T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI
YAYIN NO:DPT : 2454 – ÖİK: 510

VERGİ

ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU

TEMMUZ 1996

ISBN 975 – 19 – 1411-6- (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. B

Bu yayın 100 adet basılmıştır. Elektronik olarak, 1 adet pdf dosyası üretilmiştir

ÖNSÖZ

Devlet Planlama Teşkilatı'nın Kuruluş ve Görevleri Hakkında 540 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, iktisadi ve sosyal sektörlerde uzmanlık alanları ile ilgili konularda bilgi toplamak, araştırma yapmak, tedbirler geliştirmek ve önerilerde bulunmak yolu ile Devlet Planlama Teşkilatı'na, Kalkınma Planı çalışmalarında yardımcı olmak, plan hazırlıklarına daha geniş çevrenin katkısını sağlamak ve ülkemizin bütün olanaklarını değerlendirmek üzere sürekli ve geçici özel ihtisas komisyonlarının kurulacağı hükmünü getirmektedir.

Başbakanlığın 1.4.1993 tarih ve 93/7 sayılı Genelgesi uyarınca kurulan Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladığı raporlar, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarına ışık tutacak ve toplumun çeşitli kesimlerinin görüşlerini Plan metnine yansıtacaktır. Komisyonlar çalışmalarını, sözkonusu Başbakanlık Genelgesi, 29.9.1961 tarih ve 5/1722 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulmuş olan tüzük ve Teşkilatımız tarafından hazırlanan Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu genel çerçevelerini dikkate alarak yapmışlardır.

Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile istikrar içinde büyümenin sağlanması, sanayileşmenin başarılması, uluslararası ticaretteki payımızın yükseltilmesi, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, ekonomide toplam verimliliğin arttırılması, sanayi ve hizmetler ağırlıklı bir istihdam yapısına ulaşılması, işsizliğin azaltılması, sağlık hizmetlerinde kalitenin yükseltilmesi, sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması, sonuç olarak refahın arttırılması ve yaygınlaştırılması hedeflenmekte, yirmibirinci yüzyılda dünya ile bütünleşme amaçlanmaktadır.

Ülkemizi 2000'li yıllara taşıyacak ve önemli bir dönemi kapsayacak olan 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmalarına toplumun tüm kesimlerinin katkısı, özel ihtisas komisyonları kurularak sağlanmıştır. Planların demokratik katılımcı niteliğini güçlendiren Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarının dünya ile bütünleşen bir Türkiye hedefini gerçekleştireceğine olan inancımla, konularında ülkemizin en yetkili kişileri olan Komisyon Başkan ve Üyelerine, çalışmalara yaptıkları katkıları nedeniyle teşekkür eder, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın ülkemize hayırlı olmasını dilerim.

Necati ÖZFIRAT
Müsteşar

İÇİNDEKİLER

KOMİSYON LİSTESİ I
İÇİNDEKİLER III
TABLO LİSTESİ VI
GRAFİK LİSTESİ VI

1. GİRİŞ 1

2. GENEL EKONOMİK YAPI 3

2.1 GENEL EKONOMİK DURUM 4
2.2 BÜYÜME VE GSMH'NİN YAPISI 6
2.3 SABİT SERMAYE YATIRIMLARI 8
2.4 PARA-KREDİ, BANKA VE SERMAYE PİYASASI 9
2.5 DIŞ TİCARET VE ÖDEMELER DENGESİ 14
2.6 KAMU FİNANSMANI 15
2.7 DEMOGRAFİ VE İSTİHDAMIN YAPISI 18
2.8 EKONOMİK ÖRGÜTLENMİŞLİK 19

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ 22

3.1 HUKUKİ YAPI 22
3.2 KAMU GELİRLERİ VE VERGİ YAPISI 24
3.2.1 KAMU GELİRLERİ VE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ 24
3.2.1.1 KAMU GELİRLERİ YAPISINDAKİ GENEL GELİŞME 25
3.2.1.2 VERGİ YAPISINDAKİ GELİŞME 27
3.2.1.2.1 GENEL GELİŞME 27
3.2.1.2.1.1 1923- 80 ARASI 27
3.2.1.2.1.2 1981-93 ARASI 28
3.2.1.2.2 VERGİ TÜRLERİ İTİBARİYLE GELİŞİM 30
3.2.1.2.2.1 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 30
3.2.1.2.2.1.1 TARİHSEL GELİŞİMİ 30
3.2.1.2.2.1.2 BUGÜNKÜ YAPISI 35
3.2.1.2.2.2 HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 39
3.2.1.2.2.2.1 MUAMELE VERGİLERİ DÖNEMİ (1927-56) 39
3.2.1.2.2.2.2 GİDER VERGİLERİ DÖNEMİ (1957-84) 40
3.2.1.2.2.2.3 KATMA DEĞER VERGİSİ DÖNEMİ (1985-93) 41
3.2.1.2.2.3 DIŞ TİCARET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 41

3.2.1.2.2.4 SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER 41
3.2.1.2.2.5 FON GELİRLERİ 42
3.2.1.2.2.6 RESİM VE HARÇLAR 43
3.2.2 TEŞVİKLER 45
3.2.3 VERGİ YÜKÜ 48
3.2.3.1 GENEL TANIMI ÇERÇEVESİNDE 48
3.2.3.2 İŞLETME VERGİ YÜKLERİYLE İLGİLİ ANKET SONUÇLARI 51
3.3 ULUSLARARASI VERGİ DÜZENLEMELERİ 56
3.4 İDARİ YAPI 59
3.4.1 MALİYE BAKANLIĞI (Gelirler Genel Müdürlüğü) 59
3.4.1.1 GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ 59
3.4.1.2 GELİR İDARESİNİN BUGÜNKÜ YAPISI 61
3.4.1.2.1 MERKEZ ÖRGÜTÜ 61
3.4.1.2.2 TAŞRA ÖRGÜTÜ 61
3.4.1.3 GELİR İDARESİNİN SORUNLARI 62
3.4.2 GÜMRÜK İDARESİ 65
3.4.2.1 GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞININ KURULUŞU VE YAPISI 66
3.4.2.2 GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞININ SORUNLARI 68
3.4.3 - YEREL YÖNETİMLER 69
3.4.3.1 KÖYLER VE İL ÖZEL İDARELERİ 69
3.4.3.2 BELEDİYELER 70
3.4.3.3 YEREL YÖNETİMLERİN GELİRLERİ VE SORUNLARI 70
3.4.3.3.1 1948-1981 ARASI YEREL YÖNETİM GELİRLERİNİNİN YAPISI 70
3.4.3.3.2 1981-1994 ARASI YEREL YÖNETİM GELİRLERİNİN YAPISI 72
3.4.4 FON YÖNETİMLERİ 76
3.5 DENETİM SİSTEMİ 77
3.5.1 - MALİYE BAKANLIĞI 77
3.5.1.1 VERGİ İNCELEMELERİ VE VERGİ DENETİMİ 77
3.5.1.2 UZLAŞMA SİSTEMİ 82
3.5.2 FONLARIN DENETİMİ 84
3.5.3 GÜMRÜK İDARESİNDE DENETİM 86
3.6 YARGI DÜZENİ 87
3.6.1 VERGİ YARGISI KAVRAMI VE GELİŞİMİ 87
3.6.2 VERGİ YARGISINDAN SORUMLU ORGANLAR VE GÖREVLERİ 88

3.6.2.1 VERGİ MAHKEMELERİ 88
3.6.2.2 BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ 89
3.6.2.3 DANIŞTAY 89
3.6.3 VERGİ YARGISININ İŞLEYİŞİ 90
3.7 İKTİSADİ GELİŞME VE VERGİ POLİTİKASI 93
3.7.1 TOPLAM TASARRUF DÜZEYİ ÜZERİNDE VERGİ POLİTİKALARININ ETKİSİ 93
3.7.2 KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDE VERGİ POLİTİKALARININ ETKİSİ 94
3.7.3 TÜRKİYE'DE İKTİSADİ GELİŞME VE VERGİ POLİTİKALARI İLİŞKİSİ 95
3.7.3.1 1923-60 DÖNEMİ 95
3.7.3.2 1961-79 DÖNEMİ 96
3.7.3.3 1980-93 DÖNEMİ 97

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 100

4.1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE 100
4.1.1 MEŞRUİYET 101
4.1.2 TOPLUMUN VERGİ BİLİNCİ 101
4.1.3 EKONOMİDE DEVLET VE VERGİ 101
4.1.4 GELİR DAĞILIMI DENGESİZLİĞİ VE VERGİ ADALETİ 102
4.1.5 DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER 104
4.1.6 KAYIT DIŞI EKONOMİ 105
4.1.7 YERELLEŞME 105
4.1.8 VERGİ YÜKÜNÜN SINIRI 106
4.1.9 VERGİLENDİRMEDE YÜRÜTME VE YARGI 107
4.2 TEMEL VARSAYIMLAR 108
4.3 TEMEL HEDEF VE STRATEJİ ÖNERİLERİ 109
4.3.1 UZUN VADELİ TEMEL HEDEFLER 110
4.3.2 KISA VE ORTA VADELİ HEDEFLER 111

EKLER

EK 1. VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN ÇEŞİTLİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİ 115
EK 2. FİRMALARA VE SEKTÖRLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI 117
EK 3. ÖDENEN VERGİLERİN DAĞILIMI TABLOSU 123

KAYNAKÇA 125

TABLO LİSTESİ

TABLO NO	TABLO ADI	SAYFA NO
1	GENEL BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİR TÜRLERİNE GÖRE YÜZDE (%) DAĞILIMI	31
2	TOPLAM KAMU GELİRLERİ-GENEL BÜTÇE GELİRLERİ - TOPLAM VERGİ GELİRLERİ VE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ'NİN GELİŞİMİ	32
3	TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI (%)	34
4	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT TABLOSU	35
5	GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ	42
6	TAHSİLAT YÖNTEMİNE GÖRE GELİR VERGİSİNİN YÜZDE DAĞILIMI	44
7	GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MÜKELLEF SAYILARI	44
8	KAMU KESİMİ DENGESİNDE YER ALAN FONLARA AİT VERGİ GELİRLERİ	51
9	TÜRKİYE' DE VERGİ YÜKLERİ (GSMH)	55
10	TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH ORANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI (SOS.GÜV.KES.DAHİL)	56
11	SEKTÖREL VERGİ YÜKLERİ	56-60
12	YEREL YÖNETİMLERE GENEL BÜTÇEDEN AKTARILAN PAYLARIN 1990-95 ARASINDAKİ GELİŞMİ	81
13	YEREL YÖNETİMLERİN GELİR VE HARCAMALARI (1)	82
14	YILLAR İTİBARİYLE VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ	96
15	VERGİ MAHKEMELERİNDEKİ İŞ YÜKÜNÜN KONULARA GÖRE DAĞILIMI	97
16	VERGİ MAHKEMELERİNDEKİ ORTALAMA YARGILAMA SÜRELERİ	98

GRAFİK LİSTESİ

GRAFİK NO	GRAFİK ADI	SAYFA NO
1	GSMH'IN SEKTÖREL DAĞILIMININ GELİŞİMİ	13
2	GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN 1987-93 ARASI GSMH'YA ORANLARI	42
3	1987-91 ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH'YA ORANLARININ OECD AVRUPA ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	43

KOMİSYON LİSTESİ

KOMİSYON BAŞKANI

Feridun ÖZGEN

KOMİSYON RAPORTÖRÜ

H.Hakan YILMAZ

KOMİSYON GENEL KOORDİNATÖRÜ

Ercan TÜRKAN

KOMİSYON ÜYELERİ

AKYÜZ Önder	(TİSK)	
ALTINSOY Muammer	(İller Bankası)	(Katılmadı)
ATA Ahmet	(Çevre Bak.)	(Katılmadı)
ATZEL Hüsnü	(Deri San. Der.)	(Katılmadı)
AYDIN Ünal	(Yaşar Holding)	(Katılmadı)
AYDIN Faik	(Hesap Uzmanı)	
AYDINÇELEBİ Mustafa	(Gaziantep Tic.Odası)	
B.MUTER Naci	(Celal Bayar Ün.Öğ.Üyesi)	
BAĞDADİOĞLU Enis	(TÜRK-İŞ)	
BAKİ Mehmet	(Çevre Bak.)	(Katılmadı)
BAL-AK İhya	(Gelirler Genel Müd.)	
BARLAS Ertürk	(Gelirler Genel Müd.)	
BASRİLER Alev	(DİE)	(Katılmadı)
BENLİ Hatice	(DİE)	
BERKSOY Turgay	(Marmara Ün. Öğ.Üyesi)	
BİLDİRİCİ Ziyaeddin	(Anadolu Ün.Öğretim Üyesi)	
BOSTAN Gülten	(Çevre Bak.)	(Katılmadı)
BÜYÜKBALKAN Uğur	(TÜRMOB)	
ÇAKIR Selim	(HDTM)	
ÇAKMAK Şefik	(TMB)	
ÇAPOĞLU Gökhan	(TOBB)	(Katılmadı)
CAVLI Mehmet	(HDTM)	
ÇEHRELİ Faruk	(İTO)	
ÇORAPÇI Bülent	(TÜSİAD)	
DAĞ Nevin	(TESK)	
DEĞER Nuri	(Maliye Baş Müf.)	(Katılmadı)
DURAN Recai	(TİSK)	(Katılmadı)
EKZEN Aykut	(Başbakan Danışmanı)	
EMANET Mehmet	(Deri San. Der.)	(Katılmadı)
ERİŞ İbrahim	(Tapu Kad.Gn.Md.)	
ERTÜRK Nihat	(Turizm Yat.Der.)	
FALAY Nihat	(İst. Ün.Öğretim Üyesi)	(Katılmadı)
GÖRGÜN Sevim	(İst. Ün.Öğretim Üyesi)	(Katılmadı)
GÜLTEKİN Hakkı	(Hesap Uzmanı)	
GÜR Turgut	(Turizm Yat.Der.)	
GÜRKAN Nazime	(Gelirler Baş Kont.)	(Katılmadı)
İNAL Sumru	(HDTM)	
İNAL Metin	(Celal Bayar Ün.Öğ.Üyesi)	(Katılmadı)
KAFAOĞLU Aslan Başer	(DİSK)	
KARADUMAN Muharrem	(Güm.Gn.Md.)	
KİRMAN Ahmet	(Türkiye Bankalar Birliği)	
KIZILOĞLU Hakkı	(TİSK)	
KIZILOT Şükrü	(Gazi Ün. Öğretim Üyesi)	(Katılmadı)
KİRMANOĞLU Hasan	(Başbakan Danışmanı)	(Katılmadı)
KOCABEY İbrahim	(Baş Hesap Uzm.)	
KÜPELİ Bülent	(TÜRK-İŞ)	
KURT Hasan	(Baş Hesap Uzm.)	
KUTLAY Mehmet	(TÜRMOB)	
ÖĞEL Atilla	(Tapu Kad.Gn.Md.)	
ÖNDER İzzettin	(İst. Ün.Öğretim Üyesi)	(Katılmadı)
OYAN Oğuz	(TARİŞ-Gazi Ün. Öğr. Üyesi)	
ÖZASLAN İsmail	(İTO)	(Katılmadı)
ÖZBAKIR Osman	(Çevre Bak.)	
ÖZEN Kadri	(Baş Hesap Uzm.)	(Katılmadı)

KOMİSYON ÜYELERİ (Devam)

ÖZGEN	Feridun	(SPK)	
PINAR	Mete	(Türkiye Ziraat Od.Bir.)	
ŞAHİN	İnciser	(DİE)	
ŞENATALAR	Burhan	(İst. Ün.Öğretim Üyesi)	(Katılmadı)
ŞENGÜL	Selami	(SPK)	
SEVİĞ	Veysi	(Başbakan Danışmanı)	
SOLMAZ	Halil	(TESK)	
TARCAN	Nurseli	(TİSK)	
TERZİ	Nevzat	(İller Bankası)	
TEZCAN	Ramazan	(HDTM)	(Katılmadı)
TÜFEKÇİOĞLU	Nevzat	(Koç Holding)	
TURAK	Esat	(Şehir Plancıları Odası)	
USANMAZ	Asım	(Güm.Gn.Md.)	
YAZGANARIKAN	Gülsüm	(HDTM)	
YEĞENOĞLU	Sevim	(Sanayi ve Tic. Bak.)	
TÜRKAN	Ercan	(DPT)	
GÜRLER	Sema	(DPT)	
MESUTOĞLU	Berk	(DPT)	
YAZICI	Kuddusi	(DPT)	
GÖNÜL	Ayşenur	(DPT)	
USTA	Erhan	(DPT)	
YILMAZ	H.Hakan	(DPT)	
KILIÇ	Yalın	(DPT)	

REDAKSİYON KOMİTESİ

ÖZGEN	Feridun
YILMAZ	H.Hakan
TÜRKAN	Ercan
B.MUTER	Naci
KUTLAY	Mehmet
SOLMAZ	Halil
ÇEHRELİ	Faruk
AYDINÇELEBİ	Mustafa
KÜPELİ	Bülent
BİLDİRİCİ	Ziyaeddin
ERTÜRK	Nihat
BÜYÜKBALKAN	Uğur
ŞENGÜL	Selami
GÜR	Turgut
KOCABEY	İbrahim
GÜLTEKİN	Hakkı
GÜRLER	Sema
MESUTOĞLU	Berk

TEMEL HEDEFLER VE STRATEJİ ALT KOMİSYONU

BAŞKAN

ÖZGEN Feridun

RAPORTÖRLER

ŞENGÜL Selami

YILMAZ H.Hakan

SEKTÖREL YAKLAŞIMLAR ALT KOMİSYONU

BAŞKAN

B.MUTER Naci

RAPORTÖRLER

GÜR Turgut

GÜRLER Sema

YÖNETSEL VE HUKUKİ SORUNLAR ALT KOMİSYONU

BAŞKAN

KUTLAY Mehmet

RAPORTÖRLER

BÜYÜKBALKAN Uğur

YAZICI Kuddusi

1. GİRİŞ

Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlanmasına bilgi tabanı sağlamak için DPT tarafından oluşturulmuş bulunan Vergi Özel İhtisas Komisyonu, önce kendi içinden üç adet Alt Komisyon belirlemiş; "Temel Hedefler ve Strateji", "Sektörel Yaklaşımlar" ve "İdari ve Hukuki Sorunlar" Alt Komisyonları raporlarının 11.4.1994 tarihli Ana Komisyon Toplantısında görüşülmesi sonrasında oluşturulan "Redaksiyon Komitesi", yaklaşık dokuz aylık bir çalışma sonucunda nihai rapor taslağını ortaya çıkarmıştır. Redaksiyon Komitesi çalışmalarına zaman zaman Komisyon üyesi olmayan Uzmanların katılımı da sağlanarak görüşlerine başvurulmuştur. Ayrıca, farklı sektörlerden belli başlı 100 büyük firmayı kapsamına alan bir anket uygulaması da, Redaksiyon Komitesi çalışmaları sırasında gerçekleştirilmiştir. Türk Vergi Sisteminin çözümlenmesinde pekçok temel ipucunu veren anket sonuçları, "Temel Hedefler ve Strateji" Alt Komisyonu raporunda yer alan bazı tesbitlerin doğrulanmasında yardımcı olmuştur.

Bu çalışma dönemi içinde önce 1993 yılı sonlarında bir "vergi reform paketi" gündeme gelmiş ve bu paket kısmen yasalaşmıştır. Fakat daha önemlisi, yapısal derinliği geçmişteki benzerlerinden farklı bir ekonomik kriz dönemine girilmiştir. Kriz, kamuoyununda temelde kamu açıklarına dayandırılmış; kamu harcamaları üzerinde fazla bir hareket yeteneğinin bulunmaması ise sorunu "vergi sistemine" odaklamıştır. Bu düşünce akışı, doğal olarak vergiciliğin fiskal amacını ön plana çıkarmıştır. Ekonomik yapı ve gelişmeyle vergi sistemi arasındaki uyumsuzluğu gözardı eden, yalnızca fiskal amacı ve bu amaca dönük çözümleme ve önlemleri, doğruluğu çok tartışmalı varsayımlar ve kavramlar üzerinde geliştirmeye çalışan yaklaşımlar, bir anda ilgili kamuoyunun ortak düşüncesi haline gelmiştir. Bu toplumsal psikoloji içinde olağanüstü bazı vergiler, zaten vergi ödeyen bir kesimden belki de son bir özveri olarak toplanabilmiş; ancak uzun vadede sağlıklı değerlendirmelerle çözümlenebilecek sorunlara (kayıtdışı ekonomi gibi) ilişkin kısa vadeli öneriler geliştirilmiştir.

