirilmesinde araç olarak kullanılması, devletlerin vergi egemenliklerinden taviz vermelerini zorlaştırmaktadır. Ayrıca uyumlaştırma ile ilgili kararların oy birliği ile alınması (halen 25 ülke) kuralı da katedilen mesafenin sınırlı kalmasına yol açmaktadır (ATKA, m. 93).

Vergi uyumlaştırması, dolaylı vergiler (KDV, ÖTV) alanında yoğunlaşmış; dolaysız vergiler alanında ise, son derece sınırlı kalmıştır.

#### **3.1.4. Katma Değer Vergisi**

Ticarî mal hareketlerinde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” geçerlidir. Üye ülkeler arasında cereyan eden mal hareketlerinde 1.1.1993 tarihinde başlayan Tek Pazar uygulaması ile önemli bir kolaylık sağlanmıştır. Bu tarihe kadar, KDV’nin ithalatçı ülkedeki tahsili işlemi gümrüklerde yapılırken, yeni düzenleme ile bu işlem daha ileri bir aşamaya alınarak, ithalatı yapan kişinin bulunduğu yere ertelenmiştir. Üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta ise, sınırlarda KDV kontrolleri devam etmekte, KDV eskiden olduğu gibi ithalat anında, sınırda beyanname verilerek ödenmektedir.

AB üyeleri arasında cereyan eden yolcu beraberli alışverişlerde, yine Tek Pazarın başlatıldığı 1.1.1993 tarihinden itibaren bazı istisnalar dışında “çıkış ülkesinde vergilendirme uygulaması”na geçilmiştir. AB içi yolculuklardaki vergisiz alışveriş (free shop) uygulamasına ise, son verilmiştir. Bu uygulama bundan sonra incelenecek olan ÖTV açısından da geçerlidir.

KDV oranları konusunda, Topluluk, 19 Ekim 1992 tarihli Direktifi ile, çok oranlı bir sistemin yol açacağı idarî ve ekonomik güçlükleri göz önünde tutarak iki oranlı bir KDV sistemine geçişi hedeflemiştir. Bu sistem, % 5 olarak belirlenen düşük oran ve % 15 olarak belirlenen standart orandan oluşmaktadır. Bu iki oranlı KDV sistemi henüz kesin bir yapıya kavuşmamış olup aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere çeşitli istisnaları bünyesinde barındırmaktadır. Geçiş dönemi olarak adlandırılan sürede, bu oranların üstüne çıkılmasına ve bazı ülkeler açısından % 5'in altındaki mevcut oranların korunmasına izin verilmiştir. AB, KDV oranlarının, istisnalardan arınmış daha kesin bir yapıya kavuşması için çalışmalarını sürdürmektedir.

**Tablo 3.1: Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları (%)**

Üye Ülkeler	İndirilmiş Oranlar	Standart Oranlar
Almanya	7	16
Avusturya	10/12	20
Belçika	6/12	21
Danimarka	-	25
Finlandiya	8/17	22
Fransa	2.1/5.5	19.6
Hollanda	6	19
İngiltere	5	17.5
İrlanda	4.4/13.5	21
İsveç	6/12	25
İspanya	4/7	16
İtalya	4/10	20
Lüksemburg	3/6/12	15
Portekiz	5/12	19
Yunanistan	4/8	18
Macaristan	5	15/25
Polonya	3/7	22

Kaynak: Commission Européenne, DOC/2008/2004-FR, Situation au 1er Septembre 2004.



### 3.1.5. Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması

ÖTV ile ilgili ciddi ortak düzenlemeler Tek Pazar uygulamasının hemen öncesinde 1992 yılında gerçekleştirilmiştir. 19.10.1992 tarihinde çıkarılan altı ayrı direktifle özel tüketim vergilerinin konusu, matrahı ve oranları uyumlaştırılmıştır.

Bu direktifler ile ÖTV'ye konu ürünler; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, benzin ve mazot gibi petrol ürünleri, bira-şarap ve bira-şarap dışında kalan alkollü içkiler olmak üzere beş grupta toplanmıştır.

Oran konusunda, üye ülkeler arasında görülen önemli boyutlardaki farklılıklar, bu alanda kesin sınırları olan oran veya miktarlar kabul edilmesine imkân vermemiştir. Minimum oranlar (veya miktarlar) üzerinde görüş birliği sağlanabilmiş ve üye ülkelerin bu miktarların üzerine çıkabilmesine izin verilmiştir. Vergi oranları tütün ve tütün mamullerinde ad valorem esasa göre belirlenmiş olup % 5 ile % 57 arasında değişmektedir. Diğer ürünlerin tamamında ise, vergilendirmede spesifik yöntem esas alınmıştır. Örneğin, kurşunsuz benzinde 1000 litre başına 287 euro; birada hektolitre<sup>16</sup> başına 0.748 euro; şarapta hektolitre başına 0 euro, minimum vergi miktarları olarak kabul edilmiştir.

ÖTV'ye tâbi ürünlerin uluslararası ticarete konu olması durumunda verginin tahsili KDV'de olduğu gibi yapılmaktadır

### 3.1.6. Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Alanındaki Çalışmalar

Topluluğa üye ülkelerin kurumlar vergisi uygulamalarındaki farklılıklar da rekabet şartlarının bozulmasına yol açmaktadır. Gerçekten, şirketlerin maruz kaldığı vergi yüklerinin bir ülkeden diğerine farklı olması, vergi yükünün düşük olduğu ülke şirketleri lehine rekabet avantajı sağlamaktadır. Kurumlar vergisi uyumlaştırması ile, yatırımcıların sırf vergiye göre ülke seçmeyip, ekonomik değerlendirmelere göre karar vermeleri amaçlanır. Bu şekilde üretim faktörlerinin ve mali kaynakların daha verimli kullanılacağı düşünülmektedir.

*Günümüze kadar kurumlar vergisi alanında, 1973 ve 1977 yıllarında çıkarılan iki direktifin arkasından, Tek Pazar uygulaması öncesinde, 1990 yılında üç direktif daha çıkarılmıştır.*

---

<sup>16</sup> 100 litre.

### **- Şirket Kuruluşları ve Sermaye Artırımları Üzerinden Alınan Damga Vergisi (Droit d'Apport) İle İlgili Direktif**

1973 yılında çıkarılan direktifle bu tip durumlarda alınacak verginin oranı %1 olarak belirlenmiş ve aşağıdaki hallerde ödenmesi kararlaştırılmıştır<sup>17</sup>:

- Bir sermaye şirketi kuruluşunda,
- Bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine dönüşmesinde,
- Sermaye şirketlerinde her türlü sermaye artırım esnasında,
- Herhangi bir şirketin AB dışındaki kanunî veya fiilî iş merkezinin, AB üyesi bir ülkeye taşınmasında.

### **- Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Şirketlerin Birleşmesi, Bölünmesi, Katılması veya Hisse Senedi Değişimi Gibi Konularla İlgili Direktif**

Şirketlerin birleşmesi, bölünmesi, katılması veya hisse senedi değişimi gibi durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan bu Direktif "Füzyon Direktifi" diye de anılmaktadır<sup>18</sup>.

Birleşmelerin vergi maliyetini düşürmek suretiyle Topluluk şirketlerinin uluslararası alanda gücünü artırmak amacıyla, birleşmelerini teşvik edici bir düzenlemenin getirilmesidir. Direktif ile birleşme, bölünme gibi vesilelerle ortaya çıkacak değer artışlarından vergi alınmaması esası benimsenmiştir (m. 4). Bu şekilde AB içindeki bütünleşmelerin ağırlığı gittikçe artmaktadır.

### **- Farklı Üye Ülkelerdeki Yavru Şirketten Ana Şirkete Yapılan Kâr Payı Dağıtımlarında Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Direktif**

1990 yılında çıkarılan Direktife göre yavru şirket (filyal), bir üye ülke şirketinin bir başka ülkede ortak olduğu şirkettir<sup>19</sup>. Yavru şirket olarak kabul edilebilmesi için, ana şirketin ortaklık payının en az % 25 olması gereklidir (m. 3). Üye ülkeler bu rejimin uygulanabilmesi için, katılım süresinin kesintisiz en az iki yıl olması şartını da arayabileceklerdir.

Direktif, yavru şirketten ana şirkete yapılan kâr payı ödemelerinin vergilendirilmesi konusunu düzenlemektedir. Direktifle;

<sup>17</sup> 9 Nisan 1973, no: 73/80, JOCE L 103/15.

<sup>18</sup> 23 Temmuz 1990, 90/434 CEE, JOCE L 255/1, 20 Ağustos 1990

<sup>19</sup> 23.07.1990, 90/435/CEE, JOCE L. 225, 20.08.1990. Bu cümleden anlaşılacağı üzere bu direktifin ülke içi iştiraklerle ilgisi bulunmamaktadır.

-Vergilemenin esas olarak, sadece yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılması kararlaştırılmıştır.

-Yavru şirket, bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödeyecek, ancak dağıtacağı kâr payı üzerinden stopaj yapmayacaktır (m. 5 ve 7). Böylece, yavru şirketin bulunduğu ülkede yapılan stopaja son verilmiştir.

-Ana şirketin bulunduğu ülkeye ise, seçimlik hak verilmiştir: Buna göre bu ülke;

-Ya yavru şirketten gelen gelirler hiç vergilendirilmeyecek,

-Ya da bunlar matraha dahil edilecek ama, dışarıda ödenen verginin mahsup edilmesine izin verilecektir (md. 4).

3 Haziran 2003 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen, faiz ve gayri maddi hak bedeli (royalties) ödemeleriyle ilgili yeni bir direktif (2003/49/CE) ile de, AB içindeki farklı ülkelerde bulunan ana şirket-yavru şirket (birbirinin ortağı olan - bağlı şirketler) arasında yapılan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri (royalties) üzerindeki vergi kesintileri kaldırılmıştır. Artık kaynak ülkede stopaj yapılmamaktadır. Vergilendirme yetkisi tamamen mukim ülkeye verilmiştir. Bu düzenleme sermaye ithalatı daha fazla olan ülkeler aleyhine görünmektedir. Bu nedenle Portekiz gibi ülkeler geçiş süresi talebinde bulunmuşlardır.

#### **- Karşılıklı Yardımlaşma ve Tahkim Anlaşması (23 Temmuz 1990)**

Bu anlaşma sayesinde AB ülkeleri, özellikle transfer fiyatlandırması gibi konularda birbirlerini bilgilendirmekte ve işbirliğine gitmektedirler.

### **3.1.7. Gelir Vergisi**

AB içinde kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımı;

- Yerleşme özgürlüğünü (m. 43. ve 48)

- Milliyet üzerine kurulu ayırıcılık yapılmamasını (m. 12) gerekli kılmaktadır.

Vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin bu ilkelere aykırı kurallar içermemesi gerekir. Bu doğrultuda üye ülkeler, vergi mevzuatlarını tam ve dar mükelleflere ayırım yapmadan uygulamak durumundadır. Bu kural, yükümlülükler açısından olduğu kadar, vergi avantajları

açısından da geçerlilik taşımaktadır. Bu durum Topluluk Adalet Divanı'nın verdiği kararlarla da desteklenmiştir. Örneğin;

- Vergi alacağından yararlanma hakkını, fiili ikametgâhı veya şirket merkezi Fransa'da olmayan kişilere tanımayan Fransa uygulaması, Roma Antlaşması'nın 43. maddesinde yer alan yerleşme özgürlüğüne aykırı bulunmuştur<sup>20</sup>.

- Yine aynı çerçevede Fransa'nın kâr paylarına uyguladığı stopaj oranları da Roma Antlaşması'nın (yerleşme özgürlüğü ve ayırıcı vergileme yasağına ilişkin) 43. ve 48. maddelerine aykırı bulunmuştur (Single Market News, 1997: 9). Fransa, diğer üye ülke şirketlerinin Fransa'daki iş yerlerinin dağıtacakları kâr paylarına farklı stopaj oranları uygulamakta idi. Buna göre, bazı üye ülkeler için Genel Vergi Kanunu'nda öngörülen % 25 oranı uygulanmakta; başka bazı üye ülkeler için ise, yapılan anlaşmalarla bu oran % 0'a kadar indirilmekte idi. Fransa AB Komisyonu'nun uyarısı üzerine, belirlenen ilkelere aykırı olan bu uygulamasını düzeltmiştir.

- Almanya'da faaliyet gösteren Hollanda firmasının Hollanda'daki ana şirkete ödediği faizlerin gider yazılmasına izin vermeyen Alman vergi idaresi işlemi ayırıcı vergilendirme olarak değerlendirilmiştir<sup>21</sup>. Mahkeme bu kararı "faiz ödemeleri iki Alman şirketi arasında yapılırsa idi gider olarak kabul edilecekti" gerekçesiyle vermiştir<sup>22</sup>.

### 3.1.8. En Az Geçim İndirimi Uygulaması

Mükellefin asgari geçimini sağlayacak (yaşamını idame ettirecek) kadar olan gelir, vergi dışında bırakılmalıdır. Diğer taraftan vergilendirmede, mükellefin mesleğini rahatça ifa edebilmesi, sosyal durumu, evliliğin ve ailenin korunması gibi unsurlar da göz önünde tutulmalıdır<sup>23</sup>. Alman Yüksek Mahkemesinin atıf yapılan bu kararında yer alan bu ilkeler diğer AB ülkelerinde de dikkate alınmaktadır.

<sup>20</sup> 28 Ocak 1986 tarih ve C-270/83 sayılı ATAD kararı. Bu konuda ayrıca bkz. bağımlı çalışanların ayırıcı vergilenmemesi ile ilgili ATAD Kararı: 14 Şubat 1995, C-279/93; Bağımsız çalışanların ayırıcı vergilenmemesi ile ilgili ATAD Kararı: 11 Ağustos 1995, C-80/94.