Ancak, özetlenen tüm bu gelişmeler, daha önce alt komisyon raporunda (Temel Hedef ve Stratejiler) ortaya konmuş bulunan doğru temel yaklaşımlarımızda önemli bir değişikliğe yol açmadığı gibi, bunların kaçınılmazlığını daha belirginleştirmiştir. Dolayısıyla Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı için, temeli sağlam olan, ekonomik yapı ve gelişmeye uyumlu

değişimi hedefleyen bir öneri setine olan gereksinimin devam ettiği düşünülmektedir.

Raporun temel amacı, zorunlu olduğu bugün tartışmasız şekilde kabul gören bir "vergi reformu"na çağdaş, gerçekçi, dar kalıplardan arınmış bir bakış açısı geliştirmek; yerleşik kavramsal çerçeveyi ve değişmez kabul edilen varsayımları sorgulamak; böylelikle sonuç getirmeyen veya yanlış sonuçlara yolaçan politik-bürokratik yaklaşımlara bir gelişim kanalı önermektir. Vergilemeyi zihinsel karışıklıktan kurtarmak ve net bir çerçevede uzlaşmak, toplumdaki katmanlar ve çeşitli güç odaklarının, bu alandaki anlamı sanıldığından çok daha az olan ve etkinliği azaltan ekonomi-politik mücadelelerini demokratik yapı içinde doğru alanlara kaydırmanın ve vergilendirmede verimi arttırmanın ön koşuludur.

Vergi sistemi sorunları, başta ekonomik olmak üzere sosyal, kültürel ve politik yönleriyle karmaşık bir yapının açık ve net çözümlemelerle ortaya konmasını zorunlu kılmaktadır. Çözüm arayışları ve hedef saptaması ancak, bu sorunlar üzerinde uzlaşma, temel ekonomi-politik tercihler ve ülke koşullarının getirdiği kısıtlar çerçevesinde olanaklı duruma gelebilecektir.

Türkiye'de vergi politikaları, ötedenberi ekonomik sistemin büyüme, bölüşüm, kaynak dağılımı işlevleri üzerinde yoğun etkilere yol açmıştır. Temel politik tercihleri yansıtan ana sonuçları yanında, ölçülemeyen, kontrol edilemeyen sonuçları ise, vergi politikalarının istem-dışı yan ürünleri olarak çoğu kez temel tercihlere aykırı olabilmiştir. Bu özellik, öncelikle vergi politikalarının oluşum sürecinden kaynaklanmaktadır. Vergiciliğin teknik karmaşıklığı, toplumda uzlaşma aranmamasına gerekçe olarak gösterilmekte; politik- bürokratik çerçeveyle sınırlı bir ortamda vergi politikaları oluşturulmakta; ancak uygulamaya geçtikten sonra ekonomik ve sosyal geri bildirimler, gecikmeli bir uzlaşma arayışını gündeme getirmekte; böylelikle bütüncüllük ve içsel tutarlılık bozulmakta; kararlılık gücü azalmaktadır.

Türk vergi sistemini biçimlendiren ikinci bir temel özellik, yurtdışı gelişmiş modellerin Türkiye'ye aktarımında ekonomik ve sosyal yapıya uyarlılığın sağlanmamasıdır. "Mevzuat yapıcılık" anlamında Türk vergi sisteminin "geriliği"nden söz etmek mümkün değildir. Ancak, değinilen "uyarsızlık", bürokrasinin gerçekçi pragmatizmi sonucu mevzuatın sonradan restorasyonuyla aşılmaya çalışılmakta; bu uygulama ise, aktarılmış modellerin yine mantıksal bütünlüğünü, içsel tutarlılığını bozmakta; mevzuatın sonradan gecekondulaşmasına yol açmaktadır.

Yapının açık ve net çözümlemelerle ortaya konmasını zorlaştıran önemli bir özellik ise, veri-bilgi düzeninin, istatistik tabanın, sorgulanması gereken varsayımlar ve düşünce sistemine göre oluşturulmuş bulunmasıdır. Başka yaklaşımları, bu istatistik düzenden sağlanan verilerle sınama olanağı son derece kısıtlı kalmaktadır. Örneğin, teşvik sistemiyle hangi kesim veya katmanlara, ne ölçüde kaynak sağlandığını veya çeşitli katmanların gerçek vergi yüklerini tesbite yardımcı olacak bir veri seti bulunmamaktadır. Hatta üretilen veri setlerinde bile, zaman içinde oluşan tanım değişiklikleri veya teknik kaydırmalar nedeniyle (gelir ve kurumlar vergileri arasında olduğu gibi) gelişimi izlemek yanıltıcı sonuçlara yol açabilmektedir.

Bu koşullar ve çerçeve içinde hazırlanan raporun ilk ana bölümü, genel ekonomik yapıyı ele almakta; vergi sisteminin temelini oluşturan, reform tasarımları için kavranması zorunlu olan nitelikleri belirlemeye çalışmaktadır. İzleyen ana bölüm ise Türk Vergi Sistemi' ne ayrılmıştır. Bu bölümde kamu gelirleri ve vergi sistemi, uluslararası vergi düzenlemeleri, idari yapı, denetim sistemi, yargı düzeni ve vergi sisteminin ekonomik etkileri incelenmiştir. Son ana bölüm ise değerlendirme ve sonuçları içermektedir.

2. GENEL EKONOMİK YAPI

2.1 GENEL EKONOMİK DURUM

İkinci dünya savaşından sonra kurulan yeni iktisadi düzenin mali kesiminin temeli olan sabit kur düzeni (Bretton Woods)'un 1973 yılında çökmesi, 1979 yılında ABD'de FED'in (Federal Reserve System) bundan sonra artık faiz oranlarını denetlemeyeceğini ve dalgalanmaya göz yumacağını açıklaması, 1973-79 döneminde büyüme oranlarında ve verimlilikte ortaya çıkan azalmalar, birinci ve ikinci petrol şokları ve ardından yaşanan ticaret hacmindeki daralmalar, dünya iktisadi sisteminin girdiği kriz koşullarının temel kanıtlarıydı. 1980'li yıllara gelindiğinde tablo (özellikle çevre ülke tanımlarını taşıyan) gelişmekte olan dünya ülkeleri açısından oldukça olumsuzdu; kapasite kullanımları daralmış, artan bir fiyat yapısı ve beraberinde yaşanan bir işsizlik içine girilmiş ve bozulan dış ödemeler dengeleri uluslararası ticaret için önemli bir engel durumuna gelmişti[1].

Bu dönemde görülebilen, yeni bir iktisadi dönemin başlamakta olduğunun koşullarıydı. Bekleyişler karmaşıklaşmış, piyasalar alt üst olmuştu. 1980'li yıllar bu belirleyicilik içinde; önce gelişmiş ülkelerin, ardından gelişmekte olan ülkelerin makro-ekonomik dengelerinde ve biçimlerinde yeni yapısal dönüşümlerin yaşandığı yıllar oldu. Çünkü derinleşen kriz koşulları sadece stabilizasyon politikalarında değil, kalkınma stratejilerinde de değişiklikler yapılması zorunluluğunu getiriyordu. Yeni kalkınma modeli, ekonominin dışa açılması, fiyatların serbest rekabetçi pazarlarda oluşması, birikimin özel sermaye öncülüğünde sağlanması temelinde iktisat literatürüne "yapısal uyum modeli" adı altında girdi. Modelin teorik yapısı; neo-klasik iktisat öğretisinin, birikim ve üretim kararlarının özel sermaye tarafından karlılık ilkesine göre alındığında kaynakların en etkin dağılımının sağlanacağı yolundaki önermesine dayanmaktaydı[2].

Bu dönemin, temel özelliği müdahaleci uygulamalardan piyasa ekonomisine doğru bir geçiş, dönüş, değişim dileğinin var olması ve iktisat politikalarının bunun üzerine şekillendirilmeye çalışılmasıdır.

[1] Yılmaz,H.Hakan, Kamu Ekonomisinin Gelişimi ve Devletin Rolü, Yayınlanmamış Çalışma, 1993
[2] Yeldan, A.Erinç, "Türk Yapısal Uyum Sürecinde İktisadi Artığın Yaratılması ve Kaynak Aktarımı", İşletme ve Finans, S. s.33-44, 1992.

Türkiye'de ise özellikle 1970'li yılların sonunda somut sonuçları yaşanmaya başlanan krizin yerel çözümünün iktisadi kararlılığı (tercihi) 24 Ocak 1980'de açıklanan ekonomik istikrar programı ile şekillenmişti. Planlı, içe dönük ve ithal ikameci olan iktisadi yapı;

I. Enflasyonu kontrol edebilmek,
II. Dış kaynak açığını minimize edebilmek,
III. Arz yönlü sorunları çözebilmek ve
IV. Ekonomiyi daha istikrarlı bir havaya sokabilmek,

için gelişmiş ülkeler ve benzer ülkelerdeki değişime koşut olarak, (özellikle iktisadi siyaset anlamında) ekonominin dışa açılması ve piyasa ekonomisine yöneliş hedeflenmiş, tüm politika seçenekleri bu yönde kullanılmıştır.

24 Ocak kararlarıyla reel ve mali piyasalarda oluşan durum şöyleydi;

- Reel sektörün iki ayağından biri olan mal ve hizmet piyasalarında fiyatlar ikiye katlanmış (1980'de %100'ü biraz aşan enflasyon gerçekleşmiştir) ve bu artış yoğunlukla KİT zamlarıyla uyarılmıştır.
- İşgücü (faktör) piyasasında ise reel olarak düşüşler yaşanmıştır.
- Mali sektörün faiz yönünde, bir yıl vadeli mevduat baz olarak alındığında faiz oranlarında 1980 yılında yaklaşık iki kat artış gerçekleştiği görülmektedir (bir yıl vadeli mevduat faiz oranı yüzde 20 iken, 1980 yılında bu oran yüzde 35'e çıkarılmıştır).
- Mali sektörün ikinci ayağı olan kur yönünde ise Dolar/Türk Lirası kuru 35,-TL'den 70,-TL'ye yükseltilmiş dolayısı ile o da iki katına çıkarılmıştır.

1994 yılına girildiğinde yaşanan kriz koşulları ve ardından gelen "5 Nisan Kararları" yaklaşım olarak 24 Ocak kararları ile benzer çözümlemeleri içermesi yanında iktisadi siyaset anlamında (5 nisan kararlarının yapısal reformları düzenliyen ikinci bölümü tam olarak -özellikle siyasi yapının bu değişikliklere etkin bir duyarlılık göstermemesi sonucu- uygulanamamış ve yaşama geçirilememiştir) gösterdiği yaklaşım ve uygulama benzerliği ile, ekonomide yeni çıkış yolları oluşturmaktan ziyade Türkiye'nin ekonomik kaynaklı sorunlarının çözüme ulaştırılamadığının ve beklentilerin iyice olumsuzlaştığı bir ekonomi konjonktürünün ifadesiydi.

2.2 BÜYÜME VE GSMH'NİN YAPISI

İktisat yazını büyümeyi oluşturan kaynakları, üzerinde anlaşılan dört temel unsura dayandırmaktadır, bunlar; ı) İç Talep Artışı, ıı) İhracat Genişlemesi, ııı) İthal İkamesi ve ıv) Teknolojik Değişme'dir.

İkinci dünya savaşı sonrasında oluşan yeni iktisadi düzenin işleyişi içinde büyümeyle ilgili olarak yapılan ve yukarıdaki değişkenleri test eden bir çok ampirik araştırma (1980'e kadar uzanan dönemde) gerçekleşen büyümeye katkının en fazla "iç talep artışı"ndan kaynaklandığını göstermektedir.

1970'li yıllara girildiğinde Türkiye'de ortalama %7'lik bir büyüme hızı yakalanmıştır. Dönemin ikinci yarısından başlayarak bu hızın yavaşladığı görülmüş, özellikle 1979 yılında petrol fiyatlarında meydana gelen ikinci önemli artış (Bir varil petrolün 1978'de ortalama olarak 14,-$, 1979'da 19,-$ ve Eylül 1980'de 40,-$'a çıkması) ile oluşan maliyet artışları, kaynakların kıtlık derecelerini gösteren göreli fiyat sisteminin iyice bozulması ve bunun uzantısında ortaya çıkan harcamaların kontrol edilememesi sonucunda;

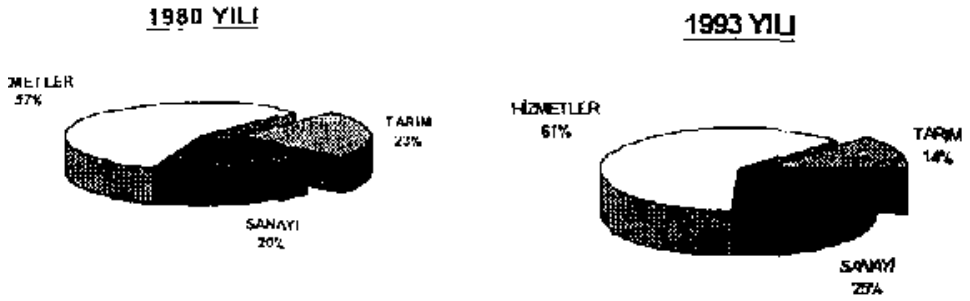
⇒ Rezervler hızla erimiş,
⇒ Ara ve yatırım mallarının dışalımında büyük problemler yaşanmaya başlamıştır.

Bu gelişmeler doğal olarak üretimde gerilemelere (önemli ölçüde atıl kapasite oluşmasına), teknolojik duraksamaya ve kıtlıklara neden olmuştur.

1980-1993 (1989 hariç olmak üzere) döneminde GSMH'da sürdürülebilir bir büyüme oranı sağlanmıştır. 1983, 1986, 1989, 1990, 1992 ve 1993 yılları dışında dış talebin büyümeye katkısı pozitif olarak gerçekleşmiştir. (Burada özellikle son beş yıla dikkat edilmesi gerekir ki bu dönem esnek ve gerçekçi kur politikasının bırakıldığı dönemdir) 1988 yılında büyümenin tamamı dış talepten kaynaklanmıştır. Bu dönemde gerçekleşen büyümenin toplam talep düzeyinin yükseltilmesi ile yaratılan büyüme olduğu ve bunun kapasite artışı yerine kapasitenin tam kullanımına yönelik sonuçlar verdiği görülür. Bu çerçevede büyüme arz yönlü olarak incelendiğinde gelişme, özellikle imalat sanayindeki kapasite kullanımının artmasından kaynaklanmaktadır. Toplam iç talebin büyümeye katkısı 1983'lere kadar düşük düzeylerde seyretmiş, 1983'den sonra bu etki dönemin belirleyicisi olmuştur.

Sektör payları itibariyle bakıldığında, GSMH'nın 1980 ve 1993 yılları bileşiminde, Tarım Sektörünün payı %23,56'dan %13,77'ye düşmüş, Sanayi Sektörünün payı %20.15'den %24.69'a, Hizmetler Sektörünün payı da %56.30'dan %61.54'e çıkmıştır.

GRAFİK : 1
GSMH'NIN SEKTÖREL DAĞILIMININ GELİŞİMİ



Tarım sektörünün büyüme hızı yıllar itibariyle dalgalanmalar göstermiş ve son 14 yıllık dönemde yıllık ortalama yüzde 2 düzeyinde olmuştur. Fakat planlı dönemin başında yaklaşık olarak yüzde 40' lar düzeyinde olan GSMH içinde tarım sektörünün payı giderek düşmektedir.

Sanayi sektöründe ise imalat sanayi ile enerji alt sektörlerinde gerçekleştirilen yüksek büyüme hızları, bu sektörün nisbi ağırlığını yükseltmiştir. Bu sektörün büyüme hızı 1980-93 döneminde yıllık ortalama yüzde 9'lar düzeyinde gerçekleşmiştir.

Planlı dönemin başından itibaren GSMH içinde hizmetler sektörünün payı sürekli olarak yükselmiş hatta bazı dönemlerde hizmet sektörünün yarattığı katma değer GSMH içindeki büyüme oranlarını aşmış veya çok yakın değerlere ulaşmıştır. 1980-93 döneminde ana üretim sektörlerinde yaşanan gelişmeler hizmetler sektöründe de reel üretim artışları sağlamıştır. Bu dönemde, iç ve dış talepteki canlanmaya bağlı olarak ticaret alt sektöründe; konut ve alt yapı yatırımlarındaki canlanmaya bağlı olarak da inşaat alt sektöründe belirgin bir büyüme sağlanmıştır.

2.3 SABİT SERMAYE YATIRIMLARI

Toplam yatırımların GSMH içindeki payı 1980'de %16'dan 1982'de %14.6'ya düşmüş, izleyen yıllarda artarak 1986'da %18,4'e çıkmıştır. 1987'den sonra bu oran tekrar düşmeye başlamış, 1992'de %15,8'e inmiştir. 1993'de ise %17 olarak gerçekleşmiştir (Burada eski seri ve yeni seri geçişlerinden dolayı, özel kesim yatırım gerçekleşmeleri eski seri dikkate alınarak hesaplanmıştır; yapılan yeni hesaplamaya göre 1993'de bu oran %25.1'dir). 1994 yılında özellikle kamu yatırımlarında reel olarak büyük bir düşüş yaşanmıştır, Kamu yatırımlarının toplam program ödeneği (fonlar hariç) 143,538 trilyon TL iken harcama 118,817 trilyon düzeyinde olmuştur (fonları dahil etmememizin nedeni fon harcamaları içinde bir önceki yıl hakedişlerinin yer almasıdır). Zaten yetersiz olan kamu yatırımları 5 Nisan kararları çerçevesinde çıkarılan genelgelerden en fazla etkilenen harcama kalemi olmuştur.

1980-93 döneminde toplam sabit sermaye yatırımları içinde özel kesim yatırımlarının payı 1988 yılında kamu payının üstüne çıkmış ve dönem sonuna kadar bu şekilde gerçekleşmiştir. Bu gelişmede özellikle 1987'den sonra kamu yatırımlarındaki düşme oranının özel kesim yatırımlarındaki düşme oranından daha yüksek olması etkili olmuştur.

Bu dönemde kamu kesiminde gerçekleştirilen yatırımlar (1985-86 yıllarında yoğunlaşan) ekonomik ve sosyal altyapı yatırımlarıdır. Enerji, ulaştırma ve haberleşme ile sosyal altyapı yatırımlarının payı düzenli bir artış gösterirken imalat sanayi yatırımları ise uygulanan politikalar sonucu bir önceki döneme göre oldukça büyük gerilemeler göstermiştir. (1980'de toplam kamu yatırımları içindeki payı %34,3 olan imalat sanayi yatırımları 1992'de %5,5 olmuş, 1993'de %3,3, 1994'de %2,8 olarak gerçekleşmiştir). Aynı dönemde özel kesim imalat sanayi yatırımlarının göreli olarak düşük kalması ve kamu yatırım programlarında altyapıya öncelik verilmesi sonucu imalat sanayi yatırımlarının toplam yatırımlar içindeki payı dönem boyunca giderek düşmüştür (özel kesim sabit sermaye yatırımları toplamı içinde 1980 yılında %35,3 olan imalat sanayi yatırımları 1989'da %21,8'e düşmüş 1993'de %23,6 olarak gerçekleşmiştir). 1994 ve 1995 yılında yatırımlarda beklenen düşmeden en fazla ulaştırma sektörü ile konut sektörünün etkilenmesi öngörülmektedir (özel sektörde de ayrıca imalat sektörü). 1994 yılında gerçekleşen toplam kamu yatırımları gerçekleşmesinin sektörel dağılımına bakıldığında ulaştırma-haberleşme sektörünün %41,9 ile ilk sırada yer aldığı

onu %11,7 ile enerji sektörünün takip ettiği görülmektedir, eğitim ve sağlık sektörleri sırasıyla %8,6 ve %3,7 ile olumsuz etkilenen sektörler olmuşlardır[3].