<sup>21</sup> Bkz. The Economist, 28 Ağustos-3 Eylül 2004, s. 63

<sup>22</sup> Kurucu Antlaşma, sosyal güvenlik primlerinin (parafiskal gelirlerin) uyumlaştırılması konusunda da bir özel hüküm taşımamaktadır. Bu konuda AB'nin eylemi, üye ülkeler uygulamalarının koordinasyonu ile sınırlı kalmıştır (Bkz. CEE no: 1408/71 no.lu Tüzük). Örneğin bu Tüzükle, bağımlı veya bağımsız olarak AB içinde farklı ülkelerde çalışanlar tarafından ödenen primlerin çift ödenmeyeceği güvence altına alınmıştır. Birçok ATAD kararı da Tüzükteki hükümleri destekler yönde çıkmıştır.

<sup>23</sup> B VerfG'nin 23 Kasım 1976, 29 Mayıs 1991, 25 Eylül 1992 tarihli kararları, Cámara (Pablo Chico de la), Tratado de Amsterdam, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1999, s. 13.

### 3.1.9. Vergi Kaçakçılığına Karşı İşbirliği

AB, 19 Aralık 1977 tarihinde, Uluslararası Vergi Kaçakçılığını Önleme ve Verginin Tahsilinde Yardımlaşma Direktifini kabul etmiştir. Bu direktif üye ülkeler vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşma öngörmektedir.<sup>24, 25</sup>

Bu Direktife ilâve olarak, üye devletler, benzer amaçlara hizmet etmek üzere aralarında Hakemlik Komisyonunu Kuran Anlaşmayı imzalamışlardır<sup>26</sup>. Bu Komisyonun üyeleri arasında, üye ülkeler vergi idareleri temsilcileri ve bağımsız bilirkişiler yer almaktadır. Komisyon, özellikle akraba şirketler arasında cereyan eden vergisel amaçlı fon transferleri (transfer fiyatlandırması) konularını incelemek ve bu fiillerin vergi kaçakçılığı oluşturup oluşturmadığı konusunda karar vermekle görevlendirilmiştir. Diğer taraftan, Topluluk şirketlerinin çifte vergiye maruz kalması durumunda, bu çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik önerilerde bulunmak da Komisyonun görevleri arasında yer almaktadır. Çünkü, üye ülkeler arasında imzalanmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, bazı durumlarda sorunları çözmeye yeterli olmayabilmektedir.

Avrupa Birliği, 91/308/CEE sayılı “Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi”ni 1991 yılından beri uygulamaktadır.

AB içinde 2 Haziran 2003 tarihinde kabul edilen ve 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi kararlaştırılan direktifle:

- Belçika, Lüksemburg ve Avusturya dışında kalan 12 üye ülke, başka ülkelerde yatırım yapan bireysel tasarrufçuların hesapları ile ilgili bilgi değişimi yükümlülüğü altına girmişlerdir.

- Sistem dışında kalan üç ülke bilgi değişimine dahil olmayı, İsviçre'nin de sistem içine dahil olması şartına bağlamışlardır. Başka bir deyişle bu ülkeler, banka hesaplarının gizliliği kuralını, İsviçre'nin vazgeçmesine paralel olarak terkedeceklerdir.

<sup>24</sup> 77/799/CEE, JOCE, L 336, 27 Aralık 1977.

<sup>25</sup> Bu Direktif, dolaysız vergiler yanında dolaylı vergiler alanındaki yardımlaşmayı da kapsamaktadır.

<sup>26</sup> Convention 90/435/CEE, JOCE, L 225, 20.8.1990.

Vergi cennetleri ve zarar verici vergi uygulamalarıyla uluslararası mücadelenin temel felsefesini, ülkelerin vergi egemenliğine zarar vermeden ve kişilerin mahremiyet hakkını ihlâl etmeden âdil bir vergi rekabeti ortamı tesis etmek oluşturmaktadır.

Üye ülkeler Ecofin'in<sup>27</sup> 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında 66 adet zararlı vergi uygulamasını aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirecek olan direktifi kabul etmişlerdir.

Avrupa Birliğinde Tek Pazar uygulamasının başlamasının arkasından Komisyon 1997 yılında, üye ülkelerdeki zararlı vergi düzenlemeleri ile mücadele etmek amacıyla ikili bir önlemler paketi teklifinde bulunmuştur<sup>28</sup>. Buna göre,

- İşletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gerekli temel kuralların (code de conduite) belirlenmesi,
  - Tasarruf gelirleri üzerindeki vergi yükü konusunda AB düzeyinde ortak düzenlemeye gidilmesi,
- gerekmektedir.

### 3.1.10. Vergi Teşvikleri

“Devlet yardımları yasağı” kapsamında değerlendirilen vergi teşvikleri ile mücadele edilmeye çalışılmakta, ancak üye ülkeler arasında da ciddi bir teşvik rekabeti yaşandığı görülmektedir.

#### - Genel Olarak (Devlet Yardımları Yasağı)

AB ortak teşvik politikası ile (GATT Sübvansiyonlar Anlaşmasına da uygun bir şekilde), ortak ticaret politikası çerçevesinde, yapılmasına izin verilen devlet yardımları belirlenmektedir. AB ortak teşvik politikasının izin verdiği teşvikler arasında;

- KOBİ'lerin<sup>29</sup> kurulması ve geliştirilmesi ile ilgili olanlar,
- İşletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik olanlar,

<sup>27</sup> Ekonomi-Maliye Bakanları Konseyi.

<sup>28</sup> JO C 2 du 6.1.1998, Rapport Général... UE 1998, p. 67.

<sup>29</sup> AB işletmelerinin % 99'u KOBİ'lerden oluşmaktadır. KOBİ tanımı için bkz. Komisyon'un 6 Mayıs 2003 tarihinde kabul ettiği, 2003/361/EC numaralı Tebliği. Bu Tebliğ 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Çevrenin daha iyi korunmasını sağlama amaçlı olanlar ve
- Tarımsal yardımlar sayılabilir.

AB ülkelerinde uygulanan teşvikler;

- Bölgesel (geri kalmış yörelerin kalkınmasına yönelik),
- Sektörel (örneğin tarım, motorlu araç sektörlerine yönelik),
- Yatay (KOBİ, çevre, eğitim alanına yönelik teşvikler gibi) veya
- AB Konseyinin izin verdiği (gemi inşa sanayii gibi) bazı alanlara yönelik olabilmektedir.

#### **- Örnek Vergi Teşviki Uygulamaları**

Vergi teşvikleri alanında kural olarak serbestlik bulunmakta, bu serbestliğin sınırını ise;

- Teşviklerin ayırıcı olmaması,
- Doğrudan doğruya ihracata yönelmemesi ve
- Uyumlaştırılmış vergi düzenlemelerini ihlâl etmemesi

şartları oluşturmaktadır.

Vergi teşvikleri üye ülkelerde çok çeşitli isimler ve şekillerde uygulanmaktadır. Bu teşviklere aşağıdaki somut örnekler verilebilir:

- Gelir vergisi-kurumlar vergisi indirimi,
- Yatırım indirimi,
- Hızlandırılmış amortisman,
- KOBİ'lere yönelik vergi avantajları,
- Katma değer vergisi indirimi,
- Yerel vergi kolaylıkları.

#### **- Kurumlar Vergisi ve Yatırım İndirimi Uygulamaları**

Özellikle AB'ye 1 Mayıs 2004 tarihinde katılan yeni ülkelerin daha dikkat çekici teşvikler uyguladıkları görülmektedir. Bu teşviklerle adı geçen ülkeler vergi avantajı sunarak şirketlerin yatırımlarını kendi ülkelerine çekmeye çalışmaktadırlar. Örneğin;

- Polonya’da kurumlar vergisi oranı % 19’a düşürülmüştür. Ayrıca yatırımcılara % 50’ye varan oranlarda ek vergi indirimi yapılmaktadır.

- Romanya’da kurumlar vergisi oranı % 16’ya düşürülmüştür. Ayrıca yatırımcılara % 20’ye varan oranlarda ek vergi indirimi yapılmaktadır.

- Kurumlar vergisi oranı Macaristan’da % 16’ya; Çek Cumhuriyeti’nde %24’e düşürülmüştür. Ayrıca bu iki ülkede yatırım tutarına göre 10 yıla varan vergi muafiyetleri uygulanmaktadır.

- Slovenya’da kurumlar vergisi oranı % 15’dir; yatırımlarda % 20 yatırım indirimi uygulanmaktadır<sup>30</sup>.

Diğer taraftan AB’nin eski üyelerinin de bu tip uygulamalardan geri kalmadıkları görülmektedir. Örneğin;

- İrlanda’da kurumlar vergisi oranı, kurumun gelirinine göre % 12.5- % 25 arasında değişmektedir.

- İngiliz egemenliği altındaki Cebelitarık Koloni Bölgesinde bulunan işletmeler, iştiraklerinden sağladıkları kâr payları üzerinde % 35 oranındaki kurumlar vergisini ödememektedirler. Bu avantajdan yararlanmak, Cebelitarık’da genişliği en az 37 m2 olan bir büroya sahip olma ve en az iki işçi çalıştırma şartlarına bağlanmıştır.

- İspanya’nın Bask Bölgesinde Daewoo şirketinin 23 milyon Euro tutarındaki yeni yatırımı ile Ramondin şirketinin yaptığı yatırımlar için yatırım indirimi imkânı tanınmıştır<sup>31</sup>.

- Maderia (Portekiz), Shannon (İrlanda) serbest bölgelerinde % 100 kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnasına imkân verilmektedir<sup>32</sup>. Bu ülkeler, AB Komisyonu ile yapılan pazarlıklar sonucunda, bu bölgelerin avantajlı konumunu sürdürmektedir.

## **- Tasarrufları Çekmeye Yönelik Teşvikler**

### **1) Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

<sup>30</sup> Bkz. Referans Gazetesi, 20 Aralık 2005.

<sup>31</sup> Nurettin Bilici, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme), 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2005, s. 274.

<sup>32</sup> Bkz. Dünya Gazetesi, 25.3.2005, Serbest Bölgeler Eki (Edvar Mum).



AB içinde faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda da önemli bir teşvik rekabeti yaşanmaktadır. Faiz geliri üzerindeki vergi yükünün farklı olması, rekabet şartlarını etkileyebilmektedir. Örneğin, 400.000 nüfuslu Lüksemburg AB'nin küçük üyelerinden birisidir; ancak, dünyanın yedinci büyük mali piyasası olmak gibi bir rekoru da elinde bulundurmaktadır. Lüksemburg'da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduğu aktiflerin toplam tutarı 600 Milyar Euro'yu bulmaktadır<sup>33</sup>. Bu ülkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, onbinlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına yol açmaktadır.

Faiz gelirleri üzerindeki verginin düşük olması uygulamasından özellikle Almanya, Fransa gibi komşu ülkeler zarar görmektedir. AB'nin büyük ülkelerinin ağırlıklarını koymaları üzerine, faiz gelirleri üzerine tüm AB üyesi ülkelerde uygulanacak minimum bir verginin konulması tartışması başlatılmıştır. Bu tartışmalar yıllarca sürmüş, sonunda Ecofin'in 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında, bireysel tasarrufların vergilendirilmesi konusunda kabul edilen direktifle (2003/48/CE) aşağıdaki hususlarda uzlaşmaya varılmıştır:

- 01.01.2005 tarihinden itibaren faiz kazançları üzerinden asgari % 15 stopaj yapılacaktır.
- Yeni rejim, AB üyesi ülkelere bağlı olan topraklarda da (Örneğin İngiliz kolonisi olan Cebelitarık'ta da) uygulanacaktır.
- Aynı zamanda üye ülkeler başka ülkelerde yatırım yapan bireysel tasarrufların hesapları ile ilgili bilgi değişimi yükümlülüğü altına girmişlerdir.
- Belçika, Lüksemburg ve Avusturya bu yükümlülükler 2011 yılından itibaren uyacaklardır.

## **2) Bankacılık İşlemlerinin Vergilendirilmesi**

Avrupa Birliği'nde 1990 yılı Temmuz ayından itibaren, banka ve sigortacılık hizmetlerinin serbest dolaşımı sağlanmıştır. Üye ülkelerin bankacılık ve sigortacılık alanında çalışan işletmeleri, artık bir engelle karşılaşmadan, eşit şartlar altında diğer üye ülkelerde faaliyette bulunabilmektedirler.

<sup>33</sup> El Pais, lunes 4 de diciembre de 2000.

Konunun teşvik boyutunu da göz önünde bulunduran 6. Direktif; banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin işlemlerinin tamamını KDV'den istisna etmiştir (m. 13 B). Bu istisna, sigorta ve reasürans şirketleri açısından kesin bir özellik taşımaya rağmen, bankacılık hizmetleri açısından seçimsel bir istisna şeklinde düzenlenmiştir.

Bu şekilde tamamen KDV dışında kalan sigorta işlemleri ile seçimsel olarak KDV dışında kalan banka hizmetleri üzerinden, başka bazı özel tüketim vergileri alınması yolu açık bırakılmıştır. Ancak uygulamada, banka hizmetleri üye ülkelerde genellikle KDV dışında bırakılmakta ve başka tüketim vergisine de tâbi tutulmamaktadır<sup>34</sup>. Çünkü, bu işlemler ve hizmetler üzerine vergi koyan ülkenin işletmeleri açısından dezavantaj ortaya çıkabilecek, bu da bir ticaret sapmasına yol açabilecektir.

### 3.2. AB Müktesebatına Uyumun Mevcut Düzeyi

#### 3.2.1. Temel İlkeler

- 1) Gümrük vergileri ve eş etkili vergiler kaldırılmıştır.
- 2) Avrupa Birliği ortak gümrük tarifesi kabul edilmiştir.
- 3) Normalin üstünde vergi iadesi ve ayırım gözetici vergilendirme yapmama yükümlülüğü altına girilmiştir.
- 4) Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü müzakerelerle birlikte başlayacaktır.

Türkiye vergi uyumlaştırması yapma yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, Avrupa Birliği'nin ortak gider vergisi olan katma değer vergisini 1985 yılı başından itibaren; özel tüketim vergisini ise, 2002 yılında uygulamaya başlamıştır.

#### 3.2.2. Türk Katma Değer Vergisinin AB'ye Uymu

3065 sayılı Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulaması 1 Ocak 1985'de başlamıştır. Kanunun hazırlanmasında önemli ölçüde AT'nun 6. Direktifinden yararlanılmıştır.

Tek Pazar ile Topluluk üyesi ülkeler arasındaki KDV kontrolleri kaldırılmıştır. Üçüncü ülkelere ithalatta ise, KDV eskiden olduğu gibi ithalat anında beyanname verilerek

<sup>34</sup> Ahmet Kırman, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, İkinci Baskı, (Cem Veb Ofset), Ankara 2001, s. 40 vd.

ödenmektedir. Bu çerçevede gümrükte kontrole tâbi tutulan üçüncü ülke ürünleri daha dezavantajlı bir konumda bulunmaktadır. Müzakere sürecinin başlaması ile, Türkiye'nin AB içi uygulamaya dahil olması için gerekli düzenlemelerin yapılması gereği bulunmaktadır.

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre katma değer vergisinin oranı % 10'dur. Aynı maddede Bakanlar Kuruluna bu oranı dört katına kadar artırmaya ve % 1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Ülkemiz KDV uygulamasında halen; % 1, % 8, % 18 olmak üzere üç çeşit oran vardır.

KDV uygulaması ile ilgili farklılıkların müzakere aşamasında giderilebileceği düşünülmektedir.

### 3.2.3. Türk Özel Tüketim Vergisinin AB'ye Uyumu

2002 yılında yürürlüğe giren Türk ÖTVK ile ÖTV'nin konusu hayli geniş tutulmuştur. I sayılı listede, akaryakıt ürünleri ve mineral yağlar; II sayılı listede motorlu ve motorsuz taşıtlar; III sayılı listede alkollü (ve bazı alkolsüz) içkiler ve tütün mamulleri; IV sayılı listede ise, buzdolabı, video cihazları, telsiz telefon, silahlar, kol saatleri, piyanolar, parfümler, kürk, kıymetli taşlar gibi diğer bazı tüketim malları verginin kapsamına alınmıştır.

AB'nde ÖTV esas olarak; tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden alınmaktadır. Türk ÖTV'sinin II sayılı listesinde yer alan motorlu taşıtlar ile IV sayılı listesinde yer alan çeşitli tüketim malları ortak AB ÖTV'si kapsamında yoktur.

Türk ÖTV'si bu haliyle özelden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür. AB mevzuatı ise, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır (6. Direktif, m. 33).

Türk ÖTV oranları ile getirilen vergi yükü AB ortalamalarına göre hayli yüksek kalmaktadır. Bu durum AB'ye uyum açısından bir sorun oluşturmamaktadır. Ancak dolaylı vergi yükünün azaltılması ihtiyacı, özel tüketim vergisi oranları üzerinde düşünülmesini gerekli kılmaktadır.

### 3.2.4. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan Direktifler Açısından

- Yeni şirket kurulması, şirket sermayesinin artırılması gibi sermaye birikimi ile ilgili konular, Türkiye'de de damga vergisine tâbi tutulmamaktadır<sup>35</sup>.

#### - Füzyon Direktifi

2001 yılında 4684 sayılı Kanunla KVK'nun (bölünme ve hisse değişimi başlıklı) 38. maddesinde ve (devir ve bölünme hallerinde vergilendirme başlıklı) 39. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler yapılırken AB'nin yukarıda açıkladığımız 90/434, 90/435 sayılı direktifleri göz önünde tutulmuştur.

#### - Ana Şirket-Yavru Şirket Direktifi

Ana şirket-yavru şirket rejimi Türkiye'de de uygulanmaktadır. Ana şirketin elde ettiği kâr payları "iştirak kazancı" olarak değerlendirilmekte ve vergiden istisna edilmektedir. Yavru şirket tarafından kâr paylarının dağıtılması esnasında ise, ortağın Türkiye'de veya yurt dışında olduğuna bakılmaksızın stopaj yapılmaktadır. Burada AB'ye uyum açısından tartışılacak iki nokta dikkati çekmektedir:

Bunlardan birincisi, "iştirak kazancı istisnası" ile ilgilidir. Bu istisna tam mükellef kurumlardan gelen kâr payları için uygulanmakta olup dar mükelleflerden (örneğin yurtdışından) gelen kâr paylarına ise uygulanmamaktadır. Bu durum "ayırıcı vergilendirme" olarak değerlendirilebilir. Türkiye uygulamasında dar mükelleflerden gelen yurt dışı kazançlar matraha dahil olmakta; yurt dışında ödenen vergiler ise, indirim konusu yapılmaktadır. Başka bir deyişle, kâr payının üzerinden yapılan stopajın indirilmesine izin verilmekte; ancak, kurumlar vergisine isabet eden tutarın (vergi alacağının) indirilmesi uygulaması bulunmamaktadır.

İkinci konu, AB Direktifi ile getirilen ana şirketin yurt dışında olması durumunda stopaj yapılmayacağı kuralı ile ülkemiz uygulaması çelişmektedir. Türkiye uygulamasında, kurumlar vergisinin alınmasının ardından kârın yurt dışındaki ortağa dağıtılması aşamasında stopaj yapılmaktadır.

Bu uygulamayı başlatma konusunda Türkiye geçiş süresi istemelidir.

<sup>35</sup> Damga Vergisi Kanununa Ek 2 sayılı Tablo.

### - Tahkim Direktifi

Türkiye diğer ülkelerle arasında ortaya çıkan vergilendirme ile ilgili sorunlarını akladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde çözmeye çalışmaktadır.

*Tahkim Direktifi*, sorunun üye ülkeler arasında çözümlenememesi durumunda tahkime gitme imkânını getirmektedir. Ayrıca AB içinde çıkan sorunların çözümü konusunda bir diğer imkân da Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'na başvurudur. ATAD'na başvurulması durumunda tahkim yolu devre dışı kalmaktadır.

### 3.2.5. Gelir Vergisi

Avrupa Birliği, üye ülkelerdeki dar mükelleflerin ayırımı vergilendirilmesine yol açan düzenlemelere son verilmesini, gerek Komisyon Tavsiyeleri, gerekse ATAD kararları yoluyla sağlamaya çalışmaktadır.

Türk vergi mevzuatında da benzeri (ayırımı vergilendirme içeren) düzenlemelerin ayıklanması gerekmektedir. Bu düzenlemelere örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun sakatlık indiriminden yararlanma imkânını sadece tam mükelleflere tanıyan 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrasını vermek mümkündür. Bu tip uygulamalar, ATAD tarafından AB'nin ortak vergilendirme ilkelerine aykırı bulunmakta ve kaldırılması istenmektedir.

### 3.2.6. Vergi Teşvikleri Konusu

#### 3.2.6.1. Serbest Bölgeler

Ulusal Program'da "Türkiye'nin AB'ye üye olmasından sonra Türkiye serbest bölgelerinin... AB serbest bölgelerinden Hamburg, Kanarya Adaları, Azor-Maderia serbest bölgeleri için tanınan istisnalar kapsamına alınması amaçlanmaktadır" ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye rağmen Türkiye, 6.2.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile bu bölgelerde faaliyette bulunanlara tanınan avantajların;

- 6.2.2004 tarihine kadar ruhsat almış işletmeler için 1.1.2009 tarihinde,
- Yeni faaliyet gösterecekler için ise, AB'ye tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar kaldırılacağını OECD'ye taahhüt etmiştir.

### 3.2.6.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

Ülkemizde teknopark uygulamasının önemi diğer ülkelere nazaran çok geç farkedilmiştir. Henüz 3-5 yıllık bir geçmişi olmasına rağmen, bu bölgelere yönelik ilginin çok yoğun olduğu ve bu bölgelerdeki faaliyetlerin başarıyla yürütüldüğü görülmektedir. Bu bölgelere yönelik ilginin yüksek olmasındaki temel faktör, devlet desteği unsurudur.

### 3.2.6.3. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi Konusu

1.1.2006'da yürürlüğe giren düzenleme ile; kamu borçlanma senetlerinin vergi yükü %0'dan %15'e çıkmış, bazı iratların vergi yükü azaltılmıştır. Yine stopaj söz konusu olmayan borsa kazançları üzerinden de % 15 stopaj yapılması kabul edilmiştir. Ancak, uygulama daha sonra yabancı ve yerli yatırımcılar için ayrı ayrı olmak üzere değiştirilmiştir.

### 3.2.6.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Konusu

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, banka ve sigorta işlemleri KDV uygulaması dışında bırakılmıştır (KDVK. m. 17). Bu Katma Değer Vergisi dışında bırakma (istisna uygulaması), 6. Direktifte olduğu gibi seçimlik bir uygulama olmayıp, kesin bir düzenlemedir. Katma Değer Vergisi dışında bırakılan bankacılık ve sigortacılık hizmetleri, bir başka kanun (Gider Vergileri Kanunu) ile düzenlenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

## 3.3. Tam Olarak Uyum Sağlanması Durumunda Beklenen Etkiler

- KDV ve ÖTV oranlarına uyumla ilgili olarak Devletin bir gelir kaybı söz konusu olmayacaktır. Çünkü, bu vergilerin oranları AB minimum oranlarının üstündedir. KDV'nde AB'nin %5 ve %15 oranına karşı bizde %8 ve %18 oranları uygulanmaktadır. ÖTV oranlarımız da hayli yüksektir. Örneğin, şarap tüketiminde AB'de uygulanan %0 oranına karşılık Türkiye'de %63.3 ve litre başına 3,2800 YTL ÖTV uygulanmaktadır.

- Diğer teknik düzeydeki farklılıklara uyumun sorun oluşturmayacağı düşünülmektedir.

- Türk vergi idaresinin teknik ve fiziki donanım açısından AB ülkelerindeki vergi idareleri seviyesine çıkarılması ciddi bir finansmanı gerektirmektedir. Ancak bu değişimin

gerçekleştirilmesi, Türk vergi sisteminin en büyük sorunu olan vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek için de büyük önem taşımaktadır.

### 3.4. Diğer Ülkelerin Talep Ettiği ve Aldığı Derogasyonlar

Aşağıda AB'ye 1 Mayıs 2004 tarihinde üye olan bazı Merkezi ve Doğu Avrupa ülkelerinin, vergilendirme konusunda sağladıkları derogasyonlar (geçiş süreleri) özetlenmektedir<sup>36</sup>. Ayrıca 1.1.2007 tarihinde tam üye olmaları beklenen ve müzakerelerini tamamlayan Romanya ve Bulgaristan'ın elde ettiği geçiş imkânlarına da yer verilmektedir.

#### Polonya

- 31.12.2007'ye kadar bazı kitap ve ihtisas dergilerine KDV uygulanmaması,
- 31.12.2007'ye kadar lokantacılık hizmetlerinde %7'den az olmamak üzere düşük KDV uygulanması,
- 30.04.2008'e kadar çeşitli gıda ürünlerinde, tarım ürünlerinde %3'den az olmamak üzere indirimli KDV uygulanması,
- 31.12.2007'ye kadar sosyal konutların ilk satışında %7'den az olmamak üzere indirimli KDV uygulanması,
- 10.000 Euro'nun altında geliri olan işletmelere (KOBİ'ler) KDV'de basit usul uygulaması (AB Direktifinde küçük işletmelere tanınan basitleştirilmiş KDV mükellefiyeti sınırının daha yüksek tutulması),
- Sigaraya uygulanacak minimum ÖTV'nin 31.12.2008'e kadar uyumlaştırılması.

#### Macaristan

- 31.12.2007'ye kadar ısıtma ürünleri ve hizmetleri, doğal gaz ve elektrik hizmetlerine düşük KDV uygulaması,
- 2007 yılı ortasına kadar, restoran hizmetleri ve restoran benzeri yerlerde sunulan yiyecek maddelerine %12'den az olmamak üzere indirimli KDV uygulanması,

<sup>36</sup> Bu başlık altında verilen bilgilerin hazırlanmasında aşağıdaki iki eserden ve AB Komisyonunun ülke raporlarından yararlanılmıştır:

-İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), Avrupa Birliği ile Katılım Müzakereleri Rehberi; On Yeni Üyenin Müzakere Pozisyon Belgeleri ile Katılım Antlaşmasının Karşılaştırılması, Vergilendirme, İstanbul 2003.  
-İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), Avrupa Birliği'ne Katılım Müzakereleri Rehberi, İstanbul, Şubat 2005.

- Yıllık geliri 35.000 Euro'dan az olan işletmelerin KDV'den muaf tutulması,
- Özel tüketime yönelik içki üretiminde kullanılan etil alkole düşük oranlı ÖTV uygulanması,
- 31.12.2008 tarihine kadar sigara üzerindeki vergileri Topluluk asgari düzeyine çıkarmasıdır.

### **Çek Cumhuriyeti**

- 31.12.2007'ye kadar %5'in altına inmemek kaydıyla indirimli KDV uygulanması,
- Yıllık geliri 35.000 Euro'dan az olan işletmelerin KDV'den muaf tutulması,
- Uluslararası yolcu taşımacılığında KDV istisnası (Üye ülkelerin herhangi birinde aynı istisna uygulandığı sürece devam edecektir),
- Sigara üzerindeki vergilerin 31.12.2007 tarihine kadar Topluluk asgari düzeyine çıkarılması,
- Akaryakıtta minimum ÖTV uygulamasına geçiş için 31.12.2007 tarihine kadar süre tanınması,
- Küçük meyve üreticilerinin içki üretimi ile ilgili etil alkolde (kişisel tüketim amaçlı, kişi başına yıllık 30 litre ile sınırlı olmak üzere) indirimli ÖTV uygulanmasıdır.