Konut sektörüne sağlanan finansman imkanlarının genişletilmesi ile konut yatırımlarının özel kesim yatırımları içindeki payı önemli ölçüde artmıştır (özel kesim sabit sermaye yatırımları içinde son yedi yıldır konut sektörünün ağırlığı %40'ın üzerinde gerçekleşmiş, 1989 yılında ise %50'ye ulaşmıştır). Turizm sektörüne getirilen teşvik ve kredi imkanları ve yabancı sermayenin de katkısıyla sektörün yatırımları dönem içinde artış kaydetmiştir.

Kamu kesimi yatırımları içinde KİT yatırımlarının payı önemli ölçüde düşerken, yerel yönetimlerin ve fonların payı artmıştır. Özellikle fonların payının son beş yıldır önemli ölçüde artış göstermesinin arkasında altyapı yatırımlarının bu kuruluşlarca finanse edilmesi yatmaktadır (ağırlıklı olarak otoyol ve baraj projeleri). 1989 yılında toplam kamu yatırımlarının %43,5' i KİT'ler tarafından gerçekleştirilirken, bu oran 1994'de %26,1'e gerilemiştir. Aynı yıllarda Genel-Katma bütçeli kuruluşlar'ın oranı %31,5'den %42,6'ya, fonların oranı ise %19,3'den %26,4' çıkmıştır.

2.4 PARA-KREDİ, BANKA VE SERMAYE PİYASASI

1980'li yılların başında "yapısal uyum modelini" benimseyen Türkiye'de, ekonominin reel kesiminde yaşanan gelişmelere paralel olarak, enflasyonist bekleyişlerin ve talep fazlasının kontrol altına alınması, ekonomideki aşırı likitidenin masedilmesi dolayısı ile fiyat artışlarının düşürülmesi amaçlanmış ve finansal liberalizasyon süreci de başlatılmıştır. Çünkü bir önceki dönemin eleştirilen para-kredi politikası; ekonomideki reel büyümenin üstünde bir parasal genişlemeye yol açarak toplam talep üzerinde oluşturulan baskı ile sürekli fiyat artışlarına yol açılması şeklindeydi.

Dönem başında Türkiye'de finans kesimini niteliyen unsurlar:

I. Sermaye piyasası başta olmak üzere piyasa mekanizmasını çalıştıracak yapılanmaların (kurum ve araçların) eksik olması,
II. Bankacılık yoluyla finansman biçiminin hakimiyeti ve
III. Negatif reel faiz uygulaması olarak sıralanabilir.

[3] Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için, DPT Kamu Yatırımları Raporu (1994 Yıl Sonu Geçici) 'na bakılabilir.

1 Temmuz 1980'de bankacılık kesiminde devreye sokulan serbestleşme uygulamaları (tasarruf mevduat faiz oranları ile kredi faiz oranlarının serbest bırakılması, bankalara mevduat sertifikası çıkarma imkanının tanınması vs.) bu yöndeki çalışmaların ilk ayağını oluşturmaktadır. Bunu takibeden yılda ise sermaye piyasasının kurulması ve düzenlenmesi yönünde önemli gelişmeler yaşanmıştır.

1980'li yıllarda mali kesimde yaşanan değişim süreci, göreli olarak mali derinleşme sürecini de beraberinde getirmiştir. Bu dönemde mali araçların (genel olarak mali büyüklüklerin) GSMH içindeki payı hissedilir ölçüde artmıştır. 1980 yılında %17.48 olan mali araçların GSMH içindeki payı, kademeli olarak yükselerek 1984-1987 döneminde sırasıyla %25.53, %26.84, %33.23 ve %37.37'ye çıkmıştır. 1992 yılında %40.55 olan bu oran, 1993 yılı itibariyle %38.58 olarak gerçekleşmiştir. Bankacılık kesimi özelinde bakıldığında, mali araçların kompozisyonunda, çeşitliliğinde ve GSMH'ye oranında büyüme'nin gerçekleştiği öne sürülebilir. Bankacılık kesimi araçlarının GSMH'ye oranın, 1980 yılındaki %13.26 düzeyinden 1984 yılında %21.07'ye çıkması mali derinleşmenin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bankacılık kesiminin GSMH içindeki payı, döviz tevdiat hesaplarının açılmasına imkan getirilmesinin ve özel finans kurumlarının kurulmasının da etkisiyle, 1986 yılında %27.52'ye ulaşmıştır. Bu artış eğilimi, 1987 yılında da devam etmiş, söz konusu oran %28.91 olarak gerçekleşmiştir. 1988-1990 döneminde, ekonominin reel kesiminde yaşanan gelişmelerin de etkisiyle bankacılık kesimi araçlarının GSMH içindeki büyüklüğü 1993 yılında %21.31'e düşmüştür. Ancak ara dönemler itibarıyle çeşitli iniş-çıkışların yaşanmasına rağmen, 1980 sonrası dönemde bankacılık kesiminin ekonomi içinde kontrolünde tuttuğu fonların büyüklüğü sistematik bir biçimde artmıştır.

Bu eğilimi destekleyici bir başka gelişme de, bankacılık kesiminin toplam aktif büyüklüğünde görülmektedir. 1980 sonrası dönemde Türk mali kesiminin egemen unsuru olan bankaların toplam bilanço büyüklüğünün GSMH içindeki payı, istikrarlı bir şekilde artmıştır.1980 yılında %34.1 olarak gerçekleşen oran, 1982 yılında %46.7, 1984 yılında %51.1, 1986 yılında %64.2 seviyesine yükselmiştir. Bankacılık kesimi aktif büyüklüğünün GSMH içindeki payı, 1987 yılında %70.6 olarak (1980 sonrası dönemde) tepe noktasına ulaşmıştır. İzleyen dönemde, bankaların ekonomi içinde sahip olduğu büyüklük göreli bir düşüş dönemine girmesine rağmen, 1980 öncesi döneme kıyasla önemini korumuştur.

Ancak genel olarak mali kesimde, özelde de bankacılık kesiminde yaşanan olumlu gelişmeler, mali sistemin asli fonksiyonu olan "reel kesime

kaynak aktarım" sürecinde yansımasını bulamamıştır. Uygulanmaya çalışılan finansal liberalizasyon politikaları doğrultusunda, piyasaların (TCMB resmi döviz effektif piyasası, açık piyasa işlemleri, interbank, sermaye piyasaları bağlamında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası vs.) ve yeni mali araç tekniklerinin (fon yönetim-risk aktarım araçlarının kullanımı vs.) geliştirilmesine rağmen, mali kesimdeki büyümenin sanayiye kaynak yaratmaktaki işlevinin yetersiz kaldığı görülmektedir.

Bankacılık kesimi mevduat büyüklüğü, 1980 sonrası uygulanan pozitif reel faiz politikasından olumlu olarak etkilenmiş, toplam mevduat 1980-90 döneminde %116.1 büyüme göstermiş, pasif toplam içindeki payı ise %56'ya çıkmıştır. Diğer taraftan (1980'de %50.3 olan) kredilerin toplam aktif içindeki payı, 1981'de %51.3'e çıkmasına rağmen bu tarihten sonra sürekli bir düşüş eğilimine girmiş 1984 yılında %35.9 olan en alt noktasına inmiştir. Bankaların yarattığı kaynaklar içinde kredilerin payında görülen bu olumsuz gelişme yerini 1985 sonrasında kısmi bir iyileşmeye bırakmış olsa da 1993 yılında %41 düzeyinde kalmıştır. Buradaki çarpıcı nokta, bankacılık kesiminin ekonomide kontrol altında tuttuğu fonlar itibariyle 1980 sonrasında önemli bir büyüklüğe ulaşmasına rağmen kredilendirmenin bankacılık faaliyetleri içinde göreli önemini kaybetmesidir. Bu çarpık gelişmenin nedenleri ;

I. Uygulanan pozitif reel faiz politikası,
II. Munzam karşılık ve umumi disponibilite başta olmak üzere kaynak maliyetlerinin artması,
III. Fon kullandırma maliyetinin yükseltilmesi (batık kredi riski),
IV. Özellikle kamu finansman politikası sonucu mali piyasalarda oluşan "mali kalabalıklaşma" dır (crowding out).

Bankaların 1985'den sonra yoğun bir şekilde Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu alımına yöneldikleri görülmektedir, iç borç stokunun alıcılara göre dağılımı incelendiğinde bankalar, dönem ortalaması olarak yüzde 80'nin üzerinde bir büyüklüğe ulaşmışlardır.

1980 sonrası dönemde, Türk Bankacılık Sisteminde gözlemlenen bir diğer önemli gelişme de, TCMB'nin 1986 yılında Açık Piyasa, 1987 yılında İnterbank, 1989 yılında da Resmi Altın Piyasasını kurmasıyla bankaların hazine (treasury) işlemlerine yönelmesi ve fon yönetim tekniklerinin kullanımında uzmanlaşma sağlanmasıdır. Ayrıca, bankaların yurtdışı faaliyetlerinde ve örgütlenmelerinde de bir yoğunlaşma görülmektedir.

Ağustos 1989'da TPKK hakkında kanuna ilişik 32 sayılı kararla konvertibiliteye geçilmesi ve finans kesiminin dışa açılması yolunda liberalizasyon tedbirlerinin devreye sokulması, bankaların döviz cinsinden işlemlerinde önemli gelişmelerin kaydedilmesine yol açmıştır. 1989 ve sonrasında mali sistemde, Türk lirasından dolara ve marka kaçış şeklinde bir "para ikamesi" süreci yaşanmıştır. Bu eğilimin en çok somutlaştığı göstergelerin başında, döviz tevdiat hesaplarının toplam mevduat ve toplam pasif içindeki artış hızıdır. Ancak bankaların döviz cinsinden yükümlülüklerinin daha yüksek bir hızda artış göstermesi, bankaların "açık pozisyon"da faaliyet göstermelerini de beraberinde getirmiştir. Bu ise, Türk bankacılık sisteminin "toplam risk düzeyi" açısından çok olumsuz sonuçlar doğurmuştur.

Türk finans kesiminde yaşanan gelişmelerin bir diğer yansıması ise "paranın dolaşım hızında" izlenebilmektedir. Dar anlamda para tanımı M1 (=dolaşımdaki para + vadesiz mevduat + Merkez Bankasındaki mevduat) olarak alındığında 1980 sonrasında paranın dolaşım hızı önceki döneme kıyasla iki katına yakın bir artış göstermiştir. 1966-79 döneminde 5 civarında seyreden M1 paranın dolaşım hızı, 1980 sonrası dönem için ortalama 9.74 oranına yükselerek, önemli bir sıçrama kaydetmiştir. Ancak M2 (=M1 + vadeli mevduat) esas alınarak, paranın dolaşım hızına bakıldığında 1966-79 dönemi için 4.07 civarında olan dolaşım hızının, 1980 sonrası dönemde hafif bir artış göstererek 4.3 olarak gerçekleştiği görülmektedir. M1 ve M2 para tanımları arasında "paranın dolaşım hızı" bazında görülen bu farklılığın, Temmuz 1980'de vadeli mevduat faizleri için getirilen serbesti ile yakından ilgili olduğu düşünülmektedir. Vadeli mevduatın pozitif reel faiz oranlarındaki artışlar, M1 talebinin GSMH içindeki büyüklüğünün düşme eğilimine girmesinde, dolayısıyla M1 para dolaşım hızında yüksek oranda bir artışın yaşanmasında etkili olmuştur. Ayrıca 1980 sonrasında mali araç ve teknik çeşitliliğinin arttırılmış olması (hisse senedi, tahvil, döviz tevdiat hesapları, yatırım fonları, repo vs.) ve bu araçların M1-M2 para tanımlarında yeralmaması, 1980 sonrası dönemde paranın dolaşım hızında pozitif bir eğiliminin yaşanmasında etken olmuşlardır. 1993'de paranın dolaşım hızı 6,15' e çıkmıştır .

Rezerv para genişlemesi 1988 ve 1989 dönemleri dışında Merkez Bankası'nın iç varlıklarının artışından kaynaklanmıştır

1980 yılında sermaye piyasalarında ihraç edilen menkul kıymetlerin GSMH içindeki payı %4.22 olurken, kamu sektörünün payı %3.54 özel sektörün payı ise %0.68'lerde gerçekleşmiştir. 1980 sonrası dönemde sermaye piyasalarının GSMH içerisindeki payı önemli ölçülerde artmıştır. 1993 yılında sermaye piyasalarının payı %18.5'e, kamu sektörünün payı

%13.4 ve özel sektörün payıda %5.13'e çıkmıştır. Bu durum 1980'lerden itibaren uygulanmaya başlanan ekonomi politikalarının doğal sonucu olarak Türkiye ekonomisindeki mali derinleşmenin bir göstergesi olarak ele alınabilir.

1980 öncesi kurumsal ve idari bir düzenlemeden yoksun olarak işleyen sermaye piyasalarına, çekidüzen verilmesi ve kurumsallaştırma amacıyla, 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) kabul edilmiş; 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur.

Kurul, 1982'den 1986 yılına kadar temel olarak menkul kıymet ihraçları ve bunlarla ilgili düzenlemelere yönelik çalışmalarda bulunurken, 1986 sonrası İMKB'nın devreye girmesiyle ikinci el piyasa faaliyetlerin de düzenlenmesi ve denetiminde işlev üstlenmiştir.

Kamu sektörünün ihraç ettiği menkul kıymet bazında stok dağılımına bakıldığında, 1980 yılında devlet tahvili %74.6, hazine bonosu %25.4'lük bir paya sahip iken, 1993 yılında devlet tahvili %71.9'luk hazine bonosu %24.5'lik paya sahiptir. Köprü, baraj, otoyol gibi alt yapı projelerinin gerçekleştirilmesi ve bunlara fon sağlanması amacıyla 1984 yılında gelir ortaklığı senetleri ve 1988 yılında da dövize endeksli senet uygulamalarına başlanmıştır. Gelir ortaklığı senetleri 1991 yılında itfa edilerek uygulamadan kaldırılırken, dövize endeksli senet ihraçları devam etmektedir. Dövize endeksli senetlerin 1993 yılı sonu itibarıyla kamu kesimi menkul kıymet stokları içerisindeki payı %3.6 oranına ulaşmıştır.

Özel kesim menkul kıymet stoklarının kendi içinde araç bazında dağılımına bakıldığında ise, 1980 yılında hisse senedi stokları %12.5, özel sektör tahvili ise %87.5 paya sahip iken, 1993 yılında hisse senetleri %73.5'e çıkarken tahvil %1.1'e düşmüştür. 1987 yılında finansman bonosu uygulaması, 1992 yılında da VDMK uygulaması başlatılmıştır. Bu menkul kıymetlerin payları ise 1993 yılında finansman bonosu %0.8, VDMK ise %24.6'dır.

Türk Sermaye Piyasaları özellikle 1986 sonrasında hem araç bazında hem de faaliyet bazında önemli gelişmelerin yaşandığı yıllar olmuştur. Sermaye Piyasaları bu dönemde özellikle özel kesime finans sağlama fonksiyonu anlamında ihraçlarda önemli bir artış sağlamazken; ikinci el piyasa faaliyetlerinde önemli yükselişler yaşanmıştır.

1993 yılında ikinci el piyasa faaliyeti dolayısıyla gerçekleşen işlem hacmi 2 katrilyon TL gibi önemli bir büyüklüğe ulaşmıştır. İşlem hacminde kamu sektörü menkul kıymetleri önemli bir ağırlığa sahip bulunmaktadır.

Gerçekleşen işlem hacminin aracı kuruluşlar bazında kompozisyonuna bakıldığında, 1993 sonu itibarıyle bankaların ağırlığı %85.6 düzeyinde iken aracı kuruluşların payı %14.4 olarak gerçekleşmiştir. Bu kurumların yıllar itibarıyla yoğun olarak kamu kesimi menkul kıymetlerine yöneldikleri gözlenmektedir.

2.5 DIŞ TİCARET VE ÖDEMELER DENGESİ

24 Ocak kararlarıyla uygulamaya konulan yapısal uyum ve istikrar programının temel amaçlarından birisi de, ekonominin dışa açılması ve bunun belirleyiciliğinde ihracata dayalı bir sanayileşme politikası idi.

Programın uygulandığı ilk dönemde reel kesim ve mali kesimde gerçekleştirilen yeni düzenlemeler ve fiili durumlarla (KİT fiyatları, reel ücretler, faiz oranı, döviz kuru, dünya ekonomi konjoktürünün yansımaları, belirsizlik ortamı gibi) ihracat artışı için gerekli olan ve ülke içi koşulların yaratabileceği iç talep daralması başarı ile sağlanmıştır. Bu politika seçenekleri yanında vergi iadesi, vergi muafiyeti, döviz kullanımı, ihracat kredisi gibi fiyat dışı teşviklerle de ihracat artışı desteklenmiştir. Uygulanan bu politikalar ekonominin dışa açılma sürecinde bir yandan piyasada oluşan göreli fiyatlar yapısını dış ticarete konu olan mallar lehine dönüştürmüş, diğer yandan bu gelişmenin devamında kaynaklar dış ticarete konu olan malları üreten sektörlere kaydırılmıştır. Ayrıca yine bu dönemde diğer dönemden farklı başlangıç koşulu olarak sağlanan dış finansman ve gerçekleştirilen borç ertelemeleri, ödemeler dengesi ve kamu finansmanı üzerindeki yükün azaltılmasına yardımcı olmuştur.

İthalat rejiminde önemli ölçüde liberalizasyona gidilmiştir. İthalatın libere edilmesi kademeli olarak gerçekleşmiştir, 1980 yılında ithalattaki damga resmi %25'den %1'e düşürülmüş, ithalat teminatları azaltılmış ve liberalizasyon listeleri yeniden düzenlenmiştir. 1991 yılının başında ithalattaki kota uygulamasına tümüyle son verilmiştir. İthalatın serbestleştirilmesi yönündeki temel adım 1983 yılında, ithalat rejiminde pozitif listeden negatif listeye geçilmesi ile ithale konu olan mallar; ithali yasak, müsadeye tabi ve libere, fon ödemek suretiyle ithal edilebilecek mallar şeklinde üç ayrı

kategoride sınıflandırılmıştır. 1986 yılında ithalat rejiminde ithal edilebilecek mallar, müsadeye tabi ve libere mallar olmak üzere sınıflandırılmış ve ithali müsadeye tabi mal sayısı tedricen azaltılmıştır. 1990 yılı ithalat rejimi ile özel kanunlarla ithali yasak olan malların dışında, ithali izne bağlı hiç bir mal kalmamıştır

1987-1993 döneminde uygulanan kur politikası bir önceki dönemin aksine TL'nin diğer yabancı paralara göre reel olarak daha değerli tutulması şeklinde olmuştur. 1987'yi baz alan bir çalışmada TEFE 1993 yılında 1581 olurken doların değeri 1281 olarak gerçekleşmiştir (İTO TEFE Endeksi).