### **Slovenya**

- Sosyal amaçlı yemek organizasyonlarında %8,5'dan az olmamak üzere, sosyal politika kapsamındaki konut inşaat, bakım, yenileme faaliyetlerinde %5'den az olmamak üzere indirimli KDV uygulama imkânı (31.12.2007 tarihine kadar),
- Restoran hizmetleri ve restoran benzeri yerlerde sunulan yiyecek maddelerine %12'den az olmamak üzere 2007 yılı ortasına kadar indirimli KDV uygulanması,
- Uluslararası yolcu taşımacılığında KDV istisnası (Üye ülkelerin herhangi birinde aynı istisna uygulandığı sürece),
- Ciro değeri 25.000 Euro'ya kadar olan mükelleflerin KDV'den muaf tutulması,
- Sigarada minimum ÖTV oranlarına aşamalı olarak 31.12.2007 tarihine kadar ulaşılması,



- Çek Cumhuriyetinden getirilecek yolcu beraberli sigaralar, 3. ülkeden getiriliyormuş gibi miktar kısıtlamasına tâbi olmaktadır.

### **Litvanya**

- Sigara vergisini AB minimum düzeyine çıkarma konusunda 31.12.2009'a kadar geçiş süresi elde etmiştir.

### **Malta**

- 01.01.2010 tarihine kadar temel gıda maddelerine uyguladığı %0 oranını sürdürme hakkı,

- Yerel adalar arası deniz yolcu taşımacılığında KDV istisnası hakkı,

- KOBİ'lerde KDV istisnası hakkı elde etmiştir.

### **Romanya**

- 31.12.2009'a kadar sigaraya daha düşük ÖTV uygulama imkânı,

-Özel tüketime yönelik içki üretiminde kullanılan etil alkol konusunda düşük ÖTV (50 litreye kadar %40 indirimli ÖTV) uygulanması,

- Bazı petrol ürünlerine, elektrik teslimlerine daha düşük ÖTV uygulanması,

- Uluslararası yolcu taşımacılığında KDV istisnası,

- KOBİ'ler için 35.000 Euro'luk bir kayıt ve istisna sınırı,

- 01.01.2011'e kadar faiz ve royalties ödemelerinin vergilendirilmesi konusunda geçiş süreci imkânı.

### **Bulgaristan**

- Ciro değeri 25.000 Euro'ya kadar olan mükelleflerin basitleştirilmiş KDV mükellefiyetine tâbi olması,

- 01.01.2010'a kadar sigaraya daha düşük ÖTV uygulama imkânı,

- 01.01.2011'e kadar kurşunsuz petrol, benzin, gazyağı, kömür ve elektrikte daha düşük ÖTV uygulama imkânı,

- Faiz ve isim haklarının vergilendirilmesi konusunda 1.1.2015'e kadar geçiş süresi.

### 3.5. Ayrıntılı Etki Değerlendirmesi Yapılması Önerilen Müktesebat

Vergilendirme konusundaki temel AB müktesebatı aşağıda özet halinde açıklanmaktadır:

- 1. Direktif (11 Nisan 1967): Topluluğun ortak gider vergisi olarak KDV'nin kabul edilmesi (67/227/CEE), (JO no 71 du 14.4.1967, p. 1301).
- 2. Direktif (11 Nisan 1967): Kabul edilen KDV'nin yapısı ve uygulama yöntemleri (67/228/CEE), (JO, no 71 du 14.4.1967, p. 1303).
- 9 Nisan 1973 Tarihli Direktif: Sermaye birikimi üzerinden alınan damga vergisi (droit d'apport) ile ilgili direktif (73/80, JO L 103/15).
- 6. Direktif (17 Mayıs 1977): Ortak KDV sistemi: Uyumlaştırılmış matrah (77/388/CEE), (JO, no: L 145 du 13.6.1977, p. 1).
- 19 Aralık 1977: Uluslararası vergi kaçakçılığını önleme ve verginin tahsilinde yardımlaşma direktifi (77/799/CEE, JO no: L 336, 27 Aralık 1977).
- 8. Direktif (6 Aralık 1979): Topluluk sınırları içinde ancak bir başka üye ülkede ikamet eden mükelleflere KDV'nin iadesi ile ilgili kurallar (79/1072/CEE), (JO no: L 331 du 27.12.1979, p. 11).
- 28 Mart 1983 Tarihli Konsey Direktifi: Kesin ithali yapılan bazı malların KDV'den muaf tutulması, geçici olarak yurda giren taşıma vasıtaları (6. Direktif m. 14, f. 1, d'nin uygulama sahasını belirliyor) (83/181/CEE), (JO, no L 105 du 23.4.1983, p. 38).
- 16. Direktif Teklifi (23 Temmuz 1984): Topluluk tüketicilerinin başka bir üye ülkeden ithal ettikleri mallarla ilgili çifte vergilendirmeden kaçınılması (COM 84 318 final), (JO no C 226 du 28.8.1984, p. 2).
- 10. Direktif (31 Temmuz 1984): Taşınır malların kiralanmasında KDV uygulaması (84/386/CEE), (JO no: L 208 du 3.8.1984, p. 58).
- 17. Direktif (16 Temmuz 1985): Taşımacılık vasıtaları haricindeki malların geçici ithalatında KDV istisnası ile ilgili (85/362/CEE), (JO no: L 192 du 24.7.1985, p. 20). Bu Direktifle ihracata yönelen sanayi dallarının teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

- 13. Direktif (17 Kasım 1986): Topluluk sınırları içinde ikamet etmeyenlere KDV iadesi konusundadır (86/560/CEE), (JO no L 326 du 21.11.1986, p. 40).
- 18. Direktif (18 Temmuz 1989): 6. Direktif m. 28, f. 3 çerçevesinde izin verilen bazı sapmaların aşamalı olarak (1.1.1990 - 1.1.1993 tarihleri arasında) ortadan kaldırılması. (89/465/CEE), (JO no L 226 du 3.8.1989, p. 21).
- 23 Temmuz 1990 tarihli direktif: Şirketlerin birleşmesi, bölünmesi, katılması veya hisse senedi değişimi gibi durumlarda alınan vergileri uyumlaştırarak bu konularda yaşanan çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamaktadır (Füzyon Direktifi), (90/434/CEE, JO, L. 255/1, 20.8.1990).
- 23 Temmuz 1990 tarihli farklı üye ülkelerde bulunan ana şirket - yavru şirketin vergilendirilmesi ile ilgili direktif (90/435/CEE, JO L. 225, 20.8.1990).
- 20 Ağustos 1990: Üye devletlerin aralarında Hakemlik Komisyonunu Kuran Anlaşma (Convention 90/435/CEE, JO CE L 225, 20.8.1990).
- Konsey Direktifi (16 Aralık 1991): Ortak KDV sistemini tamamlayıcı, vergi sınırlarının kaldırılması ile ilgili (91/680/CEE), (JO L 376 31.12.1991, p. 1).
- 16 Aralık 1991 Tarihli Direktifle getirilen rejimde basitleştirme sağlayan Direktif (92/III/CEE, JO L 384/1992).
- Tüzük 218/92 CEE, 27.1.1992 (JO L 024 1.2.1992, p. 1), dolaylı vergilerle ilgili idari işbirliği hakkında.
- 19 Ekim 1992 tarihli direktifler (92/77/CEE, JO, L 316, 31 Ekim 1992): KDV oranları konusunda 6. Direktifte değişiklik yapan Direktif.
- 19 Ekim 1992 tarihli direktifler (92/79, 92/80, 92/81, 92/82, 92/83, 92/84, JO, L 316, 31 Ekim 1992): Özel tüketim vergilerinin konusu, matrahı ve oranlarının uyumlaştırılması ile ilgili direktifler (92/79, 92/80 no.lu Direktifler, 12 Şubat 2002 tarihli 2002/10/EC Direktifi ile değişikliğe uğradı)
- 23 Ekim 1993 tarihli Konsey Kararı (93/588/CEE): Dolaylı Vergiler Alanında Görevli Memurların Meslek Eğitimi Konusunda Topluluk Ortak Eylem Programı ile İlgili Konsey Kararı JO L, 280, 13.11.1993 (Matthaeus Tax).

- 21 Aralık 1993 tarihli tavsiye (récommandation): Dar mükelleflerin (non-résidents) elde ettikleri bazı gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili (JO, CE L 39, 10.2.1994, s. 22).
- 14 Şubat 1994 Tarihli Direktif (94/5/CE, JO. no: L 60/16, 3.3.1994): Sanat eserleri, kullanılmış eşyalar, antik eşyalar ve koleksiyon eşyalarının vergilendirilmesi konusunda.
- Karar 94/140/CE, Komisyon, 23.2.1994 (JO, no: L 61, 4 Mart 1994). Vergi kaçakçılığına karşı mücadelenin koordinasyonunu sağlamak üzere Danışma Komitesi kurulması hakkında.
- Direktif 95/7/CE, 77/388/CEE Direktifini değiştiren KDV'nin tahsilatı konusunda sadeleştirme öngören direktif (JO L 102/5.5.1995).
- Direktif 95/59/CE, işlenmiş tütün tüketimi üzerinden ÖTV dışında alınan vergilerle ilgili direktif, (JO L 291/6.12.1995). (Direktif, 12 Şubat 2002 tarihli 2002/10/EC Direktifi ile değişikliğe uğramıştır).
- Direktif 96/42/CE, Bazı tarım ürünlerine indirilmiş KDV oranı uygulama imkânı getiren direktif, (JO L 170/9.7.1996).
- Direktif 96/95/CE, KDV'de standart oranın alt sınırı ile ilgili direktif, (JO L 338/28.12.1996).
- Direktif 96/99/CE, ÖTV'ye konu ürünler hakkındaki 92/12/CEE direktifinde değişiklik yapan direktif, (JO L 8/11.1.1997).
- 30 Mart 1998 Tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konsey Kararı (888/98/CE): İç Pazarda Dolaylı Vergiler Sistemlerini İslah Etmeye Yönelik Topluluk Eylem Programının Kabulü İle İlgili (Fiscalis Programı) (JO L 126 28.04.98 p.1).
- 17 Haziran 1999 Tarihli (1999/59/CE) telekomünikasyon hizmetlerine uygulanacak KDV rejimi ile ilgili Direktif.
- 17 Ekim 2000 tarihli (2000/65/CE) KDV'nin borçlusunun belirlenmesi ile ilgili Direktif.
- 19 Ocak 2001 tarihli (2001/41/CE) %15 olan standart KDV oranının uygulama süresini 31 Aralık 2005 tarihine kadar uzatan Direktif.
- 15 Haziran 2001 tarihli çeşitli alacakların tahsili konusunda karşılıklı yardımlaşmayı öngören Direktif (2001/44/CE). 76/308/CEEE Direktifini değiştirerek, tahsilinde yardımlaşılacak alacakların sayısını artırmıştır. Yapılan değişiklikle yardımlaşma; Avrupa Tarım Garanti ve

Yönlendirme Fonu alacakları yanında, tarımsal prelevmanları, gümrük vergileri ile KDV'yi ve bazı ÖTV'leri de kapsar hale getirilmiştir.

- 20 Aralık 2001 tarihli (2001/115/CE) KDV'nin faturada gösterilmesi ile ilgili kuralların basitleştirilmesi, modernleştirilmesi ve uyumlaştırılmasına yönelik Direktif.

- 12 Şubat 2002 tarihli, (2002/10/CE) sigaralar üzerindeki ÖTV oranlarında değişiklik yapan Direktif.

- 7 Mayıs 2002 tarih ve 2002/38/CE no.lu, radyo-televizyon yayınları ve elektronik ortamda sunulan bazı hizmetlere uygulanacak KDV rejimi ile ilgili 6. Direktifte değişiklik yapan Direktif.

- 9 Aralık 2002 tarihli, alacakların tahsilinde yardımlaşma ile ilgili 2001/44 sayılı Konsey Direktifinin uygulanma esaslarını belirleyen Komisyon Direktifi (2002/94/CE)

## 4. GELECEĞE DÖNÜK STRATEJİ

### 4.1. 2013 Vizyonu

Türk Vergi Sistemi, kamu finansmanı alanında yaşanan sorunların nedenlerinden birisi olmasının yanında bu sorunlardan olumsuz yönde de etkilenmektedir. Bu karşılıklı etkileşim, vergi mevzuatında sürekli değişikliklerin getirdiği maliyetler ve hızla artan vergi yükü olarak kendini göstermekte, bu durumda kayıtdışı ekonominin boyutlarının büyümesinde önemli rol oynamaktadır.

Plân döneminde Türk Vergi Sisteminin vizyonu şu şekilde tespit edilmiştir; Çağdaş vergi hukuku ilke, sistem ve yöntemleriyle çalışan, hukuka bağlı ve mükellef haklarına saygılı, her türlü işlemi yargı denetimine açık, etkin bir örgütün yönetim ve denetiminde işleyen, vergi kayıp ve kaçığının azaltıldığı, uluslararası gelişmeleri izleyen, vergi yükünün âdil ve dengeli dağıtımını mali güç ilkesine uygun şekilde gerçekleştiren, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmaktır.

Bu amaçlara ulaşmak için plân döneminde;

- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi;
- Vergi alanında yapılan düzenleme, uygulama ve yargılamalarda hukuka uygunluğun ve istikrarın sağlanması;
- Vergi oranlarında indirim, muafiyet ve istisnaların ekonomik ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı imkânları çerçevesinde değerlendirilmesi;
- Vergi kanunları yeniden gözden geçirilerek mevzuatın sadeleştirilmesi ve daha etkin ve uygulanabilir hale getirilmesi;
- Avrupa Birliğine üyelik sürecinde mevzuat uyumlaştırması çalışmalarına devam edilmesi temel amaçlar olarak belirlenmelidir.

### 4.2. Vizyona Dönük Temel Amaç ve Politikalar

**- Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi ve Yeniden Düzenlenmesine Yönelik Çalışmalara Devam Edilerek Daha Etkin, Uygulanabilir ve İstikrarlı Bir Vergi Sistemi Oluşturulmalıdır.**

Konjonktürel gelişmeler ve ihtiyaçlara bağlı olarak geçmiş dönemde vergi sisteminde yapılan değişikliklerin bozduğu vergi mevzuatının sistematığının yeniden düzenlenmesi, Plân döneminde temel öncelikler arasında yer almalıdır. Mevzuatın yeniden düzenlenmesinin mükellef, yargı ve vergi idaresinin yönetim ve operasyon maliyetlerinin azaltılmasını sağlayarak vergiye uyum düzeyinin artırılmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan, vergi sisteminin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması yatırım ortamının iyileştirilmesinde önemli katkı sağlayacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan bu süreç tüm vergi ve vergi benzeri yükler getiren kanunları kapsayacak şekilde yaygınlaştırılmalıdır.