1980 yılında 2,9 milyar dolar düzeyinde olan ihracat 1989 yılında 11.6 milyar dolara, 1993 yılında 15,6 milyar dolara yükselmiştir. Toplam ihracat içerisinde yer alan sanayi ürün ihracatı sırasıyla 1 milyar dolar, 9.1 milyar dolar ve 13.9 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Yine aynı dönem içinde ithalat rakamları ise 1980'de 7.5 milyar dolar, 1989'da 15.9 milyar dolar, 1993'de 29,7 milyar dolar olmuştur . İhracatın ithalatı karşılama oranına bakıldığında, 1980'de bu oranın %36,8 olduğu, 1989' da 73,8 ' e yükseldiği, 1992'de %64 1993'de ise %54'e düştüğü görülmektedir. Bu dönemde görünmeyen işlemler hesabı fazla vermiştir. Gelişmede, dış borç faiz ödemelerinin giderek artmış olmasına rağmen diğer gelir kalemlerinde, özellikle turizm gelirlerinde sağlanan olumlu artışın büyük rolü olmuştur.

2.6 KAMU FİNANSMANI

Dünya'da ikinci dünya savaşı sonrası uygulanan ekonomik ve sosyal politikalar sonucu devletle piyasalar arasındaki uyuşmazlıklar geniş ölçüde hafiflemiş ve yeni tanım, devletin ekonomik yaşamda tamamlayıcılık yönü üzerine şekillenmişti. Fakat bu yeni düşünce de 1970'lerin ikinci yarısından sonra yoğun bir şekilde sorgulanmış ve yerini tekrar devletle piyasalar arasındaki uyuşmazlığa bırakmıştır. Bu gelişim süreci, sonuçları itibariyle değil de süreci ortaya çıkaran dinamikleri açısından irdelendiğinde, olayın piyasa ekonomisi işleyiş mekanizmasının mantığı içinde çok yönlü bir şekilde analiz edilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Artık günümüzde devlet, siyasal savaşımların aracı ve hedefi (konusu) olması yanında her zamankinden daha fazla bir şekilde "ekonomik stratejilerin" temel bir öğesi durumuna gelmiştir. Kamusal karar alma sürecinin bu boyutu kazanması, ister istemez kamusal erkin, piyasa ekonomisi sisteminin işleyiş mekanizması üzerinde

özellikle kaynak dağıtım mekanizmasında varlığını yoğunlaştırmasına ve derinleştirmesine neden olmuştur[4].

1980 sonrası uygulanan iktisat politikalarının sonucu, devletin iktisadi faaliyetlerinin geçmiş dönemlere kıyasla küçültülmesi ile birlikte kamunun son 13-15 yıllık dönemde kendi kontrolü altında bulunan kaynakların kullanımında (gerek ekonomik gerekse siyasal gerekçelerle) tercih ve zamanlama hatası içinde olmasıdır (otoyol projeleri, büyük altyapı yatırımları, siyasal gerekçeli politikalar, istihdam politikası gibi).

Kamu kesiminin küçültülmesi politikasının sonucu olarak 1980'den sonra konsolide devlet bütçesinin cari ve yatırım harcamalarının hem toplam harcamalar içindeki, hem de GSMH içindeki payları büyük ölçüde azalmıştır. Dönem başında GSMH'ya oranı %12,5 olan cari harcamalar dönem sonunda %8,8'e düşmüş, yatırım harcamaları %6,6'dan %2,8'e düşerken transfer harcamaları ise ortalama %10 gibi (Faiz ödemelerinin payı %6'dır, önceki beş yılın faiz ödemesi ortalaması ise %3,8'dir) büyük bir artış yaşarken bir önceki döneme göre 2,6 kat artmıştır (Konsolide Devlet Bütçesi içinde ise dönem sonunda cari harcamalar %42'2'ye, yatırım harcamaları büyük bir oransal düşüşle %11'e kadar inmiş, transfer harcamaları ise %46,8 gibi tarihinin en büyük oranlarından birine ulaşmıştır). Transfer harcamaları içinde borç faizi ödemeleri oranı %56'ya varmıştır. Bu ise %28,2 gibi bir oranla neredeyse yatırım harcamalarının iki katına eşit bir orana ulaşmaktadır. Burada şu noktayı de belirtmeliyiz ki, nitelik olarak rakamlara dayanan kamusal büyüklükler ekonominin bütünü içerisinde kamu kesiminin yerini ve önemini göstermesi bakımından önemli fakat yeterli değildir. Ayrıca eski ve yeni milli gelir serileri arasındaki farklılık ile kayıt dışı ekonominin varlığı düşünüldüğünde bu rakamların yatay karşılaştırmalarını yapmak daha dikkatli olunmasını gerektirmektedir. Şöyle ki, resmi rakamlarda %40'a ulaşan Kamu Harcamaları/GSMH büyüklüğü, yapılan yarı resmi ve özel nitelikli bir çok araştırmada %25'lere çekilebilmektedir.

Borçlanma politikalarının vardığı yer bugün sadece kamusal politika araçlarının olumsuz bir şekilde etkilenmesini aşmış, ekonominin genelini oldukça olumsuz etkileyen boyuta ulaşmıştır. Bu özellikle 1993 ve 1994 yılları makro büyüklüklerinin incelenmesinde daha açık bir şekilde görülmektedir. 1992 yılında faiz ödemelerinin GSMH'a oranı %3,7 iken 1993 ve 1994' de sırasıyla %6 ve %7,5 olmuştur. Böylelikle 1994 yılında faiz ödemeleri,

[4] Yýlmaz,H.Hakan, Kamu Ekonomisinin Geliþimi ve Devletin Rolü, Yayýnlanmamýþ Çalýþma, 1993.

personel ödemelerinin dahi üstüne çıkmıştır. Bu durum bugün vergi stratejilerinin yeniden gözden geçirilmesinin en önemli nesnel gerekçesidir.

1981'de Vergi Gelirleri (Sos.Güv.Kes.Hariç)/GSMH oranı %15,92 iken bu oran 1993 sonu itibariyle %19,21 olarak gerçekleşmiştir. Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri/GSMH oranları incelendiğinde 1980'de %14 olan oranın dönem ortasında %10,5'lere (1984) düştüğü, dönem sonunda ise ancak %14'lere ulaşabildiği görülür (bu konuda daha ayrıntılı bilgiler 3.bölümde yer almaktadır). Toplam vergi gelirlerindeki yükseliş ise özellikle fon gelirlerinin yükselmesinden kaynaklanmıştır (fon gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı 1981'de %5'lerden 1990'da %32,4'e çıkmıştır).

Vergi ile ilgili rakamların OECD Ülkeleri ile karşılaştırılması durumunda, Türkiye'deki vergi yükü ile ilgili oranların bir çok OECD Ülkesi ortalamasının yarısına yakın rakamlar olduğu görülmektedir (özellikle yeni milli gelir serisi ve yalnızca %10'luk bir kayıt dışı ekonomi varsayımında). Örneğin son yedi yıl içinde Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)/GSYİH oranı OECD Avrupa ortalaması %29 iken Türkiye'de %21 olarak gerçekleşmiştir (yeni seri ve %10'luk kayıt dışı ekonomi varsayımında bu rakam %14'e düşmektedir). Bu tür yatay karşılaştırmaların anlamlı sonuçlar verebilmesi için ülkelerin vergi kapasiteleri arasında düzey olarak büyük farklılıkların olmaması gerekmektedir (Gelir Düzeyleri). Türkiye'de bu oranın OECD Avrupa Ortalamasına göre düşük çıkması bu şekilde gerekçelendirilebilirken diğer bir faktör ise bu gerekçeyi nisbeten etkisizleştirmektedir; bu faktör, ülkedeki gelirin dağılımıdır. Gelir dağılımının bozuk olması, vergi kapasitesini artırıcı bir etken olarak kabul görmektedir.

Tüm bu gelişmeler, ekonomide devletin kullandığı kaynaklar açısından büyük bir gerileme olmadığını fakat topluma sunulan kamu hizmetlerinde reel olarak bir düşüş olduğunu göstermektedir.

Devlet, bir yandan asli fonksiyonlarını yerine getirmek için gerekli kaynakları ayıramamakta, özellikle son 6 yıldır finansman dengesinde ortaya çıkan açık nedeniyle bir borç sarmalı içinde kalmakta, kamu kesimi finansal yapısını kontrol edememek gibi, göstergeleri şimdiden ortaya çıkmaya başlayan büyük bir problemle karşı karşıya bulunmaktadır.

2.7 DEMOGRAFİ VE İSTİHDAMIN YAPISI

Bir ekonomide işgücü arzını belirleyen en temel değişken toplam nüfus, yapısı ve bu nüfusun artış hızıdır. Nüfus kavramı sosyal bir olgu olmakla birlikte ekonomik yapıyı dolaysız etkilemekte ve yapı içerisinde neden-sonuç ilişkisini ortaya koymaktadır. Cumhuriyet sonrası dönemde ülkemizde iki türlü nüfus politikası uygulamasından söz edebiliriz; birincisi 1960'lara kadar olan dönemde savaşlar nedeniyle azalan iş gücünün artırılmasını öngören nüfus artırıcı (pro-natalist) politikalar, ikincisi ise günümüzde de iyice yoğunlaşan (kimi yoksulluk teorilerinin temel aldığı) nüfus azaltıcı politikalar.

Türkiye'de son kırk yıllık dönemde yıllık ortalama nüfus artış oranı, %2'ler gibi yüksek bir düzeyde gerçekleşmiştir. Planlı dönemin başında toplam nüfusun yüzde 26'sı kentlerde yaşarken bu oran 1992'de yüzde 54'e çıkmıştır. Hızlı bir şekilde yaşanan kentleşme süreci (kentleşmenin ortalama yıllık artış hızı yüzde 4.5'i bulmuştur) bugün demografik yapıda oluşan pek çok değişimin nedeni olmuştur.

İstihdam ve işsizlik bugün Türkiye'nin en önemli sorunudur. Gerek istihdamın yapısında (özellikle yatırımcı ve imalat kesimindeki kamu kuruluşlarında), gerekse işgücünün ortalama kalifikasyon düzeyinde somut iyileşmelerin gerçekleşmemesi yönelişin olumsuz göstergeleridir. Son dönemde işsizliğin göreli olarak düşme göstermesinin temel nedeni ise oransal olarak işgücü arzında görülen azalmadır. Okullaşma oranında ve kentleşme hızındaki artış sonucu işgücüne katılma oranında ortaya çıkan azalma bu sonucu açıklamaktadır (Özellikle kadınlarda işgücüne katılma oranı daha hızlı düşmüştür).

İstihdam edilenlerin dağılımına baktığımızda 1994 sonu itibariyle toplam istihdamın 18,285 milyona ulaştığı görülmektedir. İstihdamın sektörel dağılımı incelendiğinde;

GSMH içinde tarım sektörünün aldığı payın düşmesine rağmen bu sektör en fazla istihdamın yapıldığı (bugün yaklaşık yüzde 45'ler civarındadır) ve kişi başına en düşük gelirin elde edildiği sektör olma özelliğini korumaktadır. 1993 yılı itibariyle bakıldığında, bu sektördeki istihdamın yaklaşık yüzde 60'ının ücretsiz aile işçisi olduğu ve bunun yüzde 85'inin kadınlardan oluştuğu görülmektedir.

Sanayi sektöründe istihdamın ağırlıklı bölümü imalat sanayi alt sektöründe yer almaktadır (%90'nın üzerinde). Bunun belirgin nedeni imalat sanayinde 1980 sonrasında görülen kapasite kullanımlarında ortaya çıkan artıştır; oysa orta ve uzun vadede istihdam artışı için gerekli olan, bu sektörde yapılacak olan sabit sermaye yatırımlarıdır. Bu sektörün toplam istihdam içindeki payı bugün %16'lar düzeyindedir. Hizmetler sektörü de gelişimini sürdürmüş ve toplam istihdam içindeki payını %39'lar düzeyine çıkarmıştır.

2.8 EKONOMİK ÖRGÜTLENMİŞLİK

Bir toplumda örgütlenme düzeyi, gelişmişlik kıstasının bir parçası olarak her türlü sistemin (ekonomik, politik, kültürel, sosyal) denetlenebilirliğinin, şeffaflığının ve dolayısıyla meşruiyet alanının belirleyicisidir. Başka bir deyişle, gelişmişlik düzeyi, sistemlerin kavranmasını, denetlenmesini, düzen içinde tutulmasını (oluşturulan düzene uymayan davranışların önlenmesini), toplum tarafından benimsenmesini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, gelişmişlik düzeyiyle uyumlu olmayan sistemler oluşturmak olanaklı değildir. Ekonomik sistem içinde devletin bir eylem alanı olarak vergi toplama başarısı da, ancak gelişmişliğin ekonomik yapıdaki yansımasına uygun yaklaşımlar ve yöntemlerle artırılabilmektedir.

Bu çerçevede, ekonomik yapıdaki örgütlenme ölçülerinin ortaya konması, etkin bir vergi sistemi tasarımı açısından zorunlu gözükmektedir.

Türkiye'de ekonomik örgütlenme esas olarak sanayileşme çabalarına koşut bir gelişme göstermiştir. 1930'lu yıllarda büyük kamu yatırımlarına, 1950'li yıllardan itibaren de özel kesimin sınai yatırımlarına entegre ekonomik birimlerin hızla "işletme kişiliği" kazanmalarına zemin oluşurken; bugün özellikle imalat sanayiindeki oligopolistik yapıların unsurları olan dev örgütler ortaya çıkmıştır. Özellikle 1960'lı yılların ithal ikameci sanayileşme politikası, göreli olarak büyük sermaye yoğunlaşmalarına temel oluşturmuştur. Büyük sermayeli şirketler, gerek yan sanayide, gerekse artık ülke çapındaki pazarlama ağında örgütlenmeleri zorlamıştır. Bu zorlama, istenen kapasitelere ulaşmak için gereken sermaye büyüklüklerini sağlamak amacıyla ekonomik, üretim yapısının biçimlendirdiği hukuksal ve yönetsel kültürü sağlamak amacıyla ise sosyal nedenlere dayanmıştır. Benzer gelişmeler, tarımsal ürünleri işleyen sınai kesimlerde de 1970'li yılların sonlarına doğru gözlenmektedir (Örneğin, hayvansal ürünlerde).

Geçmişi geçen yüzyıla dayanan bir örgütlenme modeli de bankacılıkta ortaya çıkmıştır. Bu kesimin sunduğu hizmetin özelliği daha hızlı bir örgütlenmeye neden olmuştur.

Büyüme zorunluluğu, özkaynak ve banka sisteminin kredilendirme mekanizmaları ile de karşılanamaz boyutlara geldiğinde, 1980'li yıllarda, sermaye piyasasından kaynak sağlamanın koşulu olarak şirket örgütlenmeleri, uluslararası standartlar düzeyine yaklaşmıştır.

Ancak yukarıda özetlenen tüm bu görüntü, ekonominin yeterince örgütlendiği sonucunu hâlâ ortaya çıkarmamaktadır.

Öncelikle, tarım kesiminin önemli bir bölümü, piyasa düzenine göre örgütlenmiş durumda değildir. İşletme kişiliği kazanamamış verimsiz "aile üretimi"nin piyasayla ilişkileri finans ve ticaret kesimince sağlanmaktadır. Bu iki sektör ise tarım kesimindeki örgütlenmeyi zorlamamaktadır.

İkinci olarak, mekansal yerleşimini tamamlamamış, sürekli göçen bir toplumun neden olduğu kentsel rantlar ve konut üretimi gereği, uzunca bir süre örgütlü kesimlerin ilgi alanı dışında kalmış; rantlar ve kârlar "yap-sat"cı müteahhitler, bunlarla entegre ticaret erbabı arasında paylaşılmıştır. Ancak 1980'li yıllarda konut üretiminin talebinin, devlet yanında özel kesimin de bu alanlara girmesine yol açmış; buna rağmen eski yapı tümüyle ortadan kalkmamıştır.

Üçüncü olarak, devletin örgütlenmeye ilişkin teşvik veya yasaklama politikaları çoğu kez ters sonuçlar yaratmıştır. Örneğin, bazı faaliyetlerde bulunmak veya bazı teşviklerden yararlanmak için anonim şirket statüsünün koşul olarak getirilme alışkanlığı, Türkiye'de anonim şirket statüsünü yozlaştırmış; örgütlenme görüntüsü altında bazı avantaj veya imtiyazları elde etmenin denetlenemeyen yapılarını oluşturmuştur. Piyasaları düzenleme amacıyla sürdürülen yasaklama politikaları ise, yeterli koşulların bulunmadığı ve devletin de gücünün yetemeyeceği pekçok konuda örgütlenmenin doğal gelişimini bile engellemiştir. Buna örnek olarak da tefecilik gösterilebilir. Ancak örgütlü finansal kesimin ekonomik rekabetiyle ortadan kalkacak olan tefecilik faaliyeti, devletin yasaklayıcı yaklaşımıyla yalnızca yeraltına inmiştir. Özetle, ekonomideki gereksinimlerden örgütlü ekonomik birimlerce karşılanmayanların bir şekilde sistem içinde karşılandığını ve devletin yasaklamacı politikalarının ise bu oluşumu önlemediğini hatta iyice denetlenemez bir görünmezliğe ittiğini vurgulamak istiyoruz.

Benzer bir sorun, çağdaş dünyada suç olarak kabul gören faaliyetlerin önlenmesinde de ortaya çıkmaktadır. Uyuşturucu ticareti, kaçakçılık, devletin yağmalanmasına dönük faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan rüşvet-irtikap, çeşitli dolandırıcılıklar gibi yasadışı faaliyetlere ilişkin yasaklar da, devlet erkinin (ve diğer gelişmişlik kıstaslarının) yeterli olmadığı ortamlarda örgütlü suç şebekelerinin sistemde "meşru olmayan" alanı genişletmelerine yol açmaktadır.

Yukarda değinilen yasadışı faaliyetlerin özellik taşıyan bir türü de, işletme adlarının hırsızlığına (sahte marka) dayalı üretim alanlarıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, teknolojik yaratıcılığın azlığı ve fikri hakların korunmasına yönelik hukuksal ve kültürel yetersizlik, böylesi bir sanayinin doğmasına ve hatta, gizli bir örgütlenme ağıyla yarattığı ihracat potansiyeli nedeniyle devletlerce hoşgörüyle karşılanmasına neden olmaktadır.

Özellikle son zamanlarda pekçok spekülatif yaklaşım sonucu Türk Vergi sistemiyle ilgili gündeme yerleşen "kayıt dışı ekonomi" kavramı, ekonomik örgütlenmenin özellikleri yeterince irdelenmediği takdirde, saptırmalara yol açabilmektedir. Sağlıklı bir çözümleme yapıldıktan sonra da bir dizi sorunun cevabı aranmalıdır:

I. Kayıt dışı ekonominin suç niteliğindeki faaliyetlerden oluşan kısmı ortadan kaldırılmalıdır; ancak olanaklı mıdır? (gelişmişlik düzeyinin kısıtları).

II. Önlenemeyen kayıt dışı ekonomi yasal çerçeve içine çekilip "görünür" duruma getirilebilir mi? Bu amaçla kullanılan af ve pişmanlık yasaları gibi araçlar, sistemlerde daha derin yaralara neden olmaz mı?

III. Suç niteliği yalnızca devletin yürütme erkinin kararlarına bağlı faaliyetlerde daha liberal bir yaklaşım, kayıt dışı alanı daraltmaya hizmet etmez mi? (İmtiyaz dağıtımında daha esnek bir yapı, daha düşük vergi oranları, örgütlenme biçiminde daha özgür bir yaklaşım gibi).

IV. Vergicilik açısından bakıldığında, kayıt dışı ekonomiyi "kayıt içine" alma çabası yerine daha dolaylı yollarla kavramaya çalışmak, vergi etkinliğini artırmada daha gerçekçi bir yaklaşım sayılmaz mı?

V. Amaçlanabilir bir düzeyde kayıt dışı ekonomi, ekonomik sistemin güvenlik süpabı olarak değerlendirilebilir mi?

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

3.1 HUKUKİ YAPI

Kamu hukukunun bir kolu olan vergi hukuku, devletle kişiler arasında vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevleri düzenlemektedir. Vergilendirme yetkisinin kime ait olduğu ve nasıl kullanılacağı tarih boyunca devlet tanımı ile geliştiği için toplum yaşantısını düzenleyen ana sözleşme (Anayasa) ile vergi hukukunun güçlü bir ilişkisi vardır ve anayasa hukuku vergi hukukunun temel belirleyicisidir.