Getirilmesi düşünülen düzenlemelerin;

- Evrensel vergilendirme ilkelerine uygun,
- Bütünlük içeren (birbiri ile uyumlu olan),
- Sorun ve uyuşmazlıklara kaynaklık etmeyen,
- Gelişen teknoloji ile uyumlu çalışmaya imkân verecek yaklaşımları içeren,
- Sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen

bir yapıda olmasına dikkat edilmelidir.

**- Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Yoluyla Sağlanacak Gelirlere Paralel Olarak Vergi Oranları Azaltılmalıdır.**

Türkiye'nin (sosyal güvenlik primleri ve vergi iadeleri dahil) vergi yükü 2005 yılı itibariyle % 34.5'a ulaşmıştır<sup>37</sup>. Bu oran % 40,4 olan AB ortalamasının altında kalıyor gibi görünse de, iki tarafın kişi başına düşen milli gelir seviyesi ve bütçe açıkları gibi unsurların da dikkate alınması durumunda, gerçek yük AB ortalamasının altında kalmamaktadır.

Kayıt dışı ekonomi ve makro ekonomik istikrardaki başarılar ile kamu finansmanındaki gelişmelere bağlı olmak kaydıyla, plân döneminde (girdi ürünler başta olmak kaydıyla) ÖTV'de ve diğer dolaylı vergilerde oran indirimi yapılmalıdır.

Ekonominin ve vergi uygulamalarının en önemli sorunlarından biri olan kayıt dışı ekonominin vergi sistemi tarafından kavranması, ekonomik istikrarın devamı açısından oldukça önemlidir. Rekabet gücünü olumsuz etkileyen ve vergiye karşı direnç oluşmasına

<sup>37</sup> DPT, Ekonomik Sosyal Göstergeler 2005, Ankara.

neden olan bazı vergilerde oran indirimine gidilebilmesi de, kayıt dışı ekonominin kavranabilmesindeki başarıya bağlıdır. Bu amaçla;

- Vergi idaresi ve denetimi etkinleştirilmeli, mevcut teknolojik imkânlar artırılmalı, tüm çağdaş ekonomilerde mevcut olan ve etkin bir vergi denetimi için gerekli araçlar uygulamaya konulmalıdır.

- Gelir unsurlarının kavranabilmesi için gelirin karinesi olan servet ve harcamaların izlenebilmesi sağlanmalıdır.

- Beyana dayanan vergilendirme etkin bir hale getirilmeli, arzu edilen sonuçlara ulaşamayan basit usulde vergilendirme kaldırılmalı, ziraî kazançların vergilendirilmesi yeniden düzenlenmelidir.

- Müeyyideler caydırıcı olmalıdır.

- Mükellefleri belge almaya teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır.

**- Dolaylı Vergiler-Dolaysız Vergiler Dengesizliğinin Giderilmesi Gerekir.**

Dolaylı vergilerin payının % 75'e yaklaşması kayıtdışılığı da tetiklemektedir. Özellikle sigara, alkol, akaryakıt üzerindeki yüksek vergi yükü bu alanlardaki kayıtdışılığı her geçen gün artırmaktadır. Bu durumun, Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen, "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*" ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır.

Türk vergi sisteminin vergi adaletiyle bağdaşmayan bir diğer yanı ise, "en az geçim indirimi" uygulamasına sahip olmamasıdır.

**- Piyasa Ekonomisi Kurallarını Bozmayacak ve Kalkınma Plânında Belirlenen Gelişme Eksenlerini Destekleyici Bir Vergi Teşvik Sistemi Oluşturulmalıdır.**

Teşvik mekanizmasının en önemli unsurlarından biri olan vergi indirim ve istisnaları, teşvik politikalarının hedefine ulaşması amacıyla dar kapsamlı tutulmalıdır. Teşvik mekanizmaları oluşturulurken, uluslararası taahhütler de dikkate alınmalıdır. Vergi teşvikleri yapısal sorunları olan sektörler için kaynak aktarım mekanizmasına dönüşmemeli; piyasanın işleyişine müdahale eden bir yapıda olmamalı; iktisadi faydayı artırıcı ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltıcı bir şekilde tasarlanmalıdır. Kamu ağırlıklı bir yapıya sahip eğitim ve sağlık gibi sosyal sektörlerde, özel sektörün katılımını sağlayıcı vergi teşvikleri kullanılmalıdır.



Vergi teşvikleri, Avrupa Birliği'nde ve diğer birçok ülkede uluslararası yükümlülüklerle çelişmediği ölçüde yoğun bir uygulama alanı bulmaktadır. AB'de uygulanan AB mali yardımları ile AB'nin zayıf ekonomili üyelerine ciddi tutarlarda fon transferi sağlanmaktadır. Bu fonların da teşviklerin bir parçası olarak görülmesi gerekir.

Böyle bir ortamda Türkiye'de de, üretim ve istihdamı destekleyen vergi düzenlemelerine ihtiyaç bulunmaktadır.

### **- Avrupa Birliği Müktesabatına Uyum Sağlamaya Yönelik Çalışmalara Devam Edilmelidir.**

Plân döneminin temel hedeflerinden biri de, tam üyelik öncesinde her alanda Avrupa Birliği'ne uyum düzeyinin artırılmasıdır. KDV ve ÖTV gibi vergilerin uygulamaya geçmesi ve Gümrük Birliğinin uygulamasına yönelik yapılan düzenlemeler vergi alanındaki uyumun diğer sektörlere göre daha kolay olacağını göstermektedir. Katılmayı hedeflediğimiz bir Birlik olmasının ötesinde, ticarî alanda en büyük ortağımız olan Avrupa Birliği'nin vergi mevzuatına uyum, öncelikli hedeflerden biri olmalıdır.

### **- Diğer**

- Vergiyi doğuran olayı kavrayan ve diğer taraftan mükellef odaklı hizmet anlayışıyla çalışan bir vergi idaresi olmalıdır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele hedefine paralel olarak vergi idaresinin denetim etkinliği güçlendirilmeli; ilgili mevzuatta mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler yapılmalı; vergi idaresi mükellef odaklı bir yaklaşıma sahip olmalıdır.

- Mükelleflerin vergiye bakış açısının değiştirilmesi ve toplanan vergilerin iyi kullanıldığına inandırılması gerekir. Toplumda vergi bilincinin yerleştirilmesi ve mükelleflerin vergiye bakış açısının değiştirilmesi, toplanan vergilerin topluma kamu hizmeti olarak döneceği hususunda yeterli güven ve inancın sağlanması şartına bağlıdır. Bu bağlamda kamu harcamalarında şeffaflık, yolsuzlukla mücadele konusundaki kararlılık öncelikli amaçlardan olmalıdır. Şeffaflık ve saydamlık ilkelerinin gereği olarak ve toplumun bilgilendirilmesi amacıyla vergi istatistikleri, vergi harcamaları gibi kalemleri de içerecek şekilde daha ayrıntılı ve düzenli bir takvimle yayınlanmalıdır. Vergi tahsilatını etkileyecek düzenlemelerin mali etkilerine, ilgili düzenlemelerde yer verilmelidir.

Diğer taraftan, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istekliliklerini artırmak için;

- Uygulamaların ve yükümlülüklerin âdil ve hukuka uygun olduğunun kabul edildiği,
- Vergilendirme konusunda herkes için aynı esasların geçerli olduğunu bildiği,
- Toplanan vergilerin yerinde harcandığına inandığı

bir yapının oluşturulması gerekir.

- Mükellef haklarının evrensel hukuka paralel olarak geliştirilmesi gerekir.

- Adil ve hızlı bir vergi yargısı oluşturulmalıdır.

- Vergi suç ve ceza sistemi daha etkin ve âdil bir yapıya kavuşturulmalıdır. Vergi ceza sistemindeki temel sorunların giderilmesi ve ceza hukukundaki temel prensiplere uygun hale getirilmesi bakımından vergi mevzuatının ilgili bölümleri yeniden düzenlenmelidir.

- Daha detaylı ve yüksek nitelikli vergi istatistikleri düzenli olarak kamuoyuna açıklanmalıdır.

- Yerel vergiler yeniden düzenlenerek, yerel idarelerin özgelirleri artırılmalıdır. Gelişmiş bir yerel yönetim sistemine sahip ülkelerde emlak vergisi yerel idarelerin en önemli gelir kaynağıdır. Ülkemizde ise, emlak vergisinin belediye bütçeleri içerisindeki payı düşük kalmaktadır. 2005 yılında ülke genelinde emlak vergisi tahsilatının GSMH'nin ancak yüzde 0,23'ü düzeyinde olacağı tahmin edilmektedir. Yerel yönetimlerin özgelirlerinin artırılması, yerel yönetimlerde hemşehrilere karşı harcama sorumluluğuna önemli katkısı olacaktır. Vergilendirme yöntemi etkin bir yapıya kavuşturulmalı ve emlak vergisi oranları artırılmalıdır. Ayrıca, yerel idarelerin harç ve diğer benzeri gelirlerinden maktu olanların tamamı her yıl yeniden değerlendirilmelidir.

#### **4.3. Temel Amaç ve Politikalara Dönük Öncelikler ve Tedbirler**

**- Vergi Mevzuatının Yeniden Düzenlenmesi ile İstikrarlı Bir Vergi Sistemi Oluşturulmalıdır.**

Vergi mevzuatı basit, anlaşılır ve uygulanabilir bir hale getirilmelidir. Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu başta olmak üzere tüm vergi kanunları ve bunlara bağlı idarî düzenlemeler gözden geçirilmeli, aralarındaki uyumsuzluklar giderilmelidir.

Yapılacak düzenlemeler kesin olarak hukukun genel ilkeleri ile anayasal vergile(nder)me ilkelerine uygun olmalı (vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi gibi); bu bağlamda diğer tüm alanlarda olduğu gibi, vergi alanında da kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkelerine uyum ön plânda tutulmalıdır.

Mükelleflerin mali kararlarını sağlıklı alabilmelerini sağlamak amacıyla vergi kanunlarındaki değişikliklerin yayımlandıktan belli bir süre sonra, örneğin izleyen mali yılın başından itibaren yürürlüğe girmesi genel ilke olarak benimsenmelidir.

Yapılacak yeni düzenlemeler, hukukun genel ilkeleri ile vergi hukuku ilkelerine uygun, bütünlük içeren, birbiri ile uyumlu olan, uyuşmazlıkların mümkün olduğu ölçüde az oluşmasına imkân veren bir yapıda olmalıdır. Bu şekilde sık sık değiştirilmeye gerek göstermeyen bir metin oluşturulması hedeflenmelidir.

#### **- Vergi Kayıp ve Kaçakları Asgari Düzeye İndirilmelidir.**

Kişilerin, verginin meşruiyetine ve kamu gelirlerinin gerçek anlamda kamu hizmetlerine harcandığına inandırılması; vergi yükümlüsü olmanın, belge düzenine uymanın ve beyanname vermenin bir vatandaşlık ödevi olduğunun bilincine varması sağlanmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nda konulması önerilen “asgari geçim indirimi”nden yararlamamanın beyanname verme şartına bağlanması gibi beyanname vermeyi özendiren uygulamalara yer verilmelidir. Hukuka uygun olarak yapılan düzenleme ve uygulamalarla vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması mümkündür.

#### **1) Kamu Finansmanı İmkânları Çerçevesinde Vergi Oranları İndirilmelidir.**

Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kaçırmanın cazibesini azaltacaktır. Oranların düşürülmesine paralel olarak, denetimin etkinleştirilmesi yoluyla yakalanma ihtimalinin ve vergi kaçırmanın maliyetinin de artırılması gerekir.

Bu kapsamda;

- Dolaylı vergiler alanında, AB ortalamalarının çok üstünde kalan Türk ÖTV oranları kamu finansmanı imkânları çerçevesinde aşamalı olarak indirilmelidir. Gayrimenkul alım satımlarında % 6'yı bulan harç tutarı, gayrimenkul değerlerinin gerçek değere yükseltilmesine paralel olarak aşağı çekilmelidir. Bu şekilde kayıt dışılığın azaltılmasına da katkı sağlanmış olacaktır.

-Sosyal güvenlik primi kesintilerinde indirimde gidilmelidir. Prim oranlarının düşürülmesi ile ortaya çıkacak gelir kaybı, vergi tabanının genişletilmesi ile telâfi edilebilecektir. Bu şekilde vergi sistemi, sermaye birikimine imkân veren ve teşvik eden bir yapıya dönüşmüş olacaktır.

### **2) Vergi İdaresinin Teknolojik Altyapısının Kuvvetlendirilmesine Yönelik Çalışmalar Sürdürülmelidir.**

Vergi idaresi yeniden yapılandırılmıştır. Ancak bu tek başına yeterli olmamaktadır. Vergi idaresi, vergi uygulamalarının daha etkin yapılabilmesi bakımından, gerekli ve yeterli teknolojik altyapıya kavuşturulmalıdır. Bu sayede hatalar azalacak, tahsilat kolaylaşacak, vergi denetimi hızlanacaktır. Bu itibarla, vergi idaresinin teknik donanımı ve personel kalitesi yükseltilerek, etkinliğinin artırılması büyük önem taşımaktadır.

Vergi daireleri arasındaki bilgisayar bağlantısının tüm vergi dairelerini kapsayarak bilgisayara dayalı mali bilgi toplama (istihbarat) ağının tüm Türkiye'ye yayılması gerekmektedir. Bu yolla;

- Bilgisayar teknolojilerini iyi kullanan, etkin ve hızlı çalışan gelir idaresi oluşturulacak,
- Para ve mal hareketleri kontrol altına alınabilecek, yani;
- Bankalardaki para hareketleri,
- Tapu dairelerindeki gayrimenkul bilgileri,
- Trafikteki taşıt bilgileri kolayca izlenebilecektir.