Türkiye'de çeşitli tarihlerde kabul edilmiş olan günümüze kadarki bütün anayasalarda vergileme konusunda temel hükümler yer almış ve bunlar ana ve değişmez ilkeler olmuşlardır. 1876 Anayasası ile vergilerin bütün yurttaşlardan ödeme güçlerine göre alınacağı bunun ise ancak kanunla düzenlenebileceği ilkesi getirilmiş; 1924 Anayasasında verginin tanımı yapılmış ve yine verginin kanuna dayanılarak alınacağı tekrar edilmiştir. 1961 Anayasasında , herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergilerin kanunla alınabileceği açık bir şekilde belirtilmiştir.

1982 Anayasası incelendiğinde bir çok hükmün vergi hukuku ile ilgili olduğu ve ona temel oluşturması gerektiği anlaşılmaktadır (sosyal hukuk devleti gibi). Fakat vergi ile ilgili en önemli hüküm, temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmın siyasi hak ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesidir. Bu maddeye göre;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. "

Anayasa ve kanun dışında vergi hukukunun yasama organından doğan üçüncü kaynağı uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak, yumuşatmak veya bu konudaki düzenlemeleri değiştirmek, uluslararası rekabeti düzenlemek gibi nedenlerle yapılan uluslararası vergi anlaşmaları, tek taraflı olabileceği gibi günümüzde bölgesel işbirliklerinin gelişmesi ile çok taraflı da olabilmektedir.

Vergi hukukunun yürütme organından doğan en önemli kaynağı kanunlara bağlı olarak çıkarılan genel tebliğlerdir. Maliye ve Gümrük İdarelerinin çıkardığı bu tebliğler uyulması zorunlu olan düzenlemelerdir.

Devlet olmanın gereği olarak yapılan kamusal harcamaların en sağlam ve güvenilir kaynağı vergidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası "kişilerin mali güçlerine göre vergi ödemelerini" ve böylece kamu harcamalarına katılmalarını temel ilke olarak kabul etmiştir. 1940'ların sonunda başlatılan ilk büyük vergi reformu ile uygulamaya konan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu (1960 Anayasasından 20 yıl önce benzer ilkelerle donatılarak), "herkes mali gücüne göre vergi öder" ilkesini gerçekleştirebilmek için gerekli çağdaş düzenlemeleri bünyesinde barındırıyor ve zamanla günün koşullarına uyumlaştırılması gerekiyorken, 1980 sonrasında özellikle de 1983'den sonra uygulamaya konan ekonomi politikaları ile bu temel ilke bir kenara itilmiştir.

Bu dönemde atılan geriye yönelik adımlarla;

I. Türk vergi sisteminin, gelirin toplanması ve beyanı esasına dayanan üniter yapısı terkedilmiş bunun yerine (BKK ile zaman zaman sıfıra kadar indirilen) düşük oranlı ve kaynakta nihai vergileme yapan bir sistem ikame edilmeye çalışılmıştır.

II. Muafiyet, istisna, götürülük ve nihai anlamda stopaj uygulamaları yaygınlaştırılarak hemen her kesime verilen tavizlerle, vergi yapısı içinden çıkılmaz ve nihayet "vergi, ödeyenden alınır" bir hale gelinmiştir. Bu oluşum vergi ödeme bilincini ve ahlakını zayıflatmış, vergi almanın meşruiyetini tartışılır hale getirmiş ve kayıt dışı uygulamaları yaygınlaştırmıştır.

Devlet olma erkinin vazgeçilmez bir aracı olan vergi; kamu harcamalarının yükünü (maliyetini) topluma yayan en temel araçtır. Vergi, bu yönüyle kamu harcamalarının finansman aracı olma özelliği taşır. Bununla birlikte son 10 yıllık dönemde Türk vergi sistemi belirtilen bu asıl işlev ve amacından

uzaklaştırılarak, siyasal iktidarların ekonomik, sosyal ve mali alanlardaki en önemli müdahale aracı haline getirilmiştir.

1983 yılını izleyen 10 yılı aşkın sürede genel olarak Türk mali mevzuatında ve özel olarak da vergi mevzuatında düzenlemeler açısından adeta büyük bir patlama olmuştur. Büyük bir hızla yasalaşan düzenlemeler çoğu zaman yeni bir uygulama getirmek yerine, kendinden bir önceki yasayla yapılan değişiklikleri yeniden değiştirmiş; bu da mevzuatı gittikçe daha karmaşık ve dağınık bir hale getirmiştir.

Bu dönemde Bakanlar Kuruluna verilen Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi ile Türk vergi sisteminde yeni bir sürece girilmiş ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinin “yasalarla düzenleme” zorunluluğu yok varsayılarak, bu uygulama adeta olağan düzenleme tekniği olmuştur. Yaygınlaştırılan bu uygulama ile güçler ayrılığı ilkesinden uzaklaşılarak Meclis'in yasa yapma hak ve sorumluluğu, yürütmeye geçmiş, Meclis bir onay makamına dönüştürülmüştür. Bu uygulamanın "yasama organının ağır işlediği" gerekçesine dayandırılmasının hiç bir haklı yönü bulunmamaktadır. Zira 1984-89 arasındaki dönemde Meclis tarafından vergi yasalarında 69 kez değişiklik yapılmış olup bu rakam, anılan dönemde aylık olarak ortalama 1 yasa çıkarıldığını göstermektedir.

3.2 KAMU GELİRLERİ VE VERGİ YAPISI

3.2.1 KAMU GELİRLERİ VE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Bu kısımda, kamu gelirleri ile onun en önemli kaynağı olan vergi gelirlerinin genel olarak yapısı ve gelişimi ele alınacak daha sonra toplam kamu gelirleri içerisinde yeralan vergi gelirlerinin (elde edildikleri iktisadi kaynaklara göre yapılan ayırımında) yapısı ve gelişimi incelenecektir. Cumhuriyet sonrası dönem için ele alınan bu incelemede ağırlık 1980 sonrası (özellikle 1983 sonrasında) yaşanan gelişmeler ile günümüzde vergi sisteminin geldiği nokta üzerinde olacaktır.

3.2.1.1 KAMU GELİRLERİ YAPISINDAKİ GENEL GELİŞME

1980'li yıllara kadar olan dönemde toplam kamu gelirleri içinde en önemli paya genel bütçe gelirleri sahipti. Yine bu döneme kadar bazı olağanüstü dönemler bir yana bırakıldığında genel bütçe gelirlerinin ortalama % 80'nin üstündeki kısmı vergi gelirlerinden oluşmaktaydı. Yani kamu gelirleri sisteminin temel kaynağı genel bütçe gelirleri ve bunun içerisinde yer alan vergi gelirleriydi. Bunu aşağıdaki tablo 1 ve tablo 2'den görebiliriz.

TABLO 1
GENEL BÜTÇE GELİRLERİNİN GELİR TÜRLERİNE GÖRE
YÜZDE (%) DAĞILIMI

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ DIŞI NORMAL GEL.	ÖZEL GEL. VE FONLAR
1925	81	16	3
1930	76	12	13
1935	58	17	25
1940	43	10	47
1945	79	13	7
1950	88	4	8
1955	72	10	18
1960	75	11	14
1965	78	4	18
1970	71	12	17
1975	90	9	1

1980'li yıllarda kamu gelirleri yapısında yaşanan değişim, vergi yüklerindeki düşmeyle birlikte önceki dönemin aksine vergi gelirlerinin bir kısmının konsolide bütçe dışına çıkarılması niteliğinde olmuştur. Konsolide bütçe içerisindeki toplam bütçe gelirleri ve toplam vergi gelirleri büyüklükleri, gerek toplam vergi gelirleri, gerekse de toplam kamu gelirleri açısından 1983 sonrası dönemde büyük düşüşler göstermeye başlamıştır. Tablo 2'den görüldüğü üzere (özellikle çarpıcı olması açısından 1975 tarihi başlangıç olarak alındı) 1983'de % 86,6 olan genel bütçe gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı 1988' de % 58,4'e inmiş, ancak 1990 yılından sonra yükselerek 1993'de % 92'ye ulaşmıştır. Merkezi bütçe sistemi dışına bu yıllarda net bir şekilde kaynak aktarımı yapılmıştır.

Toplam vergi gelirlerinin gelişiminde ise, konsolide bütçe kaynaklı vergi gelirlerinin yine 1983'den itibaren azalmaya başladığını görüyoruz. 1983' de konsolide bütçe vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı

% 99,8 iken bu oran düşmeye başlamış, 1988'de %72,32 1992'de % 70,81 olmuştur.

TABLO 2
TOPLAM KAMU GELİRLERİ-GENEL BÜTÇE GELİRLERİ-TOPLAM VERGİ GELİRLERİ VE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ'NİN GELİŞİMİ

(Milyar TL)

YILLAR	TOP. KAMU GEL.	GEN. BÜT. GEL.	TOP. VERGİ GEL.	GEN. BÜT. VER. GEL.	G. BÜT.GEL /KAMU GEL. (%)	G.B.VER.GEL. /T.VER.GEL. (%)	TOP.KAMU GEL. /GSMH (%)
1975	116,3	105,4	98,8	95,0	%90,63	%96,15	%16,83
1976	151,6	140,7	131,2	127,0	%92,81	%96,80	%17,46
1977	205,5	183,6	173,7	169,0	%89,34	%97,29	%18,54
1978	369,7	306,7	255,5	247,0	%82,96	%96,67	%22,46
1979	503,1	515,5	417,3	406,0	%102,46	%97,29	%17,49
1980	1 004,5	925,2	766,2	750,0	%92,11	%97,89	%18,94
1981	1 593,8	1 420,8	1 211,7	1 191,0	%89,15	%98,29	%19,87
1982	1 753,4	1 461,5	1 327,5	1 306,0	%83,35	%98,38	%16,52
1983	2 672,5	2 313,9	1 938,0	1 934,0	%86,58	%99,79	%19,10
1984	4 130,9	3 298,1	2 516,7	2 375,0	%79,84	%94,37	%18,63
1985	6 886,1	4 578,4	4 289,7	3 844,0	%66,49	%89,61	%19,48
1986	11 615,8	6 629,7	7 372,1	5 990,0	%57,07	%81,25	%22,56
1987	16 854,9	9 894,3	12 004,2	9 072,0	%58,70	%75,57	%22,47
1988	28 650,9	16 734,0	19 705,4	14 250,0	%58,41	%72,32	%22,18
1989	48 369,5	29 939,0	35 878,7	25 572,0	%61,90	%71,27	%21,00
1990	80 398,4	54 576,0	66 052,1	45 430,0	%67,88	%68,78	%20,24
1991	115 815,0	95 800,0	112 657,2	78 734,0	%82,72	%69,89	%18,26
1992	202 596,2	172 844,0	199 380,5	141 181,0	%85,31	%70,81	%18,36
1993	378 310,3	348 035,0	370 841,5	264 273,0	%92,00	%71,26	%18,94
1994	814 590,6	739 950,0	730 053,0	587 760,0	%90,84	%80,51	%20,95
1995*	1529 645,7	1382 184,0	1350 079,0	1085 415,0	%90,36	%80,40	%19,96

Kaynak: Tablo 4, DPT Programları ve 1950-95 Ekonomik ve Sosyal Göstergeler
*Program (17 Ekim 1995)

Kamu gelirleri yapısındaki bu yönlü gelişme, kamunun iç ve dış borç uygulamalarındaki gelişme ile birleştiğinde, büyüklüklerin geçmiş dönemlerle kıyaslanması ve bugünkü yapının irdelenmesi daha anlamlı olacaktır. Genelinde kamu gelirleri, özelinde ise vergi politikasında 1983 sonrasında oluşturulan yeni yapı ve ortaya çıkan kamu açıklarının iç ve dış borçlanma ile kapatılmaya çalışılması sonucunda, harcamaların finansmanı ve borç faizlerinin ödenmesinde toplam kamu kaynakları yapısı böylesi bir değişime girmiştir.

Kamu gelirleri yapısındaki bu gelişmeye esas olarak, 1983' den sonra uygulamaya konulan fon politikası, mahalli idarelere genel bütçeden vergi

gelirlerini aktaran iki yasal düzenleme ve emlak vergisinin belediyelere devri ile uygulanan iktisat ve maliye politikalarının neo-klasik yaklaşımı neden olmuştur.

3.2.1.2 VERGİ YAPISINDAKİ GELİŞME

Bu bölümde, vergi sistemimizi oluşturan çeşitli vergiler, dayandıkları iktisadi kaynaklara göre yapılan sınıflandırma çerçevesinde cumhuriyetten günümüze kadar olan dönemde incelenmiştir.

3.2.1.2.1 GENEL GELİŞME

3.2.1.2.1.1 1923- 80 ARASI

Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım gelirleri üzerinden alınan Aşar'ın kaldırılmasıyla gelir vergilerinde bir düşme yaşanmış bu da gelir vergilerinin ağırlığını 1926-30 arasında %8,95 kadar indirmiştir. Çok düzenli bir trend olmasa da toplam vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı artmış ve 1976-80 ortalaması %54,87 olmuştu. Tüketim vergileri 1973 yılına kadar gelir üzerinden alınan vergilerin payının üstünde olmuş ve bu tarihten sonra seri boyunca gelir vergilerinin altında seyretmiştir.

TABLO 3
TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI (%)

YILLAR	GELİR VERGİLERİ	SERVET VERGİLERİ	TÜKETİM VERGİLERİ	DIŞ TİC. VERGİLERİ
1923-1925	29.92	12.62	29.73	27.72
1926-1930	8.95	16.58	48.80	25.67
1931-1935	22.67	15.40	31.95	29.97
1936-1940	30.95	8.60	32.15	28.18
1941-1945	37.78	9.46	41.98	10.78
1946-1950	35.07	4.14	41.90	18.38
1951-1955	28.75	2.66	45.50	23.04
1956-1960	37.46	1.80	40.51	20.23
1961-1965	34.06	1.57	38.35	26.02
1966-1970	31.27	1.89	37.38	27.45
1971-1975	41.11	1.22	35.20	22.47
1976-1980	54.87	0.89	27.57	16.68

Kaynak: Esfender KORKMAZ
1942 yılı olağanüstü koşulların gerektirdiği vergilerin alındığı yıl olduğu için ortalamanın dışında tutulmuştur.

Dış ticaret üzerinden alınan vergiler bu tür vergilerin yapısının getirdiği değişkenliğe rağmen bu dönemde oldukça istikrarlı bir seyir göstermiştir. Servet vergileri ise 1930'dan sonra devamlı bir düşme trendine girmiş, 1980'de %0,89 gibi çok düşük bir değere inmiştir.

3.2.1.2.1.2 1981-93 ARASI

Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1983'den sonra düşmeye başlamıştır. 1983'de %56 olan oran 1988'de %39,64'e inmiş, 1993'de %38,68 olarak gerçekleşmiştir. Bu düşme toplam vergi gelirlerindeki azalma ve gelir üzerinden alınan vergilerin komposizyonundaki değişme ile birleştirildiğinde sonuçları açısından daha önemli olmaktadır (izleyen bölümde daha ayrıntılı bir tespit yapılacaktır).

1985'de sisteme KDV'nin de dahil olmasıyla dolaylı vergilerin ağırlığı vergi sistemi içinde artmıştır. 1990'da yurt içi tüketim vergilerinin ağırlığı toplam vergi gelirleri içerisinde %41,64'e kadar yükselmiştir (=%37,25+%4,39). 1987'de bu oran %34,18 1993'de ise %38,70 olmuştur (tablo-4).

Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin gelişimi normal trendini korumuştur. 1987'de toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı %22,60, 1991'de %19,75,1993'de ise 21,59 olmuştur. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin içinde gümrük vergisi ile akaryakıt gümrük vergisinin payı yıllar arasında büyük değişimler göstermiştir, gümrük vergisinin 1987'de toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı %4,13 iken bu oran 1991'de %1,08'e düşmüş 1993'de ise %2,74 olmuştur. Akaryakıt üzerinden alınan gümrük vergisinde de aynı şekilde 1992'de %0.01 olan sözkonusu oran 1993'de %1.37 gibi bir orana yükselmiştir (ithalat damga vergisi ve rıhtım resmi kaldırılarak tek vergiye geçilen dönem).

Servet üzerinden alınan vergiler dönem içerisinde genel düşme trendini devam ettirmişlerdir.

TABLO 4- TOPLAM VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT TABLOSU

Cari Fiyatlarla Milyar TL.

GELİR KONULARI	1987	%	1988	%	1989	%	1990	%	1991	%	1992	%	1993	%
I-GELİRDEN ALINAN VERGİLER	**4.969,2**	**41,40**	**7.811,2**	**39,64**	**15.167,6**	**42,27**	**26.303,8**	**39,82**	**45.867,6**	**40,71**	**79.736,6**	**39,99**	**143.454,8**	**38,68**
1-GELİR VERGİSİ	3.460,0	28,82	5.394,5	27,38	11.061,3	30,83	20.992,2	31,78	37.726,9	33,49	68.116,4	34,16	121.357,9	32,73
2-KURUMLAR VERGİSİ	1.509,2	12,57	2.416,6	12,26	4.106,3	11,45	5.311,6	8,04	8.140,6	7,23	11.620,2	5,83	22.096,9	5,96
II-SERVET VERGİLERİ	**203,8**	**1,70**	**309,8**	**1,57**	**361,0**	**1,01**	**1.014,0**	**1,54**	**1.293,3**	**1,15**	**2.098,6**	**1,05**	**3.755,0**	**1,01**
1-MOTORLU TAŞ.VER.	57,9	0,48	139,2	0,71	154,4	0,43	378,4	0,57	622,8	0,55	1.178,6	0,59	2.407,3	0,65
2-VERASET VE İNTİKAL VER.	19,8	0,17	31,2	0,16	50,1	0,14	95,6	0,14	158,9	0,14	277,7	0,14	528,2	0,14
3-EMLAK VERGİSİ	126,0	1,05	139,4	0,71	156,5	0,44	539,9	0,82	511,6	0,45	642,3	0,32	819,6	0,22
III-MAL VE HİZM. AL. VERGİLER	**3.365,7**	**28,04**	**6.196,5**	**31,45**	**11.651,6**	**32,48**	**22.053,0**	**33,39**	**38.421,6**	**34,10**	**69.134,0**	**34,67**	**128.354,4**	**34,61**
1-DAHİLDE AL.KDV	1.759,1	14,65	3.032,5	15,39	4.758,1	13,26	8.762,7	13,27	16.718,8	14,84	31.043,5	15,57	58.577,9	15,80
2-EK VERGİ	510,4	4,25	585,3	2,97	1186,0	3,31	986,4	1,49	1.511,1	1,34	1.115,6	0,56	2.076,7	0,56
3-TAŞIT ALIM VERGİSİ	85,7	0,71	249,2	1,26	633,3	1,77	2.152,0	3,26	3.200,4	2,84	7.637,5	3,83	18.280,5	4,93
4-AKAR YAKIT TÜK.VER.	337,6	2,81	981,5	4,98	2.939,1	8,19	7.079,0	10,72	11.232,7	9,97	19.350,2	9,71	31.854,3	8,59
5-BANKA VE SİG.MU. VER.	497,2	4,14	874,5	4,44	1.319,7	3,68	2.162,8	3,27	4.150,5	3,68	7.519,4	3,77	13.051,9	3,52
6-DİĞER	175,7	1,46	473,5	2,40	815,4	2,27	910,2	1,38	1.608,0	1,43	2.467,9	1,24	4.513,0	1,22
IV-DIŞ TİC. AL. VER.	**2.713,4**	**22,60**	**4.337,6**	**22,01**	**6.919,4**	**19,29**	**13.513,7**	**20,46**	**22.246,9**	**19,75**	**39.765,2**	**19,94**	**80.080,0**	**21,59**
1-GÜMRÜK VERGİSİ	496,3	4,13	686,8	3,49	832,3	2,32	1.234,2	1,87	1.211,9	1,08	2.014,6	1,01	10.154,1	2,74
2-AKAR YAKIT GÜM.VER.	7,5	0,06	13,2	0,07	16,4	0,05	9,6	0,01	4,9	0,00	10,7	0,01	5.033,9	1,36
3-TEK VE MAKTU VER.	1,9	0,02	2,4	0,01	19,2	0,05	39,6	0,06	77,9	0,07	124,3	0,06	175,1	0,05
4-İTHALDE ALINAN KDV	1.160,1	9,66	1.750,5	8,88	2.646,9	7,38	5.468,4	8,28	9.633,0	8,55	17.454,4	8,75	36.178,4	9,76
5-İTHALAT DAMGA RESMİ	300,0	2,50	506,4	2,57	1.123,9	3,13	1.802,8	2,73	2.937,1	2,61	5.157,6	2,59		
6-RIHTIM RESMİ	91,8	0,77	129,5	0,66	290,9	0,81	790,9	1,20	1.096,5	0,97	1.796,4	0,90		
7-DİĞER	655,8	5,46	1.248,8	6,34	1.989,9	5,55	4.168,1	6,31	7.285,5	6,47	13.207,2	6,62	28.538,5	7,70
V-RESİM VE HARÇLAR	**737,6**	**6,14**	**1.042,5**	**5,29**	**1.757,8**	**4,90**	**3.147,2**	**4,76**	**4.820,3**	**4,28**	**8.322,9**	**4,17**	**15.176,8**	**4,09**
1-DAMGA VERGİSİ	437,6	3,65	617,8	3,14	1.016,6	2,83	1.730,6	2,62	2.851,3	2,53	4.818,5	2,42	9.262,9	2,50
2-HARÇLAR	300,1	2,50	424,7	2,16	741,2	2,07	1.416,7	2,14	1.969,0	1,75	3.504,5	1,76	5.913,9	1,59
VI-KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI	**14,4**	**0,12**	**7,9**	**0,04**	**21,4**	**0,06**	**20,4**	**0,03**	**7,6**	**0,01**	**323,2**	**0,16**	**20,4**	**0,01**
TOPLAM	**12.004,2**	**100,00**	**19.705,4**	**100,00**	**35.878,7**	**100,00**	**66.052,1**	**100,00**	**112.657,2**	**100,00**	**199.380,5**	**100,00**	**370.841,5**	**100,00**

Kaynak: Tablodaki rakamlar DPT verileri ve Hazine Genel Hesaplarından kendi hesaplamalarımız sonucu bulunan değerlerdir

Not: Belediye, özel idare ve fonların vergi gelirleri dahildir.

-1993 ithalat damga resmi ve rıhtım resmi toplamları diger dış ticaret vergi gelirleri olarak gösterilmeye başlanmıştır.

3.2.1.2.2 VERGİ TÜRLERİ İTİBARİYLE GELİŞİM

3.2.1.2.2.1 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

3.2.1.2.2.1.1 TARİHSEL GELİŞİMİ

Bugün uygulanmakta olan gelir vergisi sisteminin temeli 1949 yılında kazanç vergisinin kaldırılıp yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisinin getirilmesi ile atılmış, yine aynı dönemde getirilen Vergi Usul Kanunu ile de vergilemeyle ilgili temel düzenlemelerin aynı olması amaçlanmıştır. Türk vergi tarihinde 1925 yılında Aşar'ın , 1926 yılında Temettü vergisinin kaldırılıp yerine Kazanç vergisinin konulmasından sonraki ikinci büyük reform nitelikli dönüşüm, hazırlıkları ikinci dünya savaşı sonrasında başlayan ve 1949 yılında gerçekleştirilen bu vergi reformu olmuştur.

1950-93 arasında uygulanan gelir vergileri toplam beş başlık altında toplanır.

- Bunlardan ilk ikisi halen uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisidir.

- Üçüncüsü olan ve 1949 yılında gelir ve kurumlar vergisi ile birlikte konulan esnaf vergisi ise 1955 yılında yürürlükten kaldırılarak gelir vergisi içine yerleştirilmiştir.

- 1972-83 yılları arasında Mali Denge Vergisi, 1971-82 yılları arasında ise Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi sisteme dahil olmuş ve uygulanmıştır.

Türk Gelir Vergisi sistemini 1940'lı yılların sonunda gerçek kazancın saptanabilmesi amacıyla bu yönlü değişime sokan nedenleri o günün koşulları içinde çok temel hatlarıyla incelersek şu noktaları tesbit edebiliriz[5];

I. Gelir üzerinden alınan vergiler, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerekli olan kaynak sağlama işlevini yeterince yerine getirememiştir. Kazanç vergisinin gerçek kazancı kavramaya yönelik amacı, gerek ekonomik

[5] Yılmaz,H.Hakan, "Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin 1923-1949 ve 1980-93 Yılları Arasında Vergi Yüklerinin Dağılımı Açısından Karşılaştırmalı Bir Analizi",Yayınlanmamış çalışma, 1993

yapının, gerekse vergi idaresinin gelişmişlik düzeylerinin ortaya çıkardığı olumsuzluklar sonucu sağlanamamış ve dönem içerisinde yapılan düzenlemelerde de sistemin temeli olan beyan usulünün kapsamı iyice daraltılmıştır. Bu durum ekonomik yapı ve gelişimi ile vergi arasındaki hassasiyeti azaltmış; yani vergi esnekliği düşmüş ekonominin dönemsel gelişimi içinde gerek üretim gerekse bölüşüm ilişkilerini belirleyen fiyat ve gelir/kar yapısı ile vergileme arasındaki ilişki zayıflamıştır.

II. Kazanç vergisi, uygulandığı dönem içerisinde çok temel değişiklikler geçirmiştir. Fakat yapılan bu değişiklikler sistemin iyileştirilmesi yerine daha da karmaşıklaşmasına yol açmıştır.

III. Uygulama sonuçları bakımından kazanç vergisi vergiye tabi gelirin hesaplanmasında karine (dış belirtiler) usulunü geniş bir şekilde kullanarak verginin kişiselleştirilmesini ihmal etmiştir.Tabi bu da özellikle vergi adaleti açısından bir olumsuzluk yaratmıştır.

IV. Kazanç vergisinin yapısında ekonomik yapıdaki değişikliklere otomatik olarak ayarlayabilecek unsurların bulunmaması nedeniyle, özellikle fiyat artışlarının yüksek olduğu dönemlerde verginin efektif etkisi azalmıştır. Fiyat değişimlerinden kopuk olan yapının esnekliğini yitirmesi yanında, bir iktisat politikası aracı olarak vergileme politikaları, işleyişin aksine olağanüstü müdahalelerle şekil almıştır.

1950'de yürürlüğe giren gelir, kurumlar ve esnaf vergisi kanunu ile getirilen yeni yapı şöyle oluşmuştur:

* Kurumların vergilendirilmesi ayrı bir kanunla düzenlenmekte; gerçek kişilerin vergilendirilmesi gelir vergisi kanununa bırakılmaktadır.
* İlke olarak gelir vergisi, mükellefin elde ettiği gelirler toplamı üzerinden artan oranlı bir tarifeye göre vergi alınmasını öngörmektedir
* Karine usulü, uygulamadan kaldırılarak sistemin dışına çıkartılmıştır.
* Enaz geçim indirimi, sisteme eklenmiştir.
* Bununla birlikte tarım kazançları yine gelir vergisi sistemi dışında tutulmuştur.
* Asgari mükellefiyet kanunu kaldırılarak beyanname usulünün uygulanmasında ortaya çıkacak olan vergi ziyaı (kaybı) öngörülememiştir. Çünkü kazanç vergisinin uygulanmasında bir süre sonra beyannameli mükelleflerin büyük bir kısmı asgari tutar üzerinden vergi ödemeye başlamıştır.

1950-60 döneminde gelir üzerinden alınan vergilerde beklenen performans gerçekleşememiştir. Bunun iki temel nedeni vardı. Birincisi, ülkenin ekonomik yapısı ve gelişmişlik düzeyi ile vergi sistemi arasında ortaya çıkan uyumsuzluk; ikincisi, beyan usulüne dayanan vergi sisteminin uygulanabilmesi için gerekli olan işletme ölçeği, kayıt ve belge düzeni, etkin bir vergi idaresi gibi sayılabilecek unsurların eksikliği yanında bir anlamda bu unsurlarında etken olduğu ama esasta sistemin içinde yer almayan kontrol mekanizmaların yokluğuydu. Ayrıca siyasi etkiler sonucu istisna ve muafiyetlerle ile ilgili değişiklikler sistemin işleyişini en azından gelir toplanmasını aşındıracak boyutlara ulaşmıştır.

1955' de Esnaf Vergisi kaldırılmış ve gelir vergisi kanunu içindeki esnaf muaflığı yeniden düzenlenerek gelir vergisi içine kaydırılmıştır.

Gelir vergisi sistemi 1960 yılında tekrar ele alınmış ve kapsamlı bir değişikliğe uğramıştır. Bunlar temel hatlarıyla şu şekilde sıralanabilir;

I. Tarım kazançları vergi kapsamına dahil edilmiş,

II. Kurumlar vergisinde oranlar yükseltilmiş,

III. Yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortisman kurumu sisteme konulmuş,

IV. Düşük gelirli grupların vergi yükünü düşürmeye yönelik olarak vergi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi ve enaz geçim indiriminin değerinin artırılması yoluna gidilmiş,

V. Sistemin işleyişinin kontrolü açısından önemli olan servet beyanı esası getirilmiş ayrıca ortalama kar haddi ve götürü gider esasına işlevsellik kazandırılmıştır.

1960 yılında vergi kapsamına alınan tarım kazançlarıyla ilgili olarak 1963 yılında bir değişiklik yapılarak bu kazançları vergilemeyi yeniden düzenleyen bir kanun çıkarılmıştır (Bu değişiklikle 200 000 civarında olan yükümlü sayısı 18 000' e indirilmiştir). 1964'de zirai kazançlardaki muaflık ve istisnalık kavramları tekrar gözden geçirilmiş ve daha fazla yaygınlaştırılmıştır.

1970 yılında Finansman Kanununun uygulamaya girmesiyle Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi getirilmiş, Emlak Alım Vergisinin konusu genişletilmiştir. 1970 'li yılların ikinci yarısından itibaren yaşanmaya başlanan enflasyonun etkisiyle gelir vergisi düz oranlı bir vergi halini almıştır.

1980 yılında, askeri müdahaleden hemen sonra Aralık ayı içerisinde peşpeşe uygulamaya konan yasal düzenlemelerle, Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunlarında şu değişiklikler yapılmıştır;

I. Peşin ödeme sistemi uygulamaya konmuş,

II. Kurumlar vergisi muafiyet ve istisnaları genişletilerek veya yenileri eklenerek -ekonomik ve politik çalkalanmalara neden olduğu iddia edilen döviz darboğazının tekrarlanmaması için- döviz kazandırıcı işlemler teşvik edilmiş,

III. Daha önce uygulamaya konan yatırım indirimine paralel olarak finansman fonu uygulaması başlatılmış,

IV. Kurum ortaklarının gelir vergisi yükümlülükleri ile ilgili olarak vergi alacağı müessesesi düzenlenmiş,

V. O gün için yürürlükte olan hemen hemen tüm vergi kanunlarındaki tarifeler yeniden düzenlenmiş,

VI. Cezalarla ilgili yeni bazı düzenlemeler yapılmış ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren hileli vergi suçu kavramı Türk vergi sisteminden çıkarılmış; o dönemde güncelleşen "ekonomik suça ekonomik ceza" yaklaşımının bir uzantısı olarak vergi yükümlülüğü sıradan bir ekonomik sorumluluğa dönüştürülmüştür.

Sosyal ve ekonomik alanlarda yapısal bir dönüşümü amaçlayan politikalar, 1983 yılında yapılan seçimler sonucunda yeniden bir hız kazanarak uygulamaya konmuş; devlet öncülüğünde sermaye birikimi sağlamaya ve iç pazara yönelik ithal ikameci düzenlemeler, yerini özel girişimleri ve özel sermaye birikimini özendiren ihracata ve rekabete dayanan düzenlemelere terketmiştir. Denenmek istenen bu yapısal dönüşüm programına uygun olarak vergi kanunlarında da yeni değişiklikler gündeme gelmiştir. Bu döneme özgü

değişiklikleri yönlendiren siyasal felsefenin uygulamaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir[6];

* Kamu kesiminin ekonomiden vergi yolu ile kaynak toplama fonksiyonu azaltılarak özel sermaye birikimi teşvik edilmek istenmiş ve bunun için de tasarruf eğilimi daha yüksek olduğu varsayılan kesimlerin vergi yükü düşürülmüştür.

* Öte yandan küçük ve orta ölçekli sermaye kesimleri ile istihdamın vergi yükü artırılmıştır.

* İç pazarda geniş halk kesimlerinin satın alma gücü -reel olarak azaltılarak- iç pazar küçültülmüş, buna karşın başta ihracat ve turizm olmak üzere döviz kazandırıcı işlemler özendirilmiştir.

* Türk vergi sisteminin en önemli çapraz kontrol araçlarından olan servet beyanı uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır.

* Şirketler kesimine yönelik teşvikler nedeniyle kamu gelirleri azalırken kamu harcamalarında istenen düzeyde bir azalma sağlanamamış, meydana gelen açığı bertaraf edebilmek için de bir yandan KDV gibi dolaylı vergilere, enflasyona ve özellikle iç borçlanmaya; diğer yandan da Türk kamu mali sistemini mali disiplinsizliğe götüren fon politikalarına ağırlık verilmiştir.

* Yeni dönemde doğrunun ancak "uygula ve düzelt" politikaları ile bulunabileceği anlayışı ve yasama organının ağır işlediği gerekçesi ile bir çok konuda Bakanlar Kurulu'na kararnamelerle, Maliye Bakanlığı'na ise tebliğlerle düzenleme yapma yetkisi verilmiş, tek kanunla birden çok kanunda değişiklik ya da vergi kanunları dışındaki kanunlarla vergisel düzenlemeler yapılma yoluna gidilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın amir hükümlerine aykırı bu eğilimler bugün de artan bir şekilde varlığını korumakta ve Türk vergi sistemini içinden çıkılmaz bir yapıya ve belirsizliğe doğru sürüklemektedir.

[6] Bu kısmın yazılmasında yararlanılan kaynak, OYAN, Oğuz, AYDIN, A.Rıza, “Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları”, Ankara,1993.

3.2.1.2.2.1.2 BUGÜNKÜ YAPISI

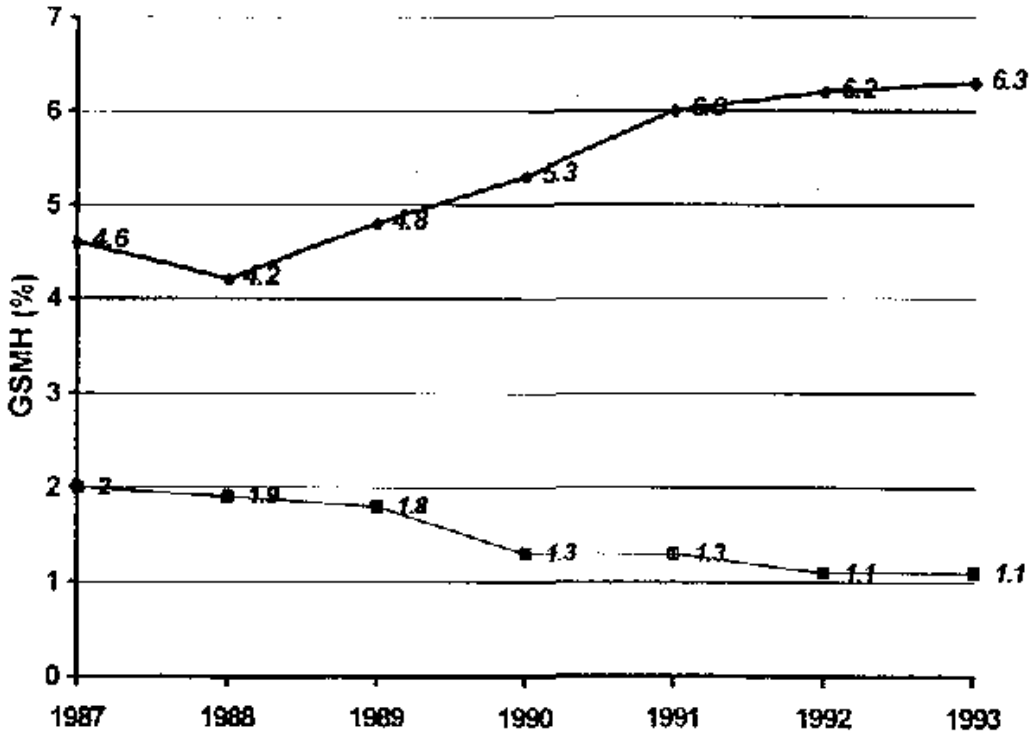
TABLO 5
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ

YILLAR	GEL.VER. BRÜT TAH.	KUR.VER. BRÜT TAH.	TOP.VER. BRÜT TAH.	GSMH	GSMH'YA ORANLARI GEL.VER	KUR.VER.	TOPLAM
1975	35	5	99	679	5,2	0,7	5,9
1976	48	7	131	854	5,6	0,8	6,4
1977	73	8	174	1.105	6,6	0,7	7,3
1978	113	18	256	1.651	6,8	1,1	7,9
1979	199	20	417	2.816	7,1	0,7	7,8
1980	405	38	766	5.362	7,6	0,7	8,3
1981	611	133	1.212	8.040	7,6	1,7	9,3
1982	633	183	1.328	10.700	5,9	1,7	7,6
1983	936	229	1.938	14.111	6,6	1,6	8,3
1984	1.178	229	2.517	22.716	5,2	1,0	6,2
1985	1.503	509	4.290	35.975	4,2	1,4	5,6
1986	2.357	1.086	7.372	52.064	4,5	2,1	6,6
1987	3.460	1.509	12.004	75.019	4,6	2,0	6,6
1988	5.394	2.416	19.705	129.175	4,2	1,9	6,1
1989	11.061	4.106	35.878	230.370	4,8	1,8	6,6
1990	20.992	5.311	66.052	397.178	5,3	1,3	6,6
1991	37.727	8.141	112.657	634.431	6,0	1,3	7,3
1992	68.116	11.620	199.380	1.103.843	6,2	1,1	7,3
1993	121.358	22.097	370.841	1.929.250	6,3	1,1	7,4

Kaynak: Tablo 4

1983 yılından sonra uygulanan vergi politikaları sonucu, gerek gelir vergisinin gerekse kurumlar vergisinin GSMH'ya oranlarında belirgin bir düşme görülmektedir. Bu düşme 1988'den sonra Kurumlar vergisi için devam ederken gelir vergisi için tersine dönmüştür. Bunun nedeni 1988'den sonra kurumlar vergisinde uygulanan istisna ve muafiyetlerin korunması gelir vergisinde ise emek faktörüne dayalı vergilerde yaşanan yükselme olmuştur. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı 1987'de %12,9 iken bu oran devamlı düşerek 1993'de %6,1'e inmiştir. Toplam vergi gelirleri içinde ise gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1976 -80 yılları arasında ortalama %54,8 iken bu oran devamlı bir düşme ile 1993'de %39,98'e gerilemiştir.