Bunun doğal sonucu olarak, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin 2'nci bendinde yer alan ve nakit hareketlerinin izlenmesine imkân veren hükmün gereği de yapılmış olacaktır.

### **3) Vergi Denetim Oranı ve Etkinliği Artırılmalıdır.**

Gelişen ekonomi içinde işletmelerin ölçekleri büyümekte, uluslararası faaliyetleri artmakta, bir mükellefin tüm ekonomik faaliyetlerinin kavranması güçleşmektedir. Bu gelişmeler vergi incelemesinde uzmanlaşmayı zorunlu hale getirmektedir. Vergi inceleme elemanlarının çoğunun hem vergi inceleme (dış denetim) hem de teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi vardır. İncelemelerde uzmanlaşmanın sağlanabilmesi için, öncelikle iç ve dış

denetim ayrımı yapılmalı; vergi denetim elemanlarının sadece dış denetimle uğraşması esas olmalıdır. Ayrıca vergi incelemesi ile uğraşan denetim elemanları arasında da uzmanlaşma yoluna gidilmelidir. Vergi denetimi, piramit kadro yapısında koordine edilmiş, işletme büyüklükleri ve mükellefiyet türleri itibarıyla görev ve yetki sınırları tanımlanmış sistematik bir yapıya kavuşturulmalıdır.

Yeterli sayıda ve nitelikte denetim elemanı istihdam edilerek % 1-% 3 arasında kalan denetim oranı daha yukarılara çekilmelidir.

Tüm denetim elemanlarının uyması gereken denetim standartlarının oluşturulması gerekir. Böylece hem vergi incelemesi daha sağlıklı hale getirilecek hem de vergi denetim elemanlarının mesaisinin daha rasyonel olarak kullanılması sağlanacaktır.

Vergi incelemelerinde daha kısa sürede daha fazla mükellefin incelenmesi esas olmalıdır. Bu nedenle, klâsik tam incelemelerin yanısıra tespit edilen belli hususlara yönelik seri hızlı incelemelere önem verilmelidir. Bir mükellefin, zamanaşımı süresine bağlı olarak geriye doğru beş yılını incelemek yerine, beş ayrı mükellefin cari ya da kapanmış son yılını incelemenin, incelemenin etkinliği ve yaygınlığı bakımından daha yararlı olacağı asla unutulmamalıdır. Bunun yanında vergi inceleme sürecini hızlandıracak yasal tedbirler alınmalı, teknolojik imkânlardan vergi incelemelerinde daha fazla yararlanmak için gerekli altyapı sağlanmalıdır. Ayrıca, denetim sonuçlarına bağlı olarak yapılan tarh işlemlerine karşı açılan davaların işlemin iptali yönünde sonuçlanması halinde, o tarihyata dayanak teşkil eden inceleme raporunu hazırlayan inceleme elemanına uygun bir yaptırımın uygulanması sağlanmalıdır.

Vergi denetiminin etkinliğini artırmak amacıyla, vergi idaresinin teknik altyapısı güçlendirilmeli, denetim kadrolarında eksiklikler giderilmelidir.

#### **4) Vergi Kimlik Numarası Olarak TC Kimlik Numarası Esas Alınmalıdır.**

04.04.1998 tarihli 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarasının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kavranmasıdır. Vergi kimlik numarası ile servet değişiminin ve özellikle başta finans kesimi olmak üzere para hareketlerinin ve diğer ekonomik olayların izlenmesi amaçlanmaktadır. Bu yolla, tapu işlemleri, trafik tescilleri, noter işlemleri, bankacılık işlemleri, kredi kartları, kambiyo senetleri ve diğer mali işlemler daha yakından takip edilecektir. Bu kuruluşlardan

manyetik (dijital) ortamda vergi idaresine gerekli olduğunda bilgi aktarılacaktır. Böylece bilgi teknolojilerinden yararlanılması ile vergi denetimleri kolaylaşacaktır.

Her bir alan ve işlem için yeni bir kimlik numarası verilmesi/kullanılması yerine, TC Kimlik Numarasının nüfus, vergi ve sosyal güvenlik işlemlerinde geçerli olmasının/kullanılabilmesinin sağlanması gerekir.

### **5) Başka Ülkelerin Vergi İdareleri İle İşbirliği Kuvvetlendirilmelidir.**

Bu işbirliği özellikle AB ülkeleri arasında, gerek dolaylı gerekse dolaysız vergiler alanında vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Türkiye'nin AB ile başlattığı üyelik müzakereleri bu konuda önemli bir fırsat oluşturmaktadır. Karşılıklı bilgi alışverişi yoluyla uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadele kolaylaşacaktır.

### **6) Servet ve Harcamaların İzlenebilmesine İmkân Veren Düzenleme Yapılmalıdır.**

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için, servet ve harcamaların izlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Ancak, hiç bir durumda bu uygulama mükelleflerin mali güvenliğini zedeleyecek bir yapıda olmamalıdır.

Diğer taraftan, “hayat standardı” ve “asgari gayrisafi hasılat esası” gibi mevcut vergi kanunlarımızda yer almayan otokontrol ve vergi güvenlik müesseseleri, geçmiş uygulamalarda karşılaşılan olumsuzlukları giderilmek kaydıyla, sisteme dahil edilmelidir.

### **7) Diğer Önlemler**

-Mükellef sayısının az olması, kayıtlı olanlar üzerinde ağır bir vergi yükü baskısı oluşmasına sebep olmaktadır. Mükellef sayısı artırılarak kayıtlı olanlar üzerindeki vergi yükü aşağı çekilmelidir.

- Hukuka uygun, uyumlu ve istikrarlı bir vergi sisteminin oluşturulmasının ardından, mükellefin vergi sistemine güvenini sarsan vergi affi uygulamasının tamamen bir kenara bırakılması gerekmektedir. Bu tip uygulamalar dürüst, vergisini ödeme konusunda ihtimam gösteren mükelleflere karşı haksızlık nedeni olmaktadır.

- Mükellefleri belge almaya teşvik edici uygulamaların sürdürülmesi gerekir. 1984 yılından bu yana süregelen özel gider indirimi (vergi iadesi) uygulamasına, giderlerin kapsamının genişletilerek devam olunmasında yarar vardır.

- İstenilen sonuçlara ulaşılamayan basit usulde vergilendirme yöntemi kaldırılmalıdır. Bu usul, belge düzenini bozan etkenlerden biri haline gelmiştir. Bu nedenle, bu yöntem kaldırılarak, basit usule tâbi mükelleflerin bir kısmının vergiden muaf tutulması, diğer mükelleflerin de gerçek usule tâbi olması sağlanmalıdır.

- Ziraî kazançların vergilendirilmesinde stopaj usulü daha sınırlı uygulanmalı, gerçek usulde vergilendirilenlerin sayısı artırılmalıdır.

- Gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar daha sıkı şekilde takip edilerek bu alandaki vergi kaçağı azaltılmalıdır. Diğer kazanç ve iratlarda istisnadan yararlanma hakkı kira gelirlerinde olduğu gibi beyan şartına bağlanmalıdır.

- E-ticaret, kentsel rantlar, değer artış kazançları gibi diğer vergi dışı kalan alanların vergilendirme kapsamına dahil edilmesi gerekir.

- Hamiline yazılı menkul kıymetler (Hazine bonusu, Devlet tahvilleri gibi) uygulaması karaparanın aklanmasına karşı mücadelede işi zorlaştıran bir sebep olarak görünmektedir. Üstelik mevduat faizleri, kâr-zarar ortaklığı gelirleri, repo faizleri beyan dışı bırakılmıştır. Belli tutar üzerindeki hamiline yazılı çek, senet ve hisse senedi gibi menkul değerler nama yazılı hale getirilmelidir.

- Ödemelerde kredi kartı kullanımının yaygınlaştırılmasını sağlayacak önlemler alınmalıdır.

### **- Daha Adil Bir Vergi Sistemi Oluşturulmalıdır.**

#### **1) Tüm Bireyler Beyanname Vermeli ve Tüm Gelirler Beyanname Toplanmalıdır.**

Bireylerin vergilendirilmesinde nihai hedef, kanunda belirtilecek şartları (yaş, reşitlik, vs.) sağlayan tüm bireylerin vergilendirme döneminde gelir elde etsin etmesin beyannameli mükellef olmalarıdır. Bu uygulama mevcut altyapı ve bireylerin vergiye bakış açısı gibi çeşitli zorlukları içerse de, bireylerin bir mükellef olarak kamu idaresinden hesap sorabilmesi ve şeffaflığı talep edebilmesi için gereklidir.

Tüm gelirlerin beyanını içeren düzenleme (toplama ilkesi) de büyük önem taşımaktadır. Bu uygulamanın vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine de büyük katkısı olacaktır.

Vergilendirmede sosyal adalet ilkesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde "verginin adaletli ve dengeli dağılımı" ve "verginin mali güce göre alınması" ifadeleriyle iki kez vurgulanmaktadır. Gelir vergisinin artan oranlı olmasının temel gerekçesi de budur. Gelir vergisine tâbi gelirler, tahsil kolaylığı açısından stopaja tâbi tutulur; ancak esas yük, beyannamede tüm gelir kalemlerinin toplanması (üniter sistem) ile ortaya çıkar. "Gelirin toplanması ilkesi", mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin tamamını beyannamelerinde göstermelerini gerekli kılar. Bu şekilde "az kazanan az, çok kazanan çok vergi" alınmakta; Anayasa'nın "verginin mali güce göre alınması" ilkesine uyulmuş olmaktadır.

Diğer taraftan, beyan sınırı hesaplanırken, menkul sermaye iratları açısından ayrı toplama; ücretler açısından ayrı toplama; gayrimenkul sermaye iratları veya değer artışı kazançları açısından ayrı toplama uygulamasının da aynı ilkeyle çeliştiği düşünülmektedir. Bu sınır hesaplanırken sadece menkul sermaye iratları değil, mükellefin tüm gelirleri birlikte değerlendirilmelidir.

Tüm gelirler toplanırken, gelir vergisi mükelleflerinin gerçek gelirlerini kavrama amacıyla sağlık, eğitim, barınma gibi harcamalarının gider olarak düşülmesine de imkân verilmeli; hatta giderlerin düşülmesi imkânından yararlanma beyanda bulunma şartına bağlanmalıdır.

## **2) En Az Geçim İndirimi Uygulaması Başlatılmalıdır.**

Türkiye'de en az geçim indirimi düzenlemelerin bulunmaması, diğer ülkeler uygulamaları ile uyumlu olmayan bir başka konudur. En az geçim indirimi uygulaması, kamu finansmanı imkânları çerçevesinde ve vergi güvenlik mekanizmaları oluşturulduktan sonra kademeli olarak başlatılmalıdır.

Gelir üzerinden alınan vergiler ve servet vergileri hasılatının artırılması, dolaylı vergiler payının azaltılması gerekir. Vergi politikası mükellef ve vergilendirme unsurlarında tarafsız olmalı, ancak çok sınırlı amaçlar için muafiyet ve istisna gibi araçlar kullanılmalıdır. Bu amaçla, vergi kanunlarındaki muafiyet, istisna ve indirimler Kalkınma Plânında belirlenen ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde gözden geçirilmeli ve azaltılmalıdır.



**Tablo 4.1: Ücretlilere Uygulanan En Az Geçim İndirimi Tutarları (Evli Bir Vergi Mükellefi İçin)**

Ülke	(Euro ((€))
Avustralya **	3.757
Avusturya **	10.000
Belçika *	5.780
Kanada *	918
Çek Cumhuriyeti *	1.283
Danimarka *	5.039
Almanya **	7.665
Macaristan	5.904
İzlanda *	4.685
İtalya *	7.500
İrlanda *	1.580
Lüksemburg	9.750
Meksika *	156
Hollanda *	1.894
Yeni Zellanda	5.559
Norveç *	11.784
Portekiz *	224
Slovakya*	2.258
İspanya *	3.400
İsveç *	1.217
İsviçre **	6.701
İngiltere *	7.241
ABD *	6.858

\*Bu ülkeler uygulamasında indirim konu tutar, yıllık ücret gelirin matrahından doğrudan doğruya indirilmektedir.

\*\*Bu ülkelerde belli bir tutarın doğrudan gelirden düşülmesi yerine, gelir vergisi tarifisinin ilk dilimine 0 oranı uygulanmaktadır.

Kaynak: <http://www.oecd.org> ve <http://today.reuters.com>

**- Piyasa Ekonomisi Kurallarını Bozmayacak, Vergiden Kaçınmaya Yol Açmayacak ve Plânda Belirlenen Gelişme Eksenlerini Destekleyici Bir Vergi Teşvik Sistemi Oluşturulmalıdır.**

Bu çerçevede;

- KOBİ'lerin kurulması ve geliştirilmesine,
- AR-GE teşviklerine ağırlık verilmesine,

- Çevrenin korunmasına

yönelik doğrudan ve dolaylı vergilerde teşvik tedbirlerine yer verilmesi;

- Büyük ölçekli yatırımlarda (örneğin 250 milyon \$'ı geçen) yüksek oranlı yatırım indirimi uygulanması (bu uygulamada büyük yatırımın istihdam yaratıcı etkisinin dikkate alınması) gerekir.

Ayrıca sermaye piyasasının gelişmesini desteklemek amacıyla;

- Banka ve sigorta muameleleri vergisinin kaldırılması,

- Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde teşvik boyutuna önem verilmesi gerekmektedir.

Vergi teşvikleri, tespit edilmiş sınırlı ve geçici zaman diliminde uygulanan amaçlar dışında, piyasanın işleyişine müdahalede bulunmamalı; mükellefler arasında ayrımcılık yaratmamalıdır.

Plân döneminin en önemli hedeflerinden birisi, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasıdır. Mevzuatda yer alan bu konu ile ilgili düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerekir.

Vergi teşviklerine yönelik istatistikler düzenli olarak kamuoyuna açıklanarak, teşvik politikalarının oluşturulması ve izlenmesine yönelik bir veri sistemi oluşturulmalıdır.