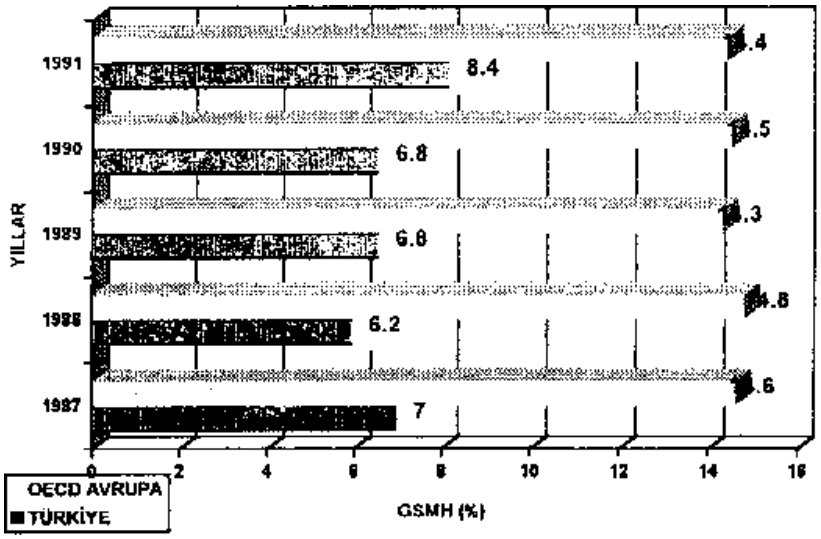
GRAFİK –II-
GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN 1987-93 ARASI GSMH'YA ORANLARI



Kurumlar vergisinin bir mali araç olarak kaynak sağlama işlevi 80'li yıllarda iyice bırakılmış iktisadi araç olarak kullanılma işlevi ön plana çıkmıştır. Gelir vergisi mükelleflerinin sayısı, 10 yıllık dönemde (1983-1992 tablo 7) toplam olarak sadece 130.000 ki°i kadar bir artış göstermiştir, hatta dönem içerisinde düşmeler yaşanmıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısında ise bu dönemde yaklaşık olarak 3,5 katlık bir artış yaşanmıştır.

OECD ülkeleri ile bu rakamları karşılaştırdığımızda temel olarak iki nokta göze çarpmaktadır: Birincisi, sahip olduğumuz oranların bir çok Avrupa ülkesi oranlarının yarısı düzeyinde olduğu, ikincisi ise son 10 yılda bu ülkelerde oranlar belli bir istikrarı korumuşken bizde inişli çıkışlı bir yapı gösterdiğidir.

GRAFİK -III-
1987-91 ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYİH'YA ORANLARININ OECD AVRUPA ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI



Gelir vergisinin yapısı incelendiğinde bu verginin beyan usulünden stopaj usulüne dönüştüğü açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda tablo altı incelendiğinde toplam gelir vergisi tahsilatının ortalama %80'in üzerindeki kısmının tevkifat yoluyla tahsil edildiği görülmektedir (stopaj içinde ücrete dayalı vergilerin ağırlığı ortalama % 60'ın üstündedir). Götürü usülde tahsil edilen gelir vergisi ihmal edilecek boyuttadır. Beyan üzerinden tahsilat %10'lar düzeyine gerilemiş ve bunun büyük bir kısmı hayat standartından ödenir duruma gelmiştir.

TABLO 6
TAHSİLAT YÖNTEMİNE GÖRE GELİR VERGİSİNİN YÜZDE DAĞILIMI

	YILLAR						
	1988	**1989**	**1990**	**1991**	**1992**	**1993**	**1994**
BEYAN	15,60%	12,90%	11,70%	10,30%	12,10%	10,40%	10,15%
TEVKİFAT	73,50%	81,50%	84,00%	86,30%	84,30%	86,00%	84,35%
GÖTÜRÜ	1,70%	1,10%	1,00%	0,78%	0,09%	0,09%	0,16%
DİĞER	9,20%	4,50%	3,30%	2,62%	3,51%	3,51%	5,34%
TOPLAM	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

TABLO 7
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MÜKELLEF SAYILARI

YILLAR	GERÇEK USÜLDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEF SAYILARI		GÖTÜRÜ US. VERGİLEN. MÜKELLEF SAYILARI	KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI		
	TİCARİ KAZ.	TOPLAM		SERMAYE ŞİRKETLERİ	DİĞERLERİ	TOPLAM
1983	1.210.564	1.830.841	967.910	36.996	15.544	52.540
1984	1.267.336	1.918.816	986.742	39.864	16.529	56.393
1985	1.305.217	1.967.061	1.026.379	43.284	18.706	61.990
1986	1.382.175	2.048.761	1.031.618	45.626	19.709	65.335
1987	1.386.174	2.046.577	1.025.918	49.141	25.890	75.031
1988	1.294.645	1.746.500	884.686	73.640	37.894	111.534
1989	1.325.457	1.784.804	907.619	90.914	40.121	131.035
1990	1.376.568	1.859.324	908.892	100.576	42.419	142.995
1991	1.447.005	1.960.817	969.988	110.918	44.702	155.620
1992	1.475.766	1.919.447	1.010.432	157.448	32.411	189.859
1993	1.435.620	1.865.253	1.000.778	193.953	38.138	232.091
1994	1.419.471	1.859.082	954.319	237.801	42.592	280.393

Kaynak:Gelirler Gen.Md. Vergi İstatistikleri Yıllığı

Gelir üzerinden alınan vergilerdeki mükellef gruplarını üçe ayırarak sayısal gelişimi incelersek (Tablo 7);

I. Gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 1983 yılında toplam 1.830.841'dir, bu sayı 1986'da 2.048.761'e çıkmış 1988'de yaklaşık %18'lik bir düşme göstererek 1.746.500'e inmiştir. 1992 yılında tekrar yükselerek 1.919.447 olmuştur. Gelir unsurlarına göre mükellef sayılarındaki gelişmeye bakıldığında, zirai kazanç elde eden mükelleflerin sayısı 1983 yılında 180.317 iken bu sayı 1992 yılında 91.323' inmiştir. Ticari kazanç elde eden mükellef sayılarında aynı yıllar için %22'ye tekabül eden bir artış olmuştur (1.210.564'den 1.475.766'ya çıkmıştır). 1992 yılında toplam 1.475.766 ticari kazanç mükellefinin ancak 172.000'i bilanço esasına göre defter tutmaktadır.

II. Götürü usulde vergilendirilen mükellef sayısı 1983'de 967.910, 1986'da 1.031.618, 1992'de ise 1.010.432 olmuştur.

III. Kurumlar vergisi mükelleflerinin sayıları toplam olarak, 1983'de 52.540, 1987'de 75.031, 1988'de %48'lik bir artışla 111.534 ve 1992'de 189.859'dur. 1983'de sermaye şirketlerinin sayısı ise 36.996 ile toplam kurumlar vergisi mükelleflerinin içinde %70 iken bu sayı 1988 yılında 73.640 ile %65'e inmiş, 1992 yılında 157.448 ile %83'e yükselmiştir (1991'e göre 1992 yılında sermaye şirketlerinin sayısı %42'lik bir artış göstermiştir).

Burada gerçek usulde vergilendirilen mükellefler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin sayıları arasında özellikle değişimin büyük olduğu yıllarda ters yönlü bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Örneğin 1987-88 yıllarında gerçek usülde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 2.046.577'den yaklaşık %18'lik bir düşmeyle 1.746.500'e inerken, kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısı %48'lik bir artışla 75.031.'den 111.534'e yükselmiştir. Aynı dönem için sermaye şirketlerinin sayısı %50 artış göstererek 49.141'den 73.640'a çıkmıştır. Ayrıca diğer bir noktada belli bir dönem aralığında mükellef sayılarında hissedilir bir iniş ve çıkış yaşanmakta fakat toplam sayı gelir vergisi mükellefleri için neredeyse on yıllık bir süreçte değişmemektedir. Dönem içinde uygulanan ortalama kar haddi, hayat standartı gibi uygulamalar bu yönleriyle mükellefleri şirketleşmeye itmiştir.

DİE'nin yapmış olduğu genel sanayi ve işyerleri sayımı anketine göre 1985 yılında 879.173 olan işyeri sayısı %21'lik bir artışla 1992 yılında 1.063.738'çıkmıştır.

3.2.1.2.2.2 HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcamalar üzerinden alınan yurt içi tüketim vergileri Cumhuriyetten günümüze üç temel dönüşüm geçirmiştir.

3.2.1.2.2.2.1 MUAMELE VERGİLERİ DÖNEMİ (1927-56)

Türkiye'de ilk tüketim vergisi 1926 yılında konulan "Umumi İstihlak Vergisi' dir. Aşar'ın kaldırılmasıyla ortaya çıkan vergi boşluğunu giderebilmek amacıyla konulmuştur. Yayılı muamele vergisi niteliğinde olan bu vergi ülkenin iktisadi yapısı ile gerekli uyumu gösteremediği için bir yıl sonra uygulamadan kaldırılmıştır. Umumi İstihlak Vergisi' nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1926' da %9,24, 1927' de %11,15 oranında olmuştur.

1927 yılındaki değişiklikle Umumi İstihlak Vergisi' nin yerine Muamele Vergisi getirilmiştir. Bu verginin konusu, motor gücünden yararlanan sanayi işletmelerinin ürünleri ile banka ve sigortacılık faaliyetleriydi. Ekonomik örgütlenmişliğin yetersizliği nedeniyle başarısız olan umumi istihlak vergisinin yerine getirilen toplu muamele vergisi niteliğindeki muamele vergisi,

uygulama kolaylığına karşın olumsuz ekonomik etkileri sonucunda 1956 yılında kaldırılmıştır.

Yine bu dönemde uygulanan tüketim vergileri, elektrik, havagazı, bira, viski, kibrit ve şekerden alınan dahili istihlak vergileri ile kahve, cam, kağıt, iplik gibi diye tanımlanan bazı mallardan alınan istihlak vergileridir.

Temel tüketim maddeleri olan bu mal ve hizmetlerin üzerine konulan bu vergiler özellikle bazı dönemlerde (1927' de toplam vergi hasılatı içinde % 11,51, 1936-40 arasında ortalama % 10 düzeylerinde) önemli büyüklüklere ulaşmıştır. Özellikle toplam vergi yükünün dağılımı ve kaynak toplama açısından önemli bir araç olarak kullanılmıştır.

Diğer bir tüketim vergisi de, savunma vergisi şeklinde tekel maddelerinden alınan vergiydi. Bu vergide özellikle 1940-50 arası yoğun bir şekilde kullanılmıştır (1944-46 arası toplam vergi hasılatı içerisinde ortalama % 10 düzeyinde).

3.2.1.2.2.2.2 GİDER VERGİLERİ DÖNEMİ (1957-84)

1957 yılında dahilde alınan Muamele Vergisi kaldırılıp yerine İstihsal Vergisi getirilerek gider vergileri dönemi başlatılmıştır. Muamele Vergisi' nden farklı olarak bu vergi imalattan değil ilk madde üretiminden alınan bir vergi niteliğindeydi. 1957 yılında toplam vergi hasılatı içindeki oranı % 15,7 olan bu vergi, 1969 yılında %25,80'e kadar yükselmiştir. 1971' den sonra ise düşmeye başlamıştır.

Gider reformu ile uygulanan tüketim vergilerinin bir kısmı devam ederken sisteme 1963 yılında Taşıt Alım Vergisi, 1970 yılındaki Finansman Kanunuyla Spor Toto Vergisi, Emlak Alım Vergisi ve Bina İnşaat Vergisi dahil olmuştur.

1970 yılından itibaren tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içindeki payı düşmeye başlamıştır. 1966-70 ortalaması %38, 1971-75 ortalaması %35, 1976-80 ortalaması % 27 olarak gerçekleşmiştir.

3.2.1.2.2.2.3 KATMA DEĞER VERGİSİ DÖNEMİ (1985-93)

Harcama üzerinden alınan vergiler açısından 1985' den sonraki dönem Katma Değer Vergisi' nin sisteme girmesiyle reform nitelikli dönüşümünü yaşamıştır. 1985 yılında KDV' nin yürürlüğe girmesi ile birlikte İstihsal Vergileri, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi gibi toplam sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Katma Değer Vergisi uygulaması, Dahilde Alınan KDV, İthalde Alınan KDV ve Ek Vergi olarak üç başlık altında toplanmıştır. Ayrıca yine sisteme aynı dönemde Akaryakıt Tüketim Vergisi de dahil olmuştur. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Taşıt Alım Vergisi bu dönemde de uygulaması devam eden bu nitelikli vergilerdi.

Konsolide bütçe içerisinde mal ve hizmetlerden üzerinden alınan vergilerin payı sisteme KDV' nin girmesiyle 1984'de 16,8' den 1985' de 20,1'e çıkmıştır, bu aralık (85-93) içerisinde rakam devamlı bir yükselme göstererek son üç yılın ortalaması % 26 olmuştur (fon rakamları ile toplam vergi gelirleri içinde bu oranın payı daha yukarıya çıkmaktadır). Toplam vergi gelirleri içerisinde yurt içi mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin payı (Tablo 4) 1987'de %34,18 1990'da %38,15 1993'de ise %38,70 olarak gerçekleşmiştir, aynı yıllar için AET ülkeleri ortalaması %32,12 'dir.

3.2.1.2.2.3 DIŞ TİCARET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin temel kaynağı ithalat üzerinden alınan vergilerdir. İthalat üzerinden alınan vergiler dışında bazı dönemlerde ihracat üzerine vergi konulması (1931' e kadar muamele vergisi içinde), dış seyahat harcama vergileri (1963' te uygulamasına başlanılan) ve çeşitli fon kesintileri bu kapsamda uygulanan vergiler olmuşlardı.

Türkiye' de gümrük tarifesi ilk olarak 1929 yılında düzenlenmiştir. Gümrük vergisi dışında, 1957' ye kadar ithalatta Muamele Vergisi alınmış, bu uygulama 1957 yılından sonra İstihsal Vergisi olarak değişmiş, 1985' de KDV' nin gelmesine kadar devam etmiştir. İstihsal Vergisi çerçevesinde İthalde Akaryakıt Vergisi alınmış, bugünkü şekliyle Akaryakıt Gümrük Vergisine dönüşmüştür. Yine Dış Ticaret Vergileri içinde İthalat Damga Resmi ve Rıhtım Resmi yer almaktadır.

Özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarında (1923-38 arasında) dış ticaretten alınan vergiler toplam vergi hasılatı içinde ortalama % 26 düzeyinde gerçekleşmiştir.

1937 yılında bu oran %41' e ulaşmıştır (% 32' si Gümrük Vergisi, % 9'u İthalat Muamele Vergisi olmak üzere). 1940'lı yıllardan sonra Gümrük Vergisi'nin ağırlığı azalmaya başlamış, 1957'ye kadar İthalat Muamele Vergisi, bu tarihten sonrada İstihsal Vergisi bünyesindeki dış ticaret vergisinin ağırlığı göreli olarak yükselmiştir. Bugün toplam vergi gelirleri içinde dış ticretten alınan vergi ve benzeri kesintilerin son yedi yıllık ortalaması %20,80 düzeyindedir (Tablo 4). Fakat ithalat üzerinden alınan vergileri hesapladığımızda (KDV ve Kişiler üzerinden alınan fon kesintileri gibi vergileri çıkartarak) bu oran 1993 yılında %5,4 1992 yılında %8 olmaktadır. Gümrük vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise 1987'de %4,43 1990'da %1,87 1993'de ise %2,74'dür. Bu rakamlar son yıllarda Türkiye'de ithalat üzerinden alınan vergilerin düşme trendine girdiğinin göstergeleridir (ithalat üzerinden alınan vergi ve fonların toplamının ithalata oranı 1992 yılında KDV dahil %25,43 KDV hariç %14,47 iken 1994 yılında bu rakamlar sırasıyla %19,60 ve %8,72'dir).

Bugünkü uygulamasında dış ticaretten alınan vergi ve fonlar şu şekildedir (1993 yılından itibaren yapılan değişiklikle Damga Resmi, Ulaştırma Altyapıları Resmi ve ithalde alınan DFİF kaldırılarak Toplu Konut Fonu kesintisinde birleştirilmişlerdir);

-Gümrük Vergisi
-Tek ve Maktu Vergi
-İthalde Alınan Damga Resmi
-Ulaştırma Altyapıları Resmi
-Toplu Konut Fonu
-Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
-Tütün Fonu
-Madencilik Fonu

3.2.1.2.2.4 SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Cumhuriyetin ilk yıllarında servet vergisi niteliğinde uygulanan vergiler dört başlık altında toplanmıştır;

I. Arazi Vergisi
II. Bina Vergisi
III. Ağnam Vergisi (Hayvan Vergisi)
IV. Veraset ve İntikal Vergisi

Arazi Vergisi ve Bina Vergisi uygulaması 1935 yılına kadar devam etmiş, 1970 yılında çıkan Finansman Kanunu çerçevesinde arazi ve bina vergileri birleştirilerek 1971 yılında Emlak Vergisi adı altında uygulamaya konulmuştur. Hayvan Vergisi uygulaması 1961 yılına kadar devam etmiş, 1941-70 arasında binalardan alınan Savunma Vergisi uygulanmıştır.

1942-43 yıllarında uygulanan Varlık Vergisi bu dönem siyasi ve ekonomik koşullarının yaşanan en önemli sonucuydu. Toplam Vergi hasılatı içinde 1942' de % 36, 1943' de % 20 oranında gerçekleşmiştir. Ayrıca varlık vergisi 1942 yılı konsolide bütçe harcamalarının % 25'i düzeyinde gerçekleşmiştir.

1957 yılında sisteme Motorlu Kara Taşıtları Vergisi dahil olmuştur.

Bugünkü uygulama şekliyle servet üzerinden alınan vergiler üç başlık halindedir. Bunlardan birincisi Emlak Vergisi'dir. 1986 yılında bu vergi Belediyelere devredilmiştir. 1993 yılında bu verginin ulaştığı değer 1,077 trilyon düzeyindedir. Bu miktar belediyelerin toplam gelirleri içerisinde % 2 gibi çok düşük bir orana tekabül etmektedir (1986 yılında bu oran % 10,2 düzeyinde idi). Diğerleri ise Veraset İntikal Vergisi ve Motorlu Kara Taşıtları Vergisi'dir.

Konsolide bütçe gelirleri içerisinde tablodan da görüldüğü üzere Servet Vergileri' nin payı çok düşük düzeydedir. Özellikle gelişmiş ülkelerin sahip olduğu Servet Vergisinin GSMH' ya oranları (ABD, İngiltere gibi) Türkiye'nin yaklaşık dört katı büyüklüğündedir.1991 yılında Türkiye'de Servet Vergileri' nin GSYİH' ya oranı % 0,5 iken bu oran ABD' de % 3,3 , İngiltere' de % 3,0 olmuştur.

3.2.1.2.2.5 FON GELİRLERİ

Belirli bir amacın veya birbirine yakın amaçlar grubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı, bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikli bir hesap olan fonlar bu

yeni tanımını 1980' li yılların ikinci yarısından sonra oluşturulan yeni mali yapı ve bunun uygulama sonuçları ile almıştır.

Kamusal kaynakların bütçe dışına çıkartılmasıyla bu tür kamusal hesaplarda toplanması ve harcanması, siyasi açıdan yasama organının denetim ve karar alma sürecini engellerken, kamu maliyesinde de bir mali disiplinsizliğe yol açmıştır.

1980' li yıllar öncesinde fonların mali büyüklüklerinin ciddi boyutlarda olmaması, bunların sınırlı alanlarda ve kuruluş amaçlarına uygun olarak çalışmaları nedeniyle fonlar konusunda bu dönemle ilgili elde yeterli ve toplu bilgi bulunmamaktadır.

Fon yükü ve bunu kamu maliyesi içindeki yerinin belirlenebilmesi amacıyla kullanılan fon serileri yetersiz bir tabana dayanmaktadır. Bunun temel iki nedeni vardır, birincisi; bütün fonları kapsayacak bir veri tabanının üretilememesi, ikincisi; elde edilen çeşitli fonlara ait bilgilerin farklı standartlara sahip olmasıdır.

1989 yılından başlayarak kamu kesimi borçlanma gereğini arttıran değişkenlerden biri haline gelen fon sistemi bu yönüyle son altı yıldır kamu kesimi dengesi içinde ağırlıklı bir yüke dönüşmüştür.