Vergi sisteminde AR-GE teşviklerine öncelikli olarak yer verilerek, yüksek katma değerli ürünler yaratılması ve böylece firmalarımızın uluslararası rekabette avantaj sağlamasına yardımcı olunmalıdır.

Avrupa Birliği'nin de önceliklerinden olan çevrenin korunmasına yönelik doğrudan ve dolaylı teşvik tedbirleri artırılmalıdır.

Türkiye'nin AB ile üyelik müzakerelerine başlamasıyla birlikte, serbest bölge ve teknoparklara yönelik uygulanan vergi teşviklerinin kaldırılması konusu gündeme gelecektir. Bu aşamada, Türkiye'nin uyum amacıyla bu konuda belli bir süre talebinde bulunma hakkı olacaktır. Bu tarihe kadar geçecek olan süre, Türkiye açısından ayrıcalıklı bir dönem özelliğini taşımaktadır. Türkiye bu ayrıcalığını (bu fırsatı), AB ülkeleri ile arasındaki teknoloji açığının azaltılması için en iyi şekilde kullanmalıdır. Çünkü, yabancı yatırım eksiği olan ülkemizin bu tip uygulamalara, eskisinden daha çok ihtiyacı vardır. Özellikle AB üyeliğine kadar, kalkınmanın

hızlandırılması için teşvik tedbirlerinin özenle uygulanması ve son ana kadar korunması gerekir.

Özellikle hayat standartlarının düşük veya işsizliğin yüksek olduğu bölgelerimizde uygulanacak teşvikler, AB ile ilişkiler açısından da sorun oluşturmayacaktır<sup>38</sup>.

Bu kapsamda aşağıda üç konuyla ilgili daha somut öneriler yer almaktadır.

### **1) İstihdam Üzerindeki Vergi Yükü Azaltılmalıdır.**

Halen ücretler üzerindeki vergi, işçi-işveren sosyal güvenlik primleri toplamının, işgücü maliyetine oranı % 43,2'yi bulmaktadır. Buna göre, işverenin cebinden çıkan 100 liranın 43,2'sini devlet almakta, geri kalan miktar işçiye kalmaktadır. Bu oran OECD ülkeleri ortalamasında % 24; ABD'de % 19, İrlanda'da ise, % 13'tür<sup>39</sup>.

### **2) Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**

Ülkemizde 1.1.2006 tarihinden itibaren menkul sermaye iratlarının %15 oranında stopaja tâbi tutulması uygulaması başlamıştır. AB'nde bu iratlar üzerinde düşük oran uygulayan ülkelerin stopaj oranlarını en az %15 oranına çekmeye yönelik yasal düzenleme yapılmıştır. Türkiye açısından da %15 oranı AB üyeliğinden itibaren zorunlu asgari oran olacaktır. Türkiye'nin AB üyeliğine kadar bu oranı % 10 seviyesinde tutmasında yarar olacağına inanılmaktadır.

Ülkemiz uygulamasında %10 oranlı vergi stopajı, hisse senedi satış kârlarını da kapsamaktadır. Kâr üzerinden %10 stopaj yapılması, zarar edilmesi durumunda uğranılan zararın mahsubu konusu, sistemin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu uygulama yerine, sermaye piyasası araçlarının devrinde satış tutarı üzerinden %0,05 (onbinde beş) gibi düşük oranlı bir işlem vergisi uygulanmasının daha doğru olacağına inanılmaktadır. Daha basit olan bu uygulama dünyanın birçok ülkesinde de tercih edilmektedir.

### **3) Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kaldırılmalıdır.**

İşlem maliyetlerini artırma etkisine sahip olduğu için, banka ve sigorta muameleleri vergisinin kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

<sup>38</sup> Bkz. Katma Protokol m. 43, 6 Mart 1995 OKK m. 32, b. 2, 3.

<sup>39</sup> 2001 yılı ile ilgili olan rakamlar için bkz. Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu'nun Yatırım Ortamının İyileştirilmesi ve İstihdamın Artırılmasına İlişkin Görüşleri, s. 2-3 (OECD, Taxing Wages 2000-2001).

**- Vergi İdaresi Kayıtdışı İle Mücadelede Daha Etkin Bir Yapıya Kavuşturulmalı ve Mükellef Haklarına Yönelik Düzenlemeler Hayata Geçirilmelidir.**

Vergi idaresinin yeniden yapılanma sürecinde, bilgi teknolojilerinin daha yaygın kullanılması ve mükellef odaklı hizmet anlayışı, temel önceliklerden biri olmalıdır.

Vergi denetimi hizmeti sektörel, vergi türleri itibarıyla uzmanlaşmış, piramit kadro yapısında koordine edilmiş (işletme büyüklükleri ve mükellefiyet türleri itibarıyla görev ve yetki sınırları tanımlanmış) sistematik bir yapıya kavuşturulmalıdır.

Tüm denetim elemanları ve meslek mensuplarının tâbi olduğu ve tüm kesimlerin katılımıyla hazırlanan “Vergi Denetimi Standartları” oluşturulmalıdır.

Tüm personel sürekli eğitime tâbi tutulmalı; liyakat esasına göre yükselmeleri sağlanmalıdır.

Mükellef hakları konusunda, aşağıdaki tedbirlerin alınması önem taşımaktadır:

- Vergi koyma ve/ya da kaldırma yetkisi, münhasıran yasama organına aittir. Sıfır oranlı vergi, alınmayan/almaktan vazgeçilen vergidir. Bakanlar Kuruluna vergi kaldırmak ve/ya da koymak anlamına gelen yetkiler verilmesinin, vergilerin kanunîliği ilkesi ile çeliştiği ve hukuka olan güvenin zedelenmesine sebep olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası (Bakanlar Kurulunun vergilendirme yetkisi) çok istisnai durumlar dışında uygulanmamalıdır.

- Aleyhe sonuç doğuran vergi düzenlemeleri geriye yürütülmemelidir. Bu yönde anayasal bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

- Yeni vergi düzenlemelerinin izleyen takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girecek şekilde plânlanması gerekir. Çünkü, değişikliklerin yıl içinde yürürlüğe girmesi, hukukî güvenlik ilkesine ve bütçe hukukunun ön izin ilkesine aykırılık taşımaktadır.

- Vergi idaresi mükelleflere yönelik eylem ve işlemlerinden sorumlu olmalıdır. Bu, mükellef odaklı bir vergi idaresi oluşturulması için gereklidir. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken kişi alacaklarına ilişkin faiz ödeme yükümlülüğünün, kamu alacaklarının geç tahakkuku ve/ya da ödenmesi nedeniyle uygulanan gecikme zammı/faizi oranıyla eşitlenmesi gerekmektedir.

- İdarece verilen yazılı açıklamalarla yanıtlanması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesine göre mükelleflere ceza kesilemez. Ancak, bu durumda vergi aslı ve gecikme faizi alınmaktadır. Gecikme faizi oranları, enflasyon oranının üzerindedir. Bu nedenle, bu gibi hallerde gecikme faizi yükünün İdare (Hazine) ile mükellef arasında paylaşılması; örneğin gecikme faizinin yarısı oranında ödeneceğinin kanunda düzenlenmesi gerekir.

- Mükellef tarafından verilen dilekçelere vergi idaresi tarafından (olumlu veya olumsuz) mutlaka yazılı cevap verilmeli; 60 günlük zımnî reddin gerçekleşmesi beklenmemelidir.

- Vergi beyannamesi vermeyenlerin beyanname verme süresinin sonundan itibaren *bir ay içerisinde uyarılması* ve varsa mücbir sebep tespitinin yapılması,

- Mükellef adreslerinin ve kataloglarının altı aylık dönemler halinde güncelleştirilmesi,

- Mükellefin bilgilendirilmesi konusunda gerekli önlemlerin alınması, bu konuda çağdaş standartların yakalanması,

- Vergi idaresinin mükellefe bakış açısının değişmesi, bir müşteri gibi görülmesi ve davranılması,

- Yazılı ihbarnamelerde mükellefin şerhleriyle ilgili bir bölümün oluşturulması,

- Anayasa'nın "idarenin bütün eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" (Any.m.125) hükmüne ve hak arama hürriyetine ilişkin 36'ncı maddesine aykırı olan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde yer alan ve emlak vergisi için arsa değerleri tespitine ilişkin komisyon kararlarına karşı, mükelleflerin dava açma haklarını kısıtlayan hükmün kaldırılması gerekir.

- Mükelleflere, vergi incelemelerinde ve tutanak yahut bilgi alma aşamasında ve uzlaşma görüşmelerinde, yanlarında avukatlarını ve/veya mali müşavirlerini de bulundurma ve gerektiğinde onlara danışabilme hakkının tanınması gerekir. Uygulamada birçok inceleme elemanı mükellefe bu hakkı sağlamakla birlikte, bu hakkın ayrıca kanunda düzenlenmesinde yarar vardır.

- “İncelemeye başlama” kavramına açıklık getirilmeli ve inceleme elemanlarına, inceleme sonuçlarının olumlu olması ve matrah farkı bulunamaması halinde de rapor yazma zorunluluğu getirilmeli ve bu raporlar mükellefe de tebliğ edilmelidir.

- Mükellefler toplanan vergilerin iyi kullanıldığına inandırılmalıdır.

**- Vergi Yargısı Daha Etkin Bir Yapıya Kavuşturulmalıdır.**

Bu çerçevede;

- Türk vergi yargısının istenen düzey ve verimliliğe çıkarılması (uyuşmazlıkların çözümünü hızlandırıcı düzenlemeler yapılması),

- Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması için gerekli idarî ve yasal tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Ayrıca;

- Bütün mahkeme kararları, Anayasal buyruğa uygun olarak gerekçeli olmalı; mahkemeler ile vergi idaresi ve mükellefler açısından kullanılabilir, yararlanılabilir hale getirilmelidir.

- Vergi yargılaması usulüne ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan hükümlerin İdari Yargılama Usulü Kanunu’na taşınması,

- Yargılama usulüne ilişkin sürelerin kısaltılması ve sürelere uyulmamasının mahkemeler açısından da bir yaptırıma bağlanması,

- Bilirkişi müessesesinde yeterlik şartlarının kanunla belirlenmesi,

- Mahkeme/hâkimlerin verdikleri kararlarında ısrar etmelerini etkileyen “puan” sisteminin gözden geçirilerek mahkeme/hâkimlerin hiyerarşik vesayetten kurtarılması,

- Yürütmeyi durdurma kurumunun gözden geçirilerek, şartlarının ve sonuçlarının yeniden belirlenmesi ve bu kurumun işletilmesine ilişkin sürelere uyulması,

- İhtirazi kayıt müessesesinin Vergi Usul Kanunu’na alınması,

- İhtiyati haciz ve/ya da haciz işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararların uygulanabilmesi için bu kararların kesinleşmesinin beklenmesinin ortaya çıkardığı sorun ve olumsuzlukları giderici düzenlemelerin yapılması,

- Yargı harçlarının ve özellikle karar ve ilâm harcının oran ve miktarları ile ödeme zamanlarının gözden geçirilmesi ve bu harçları ödenmeden kanun yoluna başvurulmasını önleyen düzenleme ve uygulamaya son verilmesi,

gibi düzenlemelerin yapılması gerekir.

#### **- Diğer**

Avrupa Birliği müktesabatına uyum sürecinde vergi başlığı altındaki çalışmalar hızla tamamlanmalı, kamu finansmanı imkânları çerçevesinde vergi oranları Birliğin genel yaklaşımına paralel hale getirilmelidir.

Yerel vergiler yeniden düzenlenerek, yerel idarelerin özgelirleri artırılmalıdır. Bu çerçevede:

-Emlâk vergisi oranları artırılmalı ve vergilendirmede rayiç bedel sistemine geri dönülmelidir.

-Tüm yerel vergi ve harç oranları günün şartlarına göre yeniden artırılmalı ve maktu olanların her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmasına yönelik düzenlemeler hayata geçirilmelidir.

-Belediyelerin vergi ve harca konu olan işlemlerinin, ücrete konu olmaması yönündeki düzenlemelere titizlikle riayet edilmelidir.

## 5. UYGULAMA STRATEJİLERİ

### 5.1. Mevzuat Düzenlemeleri

- Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesinde yer alan düzeltme hükmünün yargı kararlarının kesinliği çerçevesinde yeniden düzenlenmesinde yarar vardır.

- Hata düzeltme-yargı yolu ilişkisi yeniden düzenlenmelidir.

- Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

- Başvuru yollarının kolaylaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- Başvuru eksikliğinin başvuru aşamasında tesbiti ve giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nda üniter vergilendirmeye yönelik düzenlemeler, şartlar uygun olduğunda hayata geçirilmelidir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nda basit usul ve zirai kazançların vergilendirilmesinin etkinleştirilmesine yönelik gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nda asgari geçim indirimi uygulamasına yönelik düzenlemeler kamu finansmanı imkânları çerçevesinde ele alınmalıdır.

- Kamu finansman dengeleri gözetilerek, Özel Tüketim Vergisi oran ve miktarlarında indirimle yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- Vergi denetimine standart getirilebilmesi için vergi kanunlarında yer alan yoruma müteallik hususlar belirginleştirilmelidir.

- Büyük yatırım vergi teşvikleri ile ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır.

- Teşvik mevzuatında vergi desteklerine ilişkin hükümler gözden geçirilmeli, AR-GE'ye ve sanayi-üniversite işbirliği gibi alanlara yönelik teşvikler artırılmalıdır.

### 5.2. Kurumsal Düzenlemeler

- Bölge idare mahkemeleri, kendi içerisinde idare ve vergi dava dairelerine yer verecek şekilde örgütlenmelidir.

- Vergi dairelerinde mükellef izleme ve mükellefle görüşme birimleri oluşturulmalıdır.

- Vergi İdaresi, mükelleflerin hakları ile ilgili uluslar arası gelişmeleri takip etmelidir.



- Vergi denetimine tahsis edilen kadroların (yoklama memurundan en üst düzey denetim elemanına kadar) piramit örgütlenme yapısına kavuşturularak tepeden aşağıya doğru her bir denetim biriminin inceleyeceği mükellef grupları ile spesifik inceleme türlerinin tespiti ve bunun koordineli bir şekilde icra edilmesi sağlanmalıdır.

- Gelir İdaresinde vergi teşvikleri ile ilgili bir uygulama ve denetim biriminin kurularak, vergisel teşviklerin uygulanması ve başarı düzeyi takip edilmelidir.

- İdarenin ve denetim birimlerinin teknik imkânlarının güçlendirilmesi ile ilgili çalışmalara devam edilmelidir.

### **5.3. Mali Kaynaklar**

Gelir İdaresinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelesinde teknik altyapısının geliştirilmesi için gerekli kaynaklar ivedilikle sağlanmalı ve Plân döneminin sonunda tüm yönleriyle kullanılabilir bir yapıya kavuşturulmalıdır.

### **5.4. İnsan Kaynakları**

#### **5.4.1. Bağımsız Dış Denetim Mesleği Elemanları**

Türkiye’de muhasebe ve bağımsız dış denetim mesleği, 3568 sayılı Kanunla teşkilatlandırılmış ve yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir<sup>40</sup>.

Meslek mensupları, başta Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları olmak üzere, sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı, sigortacılık mevzuatı, enerji piyasası mevzuatı, sosyal sigorta mevzuatı ve diğer pek çok mevzuat çerçevesinde ciddi sorumluluklar üstlenerek, beyanname ve bildirme imzalaması, tasdik, bağımsız dış denetim ve sair görevler yapmaktadır.

Meslek mensuplarının, bugüne değin ağırlıklı olarak Mali İdareye ve sosyal güvenlik kurumlarına hizmet verirken, önümüzdeki süreçte, Devlet Plânlama Teşkilatınca yayımlanan “Orta Vadeli Program”da da belirtildiği üzere, “İşletmelerin rekabet gücünün geliştirilmesi” bağlamında “bağımsız dış denetim” ağırlıklı mesleki uygulamalarda yoğunlaşması hedeflenmektedir. Bu açıdan, Türk Ticaret Kanunu Taslağının kanunlaşması önem taşımaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu, bu Kanuna tâbi şirketlere;

<sup>40</sup> Halen TÜRMOB’un çatısı altında 8 ilde 3502 yeminli mali müşavirin kayıtlı olduğu Yeminli Mali Müşavirler Odası; 70 İlde 29.842 serbest muhasebeci mali müşavir; 33.158 adet serbest muhasebeci ünvanlı meslek mensubunun kayıtlı olduğu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış (Uluslararası standartlarla uyumlu) Standartlara göre finansal tablo hazırlama,
- Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak denetim yaptırma yükümlülüğü getirmektedir.

Tasarı taslağına göre şirketler, SMMM, YMM veya bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenecektir.

“Orta Vadeli Programda”da ifade edildiği üzere;

*“İşletmelerin rekabet gücünü artırmak üzere; belgelendirme sistemi, alt yapısı ve denetim iyileştirilecek ve AB müfredatına uyumlu hale getirilecektir.”*

*“İşletmelerde iyi yönetim ilkelerinin ve kurumsallaşmanın yaygınlaştırılması desteklenecektir.”*

Bu hedeflere ulaşabilmek için (Türk Ticaret Kanunu Taslağının kanunlaşması halinde) muhasebe ve denetim meslek mensuplarının, yalnızca vergi alanında değil, işletmelerin denetimi alanındaki görevleriyle ulusal ekonomiye olan katkıları artacaktır. Bu kapsamda, Türkiye’de muhasebe ve bağımsız denetim mesleğini ifa eden meslek mensuplarına ve onların meslek kuruluşu olan Odalara ve TÜRMOB’a önemli görevler düşmektedir. Bu bağlamda TÜRMOB;

- Başta AB’nin 8. Direktifi olmak üzere konuyla ilgili direktiflerine,
- Üyesi olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’nın; denetim standartlarına, eğitim standartlarına ve etik standartlarına uygun bir şekilde Türkiye standartlarını geliştirme, uygulama ve sonuçlarını izleme konularındaki çalışmalarını sürdürmelidir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturma çalışmalarının daha etkili ve verimli bir tarzda yürütülebilmesi bakımından, idarî ve mali özerkliği haiz şekilde yeniden yapılanmasının önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Meslek mensupları, önümüzdeki dönemde bir yandan Maliye Bakanlığının vergi denetimi alanındaki ağır yükünü (tasdik, beyanname imzalama, sınırlı uygunluk denetimi, katma değer vergisi iade incelemeleri işlevleriyle) paylaşmaya devam ederken, diğer yandan, SPK, BDDK, EPDK mevzuatı, Türk Ticaret Kanunu ve diğer muhtelif mevzuatla kendilerine

verilen görevleri, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarıyla uyumlu ulusal standartlara göre yerine getirecektir.

Meslek mensuplarının etkinliklerinin artırılabilmesi bakımından, yaşadıkları çok önemli başlıca sorunlarının çözüme kavuşturulması önem taşımaktadır. Bu bağlamda;

- “Müşterek ve müteselsil sorumluluk” kavramı yeniden düzenlenmeli; Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde; mesleki özen ve titizlik, iştirak, yardım, teşvik, kusur, kasıt ve nedensellik ilişkisi kriterleri esas alınarak sorumluluk hukukunun esasları belirlenmelidir.

- Meslek mensupları hakkında, mesleki görevleri ile ilgili olarak yürütülecek adli soruşturmalarda avukatlık mesleğindeki uygulamaya paralel olarak “soruşturma izni” müessesesi oluşturulmalı, bu yetki ilgili Bakanlığa verilmelidir.

- Vergi İdaresi ile ilgili alanlarda yapılan çalışmalarda hem kamu denetim elemanları için hem de meslek mensupları için “denetim standartları” oluşturulmalıdır.

- Kamu İdareleri tarafından yapılan tüm denetimlerde ve sair işlemlerde “Mükellef ve meslek mensubu hukuku” bakımından, sözleşmeli meslek mensuplarının “temsil hakkı ve yetkisi” yasal güvenceye kavuşturulmalıdır.

- Mesleğin icrasında “Haksız Rekabetin” ortadan kaldırılması için her türlü tedbir alınmalıdır.

- “Sürekli Meslekî Eğitim”, tüm meslek mensupları için zorunlu hale getirilmeli, eğitimin kalitesi ve niteliğini uluslararası standartlara çıkarmak temel hedef olarak benimsenmelidir.

- “Uluslararası Meslekî Etik Standartlar”la uyumlu etik kurallara uyumun sağlanması ile ilgili tedbirler alınmalı ve uygulama etkili bir biçimde izlenmelidir.

#### 5.4.2. Maliye Öğretiminin Geliştirilmesi

##### - Hukuk Fakültelerindeki Öğretim<sup>41</sup>

<sup>41</sup> Hukuk fakültelerinde Vergi Hukuku öğretimi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf **Karakoç**, “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Temmuz-Ağustos 2005, S. 59, s. 63-89).

- Maliye ve mali hukuk alanında gerekli ve yeterli ilginin artırılması ve bilginin oluşturulabilmesi amacıyla, hukuk fakülteleri lisans programlarında, maliye ve vergi hukuku dersleri dışında bu alanla ilgili seçimlik derslere yer verilmelidir.

- Yüksek lisans düzeyinden başlayarak ‘ekonomi hukuku’ dersleri verilmesi gerekmektedir. Örneğin, Borsa Hukuku, Sermaye Piyasası Hukuku, Regülasyon Ekonomisi ve Hukuku, günümüzde “Bağımsız İdari Otoriteler”in ortaya çıkardığı bir ihtiyaçtır.

- Ekonomi hukuku yüksek lisans programlarının ders çeşidi ve içeriği bakımından zenginleştirilmesi ve yaygınlaştırılması yoluna gidilmeli; bu alanda doktora programlarının açılması girişimlerinde bulunulmalıdır.

- Ticaret hukuku, vergi hukuku ve borçlar hukuku piyasa ekonomisinin düzenlemesinin araçları olduğundan, hâkimlere piyasa ekonomisi ile bunun felsefi boyutu öğretilmelidir.

- Vergi yargılamasında görev alacak hâkimlerin seçiminde hukuk fakültesi mezunlarının tercih edilmesi faydalı olacaktır.

#### **- Maliye Bölümlerindeki Öğretim**

- Maliye bölümleri misyon ve vizyonlarını belirleyerek programlarını buna uygun hale getirmelidir.

- Maliye bölümlerinin lisans ve lisansüstü programlarında vergi mevzuatı ve vergi hukuku derslerine yeterince yer verilmelidir.

- Programlarda derslerin var olmasının gerekli, fakat yeterli olmadığı; önemli olanın ders içerikleri ile veriliş şekli olduğu unutulmamalıdır. Verginin çok boyutlu bir olgu olduğu dikkate alınarak, tüm boyutlarıyla kavranmasını sağlayacak bilgi ve becerinin kazandırılması gerekir.

- Maliye ve özellikle vergi alanında bir think-tank/düşünce kuruluşunun kurulması Vergi Konseyi, Maliye Bakanlığı, DPT, Hazine, TOBB, TÜRMOB ve TUSİAD nezdinde teşvik edilmelidir.

- Maliye bölümleri ve hukuk fakülteleri için maliyeci yetiştirilmesi amacıyla yurt dışı burs temini sağlanmalıdır.

### 5.5. Diğer

- Şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde, uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak gerekli tedbirler alınmalı ve sistemler oluşturulmalıdır.

- Toplumda vergi bilincinin yayılması konusunda çalışmalar yapılmalıdır.

- İdarenin ve denetim birimlerinin teknik imkânlarının güçlendirilmesi ile ilgili çalışmalara devam edilmeli; bilgi işlem altyapısı güçlendirilmeli ve data kalitesinin nicelik ve niteliği artırılmalıdır.

- Verilen vergi teşviklerinin ekonomik etkileri (fayda-maliyet analizi) Gelir İdaresince yıllık bir rapor ile kamuoyuna duyurulmalı ve bu analizlere dayalı olarak vergi teşvikleri yeniden gözden geçirilmelidir.

- İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimini yapması gereken vergi yargısının bu işlevini gereği gibi ve yeterli bir biçimde yerine getirmesine engel oluşturan düzenleme ve teknik eksikliklerin giderilmesi gerekir.

## 6. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

### Temel Amaç, Politikalar ve Tedbirlerin Gelişme Eksenleri Bazında Tasnifi

	İstikrarlı Bir Ortamda Sürdürülebilir Büyümenin Sağlanması	Ekonomide Rekabet Gücünün Artırılması	İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi	Sosyal İçermenin Güçlendirilmesi	Bölgesel Gelişmişlik Farklılıklarının Azaltılması	Kamuda İyi Yönetişim Yaygınlaştırılması	Fiziki Altyapının İyileştirilmesi
<b>Vergi Mevzuatının Yeniden Düzenlenmesi İle İstikrarlı Bir Vergi Sisteminin Oluşturulmalıdır</b>		Yatırım kararlarında öngörülebilirliğin artmasına katkı sağlayacaktır.				Vergi uygulamalarında iyileşme sağlayacaktır.	
<b>Vergi Kayıp ve Kaçakları Asgari Düzeye İndirilmelidir</b>	Sürdürülebilir bir kamu finansmanı dengesi oluşumuna katkı sağlayacaktır.	Rekabet gücünü artırarak büyümeye katkı sağlayacaktır		Kamu finansman imkânlarını artırarak sosyal içermenin güçlendirilmesine yönelik politikalara daha fazla kaynak yaratılabilecektir.			
<b>Daha Adil Bir Vergi Sistemi Oluşturulmalıdır</b>							

<b>Piyasa Ekonomisi Kurallarını Bozmayacak ve Planda Belirlenen Gelişme Eksenlerini Destekleyici Bir Vergi Teşvik Sisteminin Oluşturulması</b>			Sosyal alanda beşeri sermaye yatırımları ve harcamaları vergisel teşvikler ile desteklenecektir.		Bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına yönelik politikalar vergisel araçlar ile desteklenecektir.		
<b>Vergi İdaresi Kayıtdışı ile Mücadelede Daha Etkin Bir Yapı Kazanmalı ve Mükellef Haklarına Yönelik Düzenlemeler Hayata Geçirilmelidir</b>						Mükellef odaklı bir vergi idaresi kamuda etkin yönetim çabalarına destek olacak ve mükelleflerin vergiye olan direncinin azaltılmasına katkıda bulunacaktır.	
<b>Vergi Yargısı Daha Etkin Bir Yapıya Kavuşturulmalıdır</b>		Adil ve hızlı bir vergi yargısı yatırımcıların güveninin artmasını sağlayacaktır.				Vergi yargısı ve ceza sistemindeki iyileşme kamu yönetiminde etkinliğin artırılmasına yardımcı olacaktır.	

## 6.2. Dokuzuncu Kalkınma Planı Açısından Temel Yansımalar

Ekonomik ve sosyal politikaların en önemli araçlarından biri olan vergi, 9. Kalkınma Plânında tespit edilen eksenler ve bu eksenlere bağlı amaç ve politikalara ulaşmak için bu işlevini sürdürecektir. Ekonomide rekabet gücünün artırılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi oranların rasyonalizasyonu hedef olmalı; ancak, bu hedef gerçekleştirilirken mali disiplinden taviz verilmemelidir.

Vergi sisteminin basit ve etkin bir yapıya kavuşturulması yatırım ortamının iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır. Vergi idaresinin ve yargısının etkinleştirilmesi kayıtdışı ekonominin azaltılmasına katkıda bulunmanın yanı sıra kamuda iyi yönetişimin geliştirilmesi, yatırımcı güveninin artırılması ve birey-toplum-devlet ilişkilerinin geliştirilmesine katkıda bulunacaktır.

Toplumda vergi bilincinin yerleştirilmesi için, toplanan vergilerin, topluma kamu hizmeti olarak döneceği hususunda yeterli güven ve inancın sağlanması şarttır. Bu bağlamda kamu harcamalarında şeffaflık ve yolsuzlukla mücadele konusundaki kararlılık öncelikli amaç olmalıdır.