TABLO 8
KAMU KESİMİ DENGESİNDE YER ALAN
FONLARA AİT VERGİ GELİRLERİ

(Milyar TL)

YILLAR	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER	TOPLAM
1984	-	75	75
1985	65	296	362
1986	16	1.035	1.193
1987	276	1.400	1.676
1988	253	3.065	3.318
1989	403	5.412	5.815
1990	818	10.574	11.392
1991	425	15.570	15.995
1992	3.493	30.206	33.699
1993	4.231	52.978	57.029
1994	8.958	60.864	69.822
1995(G)	26.915	109.881	136.796

Kaynak:DPT

Kamu kesimi genel dengesine giren fonların konsolide bütçe gelirlerine oranı 1984' te % 6,9' dan 1985' de % 13,8' e, 1986' da % 33,6' ya çıkmıştır. 1993 yılında bu oran % 25 olarak gerçekleşmiştir.

3.2.1.2.2.6 RESİM VE HARÇLAR

Cumhuriyetin ilk yıllarında Aşar' ın kaldırılması sonucu ortaya çıkan vergi boşluğunu giderme çabalarından birisi de harçların ve resimlerin kaynak ihtiyacı nedeniyle zorlanması, kapsamının genişletilmesiydi.

Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan Damga Resmi, 1928' de yeni bir kanunla düzenlenmiş, 1964' te ise Damga Vergisi' ne dönüşmüştür. 1970' de Finansman Kanunu çerçevesinde Damga Vergisi' nde değişiklikler yapılmıştır.

Resimlerin genel bütçe gelirleri içindeki payı, 1925-80 döneminde ortalama % 3 ile % 5 arasında değişiklik göstermiştir. 1989-93 arasında bu oran ortalama % 2,5 olarak gerçekleşmiştir. Harçların genel bütçe gelirleri içerisindeki payı ise aynı dönemde inişli çıkışlı bir yapı göstermiştir. Oran % 2,9' la % 0,50 arasında değişmiştir. 1989-93 arasında ise ortalama % 1,7 olmuştur.

3.2.2 TEŞVİKLER

Vergi sistemimizi meydana getiren ve kişiler için çeşitli yönlerden mali yükümlülükler koyan, vergi ve benzeri devlet alacaklarını düzenleyen kanunların herbirinde; konulmuş bulunan mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zorunlulukların yanısıra, bir kısım koruma ve teşvik esaslarına da yer verilmektedir.

Teşvik uygulamalarının ana amacı; ekonomide yeni üretim ve iş alanları açmak, teknolojik gelişmeyi ve döviz kazandırıcı faaliyetleri artırarak gelecekte yeni ve istikrarlı kamu gelir kaynakları yaratmak (ve bazen de sosyal kesimler arasında dengeyi sağlamak) amacıyla, göreli olarak az gelişmiş yörelerdeki mevcut veya yeni bir sektörde, teşebbüs sahiplerinin yatırım ve üretme riskini alabilmeleri için, yatırım ve/veya üretim aşamalarına ait bir kısım parasal yüklerin kısmen veya tamamen kaldırılması ya da ertelenmesidir.

Teşvik araçları ya vergisel düzenlemelerle ya da sübvansiyonlar (faiz, KİT fiyatları, destekleme alımı gibi) ve transfer harcamaları şeklinde uygulanmaktadır. Vergisel teşvik uygulamaları; gelir ve kurumlar vergisi başta

olmak üzere KDV, çeşitli resim ve harçlarla gümrük vergisi şeklindeki kamu alacaklarının kısmen veya tamamen kaldırılması yada ertelenmesidir. Vergisel teşvikler, bir kamu alacağından vazgeçmek veya onu ertelemek şeklinde uygulanırken, başta yatırım ve ihracat kredi faizleri ile KİT ve tarımsal destekleme fiyatları olmak üzere sübvansiyon şeklindeki teşvikler, kamu kaynaklarının doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili sektör ve/veya bölgelere aktarılması şeklinde uygulanır.

Türk Vergi Sistemi teşvik uygulamaları açısından ele alındığında, 1960-1990 arasındaki dönemde, 10'ar yıllık periyotlar açısından üç ayrı dönem gözlenmektedir.

I. 1960-70; ithal ikameci tüketim sanayilerinin kurulması ve teşviki,

II. 1971-80; ara ve yatırım malları sanayilerinin kurulması ve teşviki,

III. 1981-90 ve sonrası; dışa açılma.

Daha önce de belirtildiği gibi mevcut vergi sisteminin temelleri 1949 yılında atılmış olmakla beraber, teşvik uygulamaları ile ilgili düzenlemeler esas olarak 1960'lı yıllarda başlamıştır. Gerek vergi sistemi, gerekse teşvik sistemi köklü bir değişime uğramadan bu güne gelinmiştir. Bu yapı irdelendiğinde şu hususlar dikkati çekmektedir;

I. Yukarıda belirtilen dönemler itibariyle ağırlık kazanan birbirinden farklı amaçlar, aynı ana sistem içinde gerçekleştirilmeye çalışılmış, bu da ekonomide tekelleşmelere ve kesimler arası kaynak aktarımlarına neden olmuştur. Vergisel teşvik uygulamaları yanında sübvansiyon (faiz, KİT fiyatları, destekleme alımı gibi) ve transfer harcamaları şeklindeki çeşitli kamu harcama politikaları ile de kesimlerin beslenebildiği dikkate alınmadan uygulanan vergisel teşvikler, ekonomideki bu değişime neden olmuştur.

II. Özellikle son 10 yıllık dönemde sektörel ya da bölgesel gelişmişlik durumlarına dikkat edilmemiş, göreli olarak yatırıma doymuş sektör ve bölgelerde (çoğu zaman siyasi nedenlerle) teşvikler verilmiştir.

III. Vergi sistemimiz içinde yeralan teşvikler ikili bir yapı arzetmektedir. Bir yandan muafiyet ve istisna maddelerinde yapılan düzenlemelerle yukarıda belirlenen amaçları gerçekleştirmeye yönelik vergisel teşvikler uygulanmaya çalışılırken, öte yandan özellikle rantiye kesimin elde ettiği (faiz, kar payı ve kira gibi) gelirler üzerindeki düşük oranlı ve kaynakta nihai

vergileme şeklindeki, Bakanlar Kurulu Kararları ile yönlendirilen oran belirlemesi uygulamalarıyla bu kesimin vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır.

IV. Teşvik uygulamaları, vergi sisteminin nötr yapısını ve -Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sında da ifadesini bulan- herkes gücü oranında vergi öder ilkesini hemen her zaman, tasarruf eğilimi daha yüksek olduğu varsayılan kesim lehine bozan yapı ortaya koymuştur. Türk vergi sistemi içinde yer alan muafiyet ve istisnalarla kaynakta nihai vergileme uygulamaları bu yapıda, birer teşvik aracı olmanın ötesinde ikinci ve daha önemli bir işlev üstlenmişlerdir. Bu da, örgütlenmiş ve kayıtlı ekonomi içinde yer alan faaliyet ve/veya kesimlerin vergi yükünün, kayıt dışı ekonomik faaliyet ve/veya kesimlerinkiyle aynı düzeye getirilme taleplerini karşılama kaygısıdır. Muafiyet, istisna ve kaynakta nihai vergileme uygulamalarının yaygınlığı, kayıt içindeki kesimin vergi yükünün kayıt dışı ekonomiye yaklaşması sonucunu vermiştir.

V. Türk ekonomisi içinde kayıt dışı ekonominin yaygınlığı ve bu kesimin özellikle dolaysız vergiler açısından çoğunlukla vergisiz bir ortamda faaliyet gösteriyor olması, örgütlenmiş ve kayıtlı çalışan kesimin rekabet gücünün kayıt dışı kesime karşı korunması taleplerini ön plana çıkartmıştır. İşte bu nedenle esas olarak 1960'lı yıllarda başlayan vergisel teşvik uygulamaları hemen her alanda uygulamaya konmuş ve sayıları her geçen gün biraz daha artmıştır. Bu haliyle teşvik uygulaması hiç kimseyi teşvik etmeyen ve "seçicilik" özelliği bulunmayan bir niteliğe bürünmüştür.

VI. Özellikle 1980'li yılların başından itibaren oluşan ve fon politikalarıyla da kapatılamayan bütçe açıkları için iç ve dış kaynaklardan borçlanma yolunu seçen kamu kesiminin iç borç stoku kısa sürede büyük bir sıçrama yapmış ve devlet özel kesimle rekabet edercesine yükselttiği faiz hadleriyle bulabildiği her kaynaktan borçlanmaya ve üzerindeki vergi oranı sıfır olan devlet tahvili ve hazine bonosu gibi kamu kağıtlarıyla finansal kesimde biriken bütün likiditeyi emmeye başlamıştır. Öte yandan bu sarmalın kendi kendini besleyebilmesi ve finansal piyasalara her çıktığında likidite bulabilmesi amacıyla, kamu kağıtlarının en büyük alıcısı olan banka kesimine akışı sağlamak için mevduat faizlerindeki vergi oranı %5'lere kadar indirilmiştir.

VII. Finansal kesime yönelik bu uygulamalar, reel kesimde kaynakların yön değiştirmesine ve sanayi sermayesinin "sıcak para"ya dönüşmesine neden olmuştur.

VIII. Yabancı fonlara sağlanan olanaklar, yanlış para ve sermaye piyasası politikalarıyla bir araya gelmiş ve dışarıya net kaynak trasferine neden olan bir yapıya dönüşmüştür. Yabancı fonların da katılımıyla, (-) negatif toplamlı bu oyun, kendisinden beklenen tek işlev (kalkınmanın finansmanı) yerine kesimler ve gruplar arasındaki adaletsizliği artırmıştır.

IX. Vergi oranlarının azaltılması, sıfırlanması ya da bir kısım kazançların kesinti yolu ile düşük oranda vergilendirilmesi suretiyle uygulanan teşvikler, kime ne oranda kaynak aktarıldığını tespit edilemez hale getirmiş; vergi adaleti bozulmuştur.

Vergi Kanunları itibariyle uygulanmakta olan ya da uygulamadan kalkmış bulunan çeşitli teşvik düzenlemelerinin başlıcaları Ek-1'de verilmektedir.

3.2.3 VERGİ YÜKÜ

3.2.3.1 GENEL TANIMI ÇERÇEVESİNDE

Genel tanımıyla vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade eden "vergi yükü" kavramı, uygulanan vergi politikaları sonucu ekonomiden kamunun çektiği payı göstermesi yanında, bu yükün hangi kesimler üzerinde yoğunlaştığını ifade etmesi açısından önemlidir[7].

Makro açıdan vergi yükü kavramı aslında çok geniş bir tanım içinde ele alınması gerekirken özellikle tanımlamada ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar (vergisel nitelik taşıyan ödemeler, harcamaların finansman yöntemleri ve bunların maliyetlerinin dağılımı veya kimi durumda kamu harcamalarının yetersiz yapılması ile katlanılan maliyetler, kesimlerin GSMH payları gibi) nedeniyle genel olarak iki şekilde tanımlanmaktadır: dar anlamda vergi yükü ve toplam vergi yükü. Dar anlamda vergi yükü konsolide bütçe vergi gelirlerinin GSMH' ya, toplam vergi yükü kavramı ise vergi gelirleri toplamının GSMH' ya oranlanması sonucu bulunmaktadır.

[7] Bu bölümün yazýlmasýnda yararlanýlan kaynak,Yýlmaz.H.Hakan, "Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alýnan Vergilerin 1980-93 Döneminde Vergi Yüklerinin Daðýlýmý Açýsýndan Deðerlendirilmesi", DPT, Yayýnlanmamýþ çalýþma, 1994

Türkiye'de gelir dağılımı ve tüketim harcamalarının yapısı, bunun toplumsal guruplara göre dağılımı ile ilgili temel istatistiklerin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle vergi yükü ile ilgili hesaplamalarda, genellikle yukarıda açıklanan tanımlarla sınırlı oranlar kullanılmaktadır.

TABLO 9
TÜRKİYE' DE VERGİ YÜKLERİ (GSMH)

YILLAR	KONS. BÜT. VERGİ YÜKÜ	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TOPLAM VERGİ YÜKÜ (SOS.GÜV.KES. DAHİL)
1977	%15,25	%15,97	%19,49
1978	%15,01	%15,67	%18,77
1979	%14,11	%14,67	%17,49
1980	%14,14	%14,78	%17,22
1981	%14,85	%15,68	%18,09
1982	%12,31	%13,07	%15,51
1983	%13,91	%14,79	%17,28
1984	%10,71	%11,95	%14,34
1985	%10,87	%13,17	%15,28
1986	%11,70	%15,74	%17,85
1987	%12,09	%16,00	%18,70
1988	%11,03	%15,25	%17,77
1989	%11,10	%15,57	%18,72
1990	%11,44	%16,63	%20,54
1991	%12,41	%17,76	%21,87
1992	%12,85	%18,06	%22,46
1993	%13,23	%19,22	%23,20
1994	%15,10	%19,04	%22,30
1995(G)	%14,20	%18,20	%21,00

Kaynak:Tablo 4 (Toplam Vergi Gelirleri Tahsilat Tablosu)
DPT Yılık Programlar ve Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-1995)

Türkiye'de dar anlamda vergi yükünün gelişimi incelendiğinde; 1975 yılında yüzde 14 olan oran, 1979'da 14,11'e çıkmış, 1984 ve 85'de %10,71 ve %10,87'ler düzeyine düşmüş ancak 1990' dan sonra artış eğilimine girmiş ve 1993'de %13,23 düzeyine çıkarak 1979 değerine yaklaşabilmiştir. Toplam vergi yüküne bakıldığında da hemen hemen benzer trendin yaşandığı görülmektedir. 1979'da 17,49 olan söz konusu oran, 1984'de 14,34'e düşmüş, 1993'de %22,33'e ulaşmıştır (Tablo- 9).

Vergi yükü oranları özellikle OECD ve Avrupa ülkeleri ortalaması ile karşılaştırıldıklarında çok düşük kalmaktadır. OECD ve AET ülkelerinin toplam vergi yükü oranları sırasıyla, 1980'de %35,1 ve %36,9, 1985'de %37,1 ve %39,9, 1991'de artışını sürdürerek %38,8 ve %41,2'dir (sosyal güvenlik kesintileri dahil). Türkiye toplam vergi yükü açısından son sırada yer alan ülkelerden biridir. Fakat kişi başına milli gelir kavramı, gerçekleştirilebilir vergi yükleri için bir ölçüt oluşturmaktadır.Bu yönüyle ele aldığımızda gelişmiş

ekonomilerin vergi yükleri ile anlamlı karşılaştırmalar yapmak her zaman olanaklı olmamaktadır (Raporun Kavramsal Çerçeve Bölümü 4.1.8 bölümünde bu konu ele alınmaktadır). Ama bu etkiyle birlikte daha önce sözünü etmiş olduğumuz gelir dağılımının daha bozuk olması sonucu kamu maliyesi teorisinin desteklediği vergi kapasitesinin artması kuramı birleştiğinde etkisini kısmen yitirmektedir (Tablo 10).

TABLO 10
TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH ORANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI (SOS.GÜV.KES.DAHİL)

YILLAR	AET	TOPLAM OECD	ABD	FRANSA	ALMANYA	TÜRKİYE
1977	%35,5	%34,7	%29,0	%38,7	%38,2	%19,7
1978	%35,6	%34,6	%28,9	%38,6	%37,9	%18,9
1979	%35,6	%34,4	%28,8	%40,2	%37,8	%17,6
1980	%36,9	%35,1	%29,3	%41,7	%38,2	%17,5
1981	%37,4	%36,0	%29,7	%41,9	%37,7	%18,4
1982	%38,5	%36,4	%29,6	%42,8	%37,7	%15,7
1983	%39,7	%36,6	%28,1	%43,6	%37,4	%17,3
1984	%39,8	%36,7	%28,0	%44,6	%37,6	%14,4
1985	%39,9	%37,1	%28,7	%44,5	%38,1	%15,4
1986	%41,0	%37,1	%28,3	%44,5	%38,1	%17,9
1987	%41,1	%38,4	%29,9	%44,5	%38,0	%18,8
1988	%41,0	%38,5	%29,5	%43,8	%37,7	%17,8
1989	%40,4	%38,3	%29,7	%43,7	%38,2	%19,0
1990	%40,4	%38,6	%29,5	%43,8	%36,8	%20,8
1991	%41,2	%38,8	%29,8	%44,2	%39,2	%22,0

Kaynak:- Revenue Statistics of OECD Countries, Paris, 1992
-Tablo 4

Gelir dağılımını belirleyen temel değişkenler, üretim faktörlerinin mülkiyetini düzenleyen kurallar ve üretim faktörlerinin piyasa fiyatlarıdır. Kamu harcamalarının yapısı ve işleyişi bu anlamda vergilendirmeden önce birincil bir ağırlığa ve öneme sahiptir. Gelir dağılımı yönünde hedeflenen, gelir farklılıklarını azaltmaya yönelik bir vergileme politikasıdır. Bu yaklaşımda, "kamu harcamalarının maliyeti çeşitli toplumsal ve bölgesel gruplara dağıtılırken gelir düzeyleri dikkate alınmalı, en azından bir kıstas olmalı denmektedir". Gelir dağılımını düzeltmeyi vergi politikalarıyla sağlamaya çalışmak teorik bir dilekten öteye gitmemektedir (Raporun 4.1.4 bölümünde bu konu değerlendirilmektedir).

3.2.3.2 İŞLETME VERGİ YÜKLERİYLE İLGİLİ ANKET SONUÇLARI

Türkiye'de vergi yükünün kesim ve katmanlara dağılımını araştıran çalışmaların yetersizliğine daha öncede değinilmişti. Kaynağı üretim olan vergilerin üretim birimleri üzerindeki yükünü hesaplamayı amaçlayan bir küçük anket uygulamasında, muhasebe standartlarına uyum, kayıt-içi olma, belirli ve çok yönlü denetime tabi olma gibi ortak özellikleri bulunan 73 firmanın katma değerleri ve bu katma değerden kamunun her ne adla olursa olsun aldığı aldığı paylar saptanmaya çalışılmıştır(100'ü aşkın firmadan edinilen anket sonuçlarından bir kısmı eksiklik, içsel tutarsızlık gibi nedenlerle değerlendirme dışı bırakılmıştır) .

Değerlendirmeye tabi tutulan 73 firmanın göndermiş olduğu bilgileri (katma değer bilgi formu ve yıllık vergiler bilgi formunu esas alarak) hazırlanan türev (derivasyon-köprü) tablolar ile firmalar ve ağırlıklı olarak bulundukları sanayii ve sektör dalları, katma değer ve vergileme açısından incelenip aşağıdaki saptamalar yapılmıştır;

A)KATMA DEĞER**:**

Firmalara gönderilmiş olan katma değer bilgi formu ile o yıl içerisinde firmanın yapmış olduğu üretim ve diğer faaliyetler sonucunda yaratmış olduğu değer ve bunun katma değeri oluşturan kalemlere dağılımı tesbit edilmiştir. Bu tesbiti oluşturabilmek için düzenlemiş olduğumuz türev tablolar kullanılmıştır. Toplam 17 başlık halinde gruplanan firmalar bu yönleriyle ele alındıklarında aşağıda ana hatlarıyla sıralanan tespitlerde bulunulmuştur (Ek 2'de katma değerle ilgili tablolar yer almaktadır);

- Katma değeri oluşturan kalemlerin başlıcasının firmalardan çok çeşitli başlıklar altında kesilen vergilerin olduğu görülmüştür. Reel sektörde ortalama %20-40 arasında değişen bu oran finans kesiminde sırasıyla (1991-93) %12,78, %13,97, %18,64 olmuştur. Reel sektördeki en yüksek oran karayolu taşıtları ve motor sanayiindedir %52,65, %53,50 ve %58,47.

- Vergilerin ağırlığının düşük olduğu sektörlerde vergi sonrası ticari kar, personel giderleri (net ücret+kıdem tazminatı karşılıkları), faiz giderleri ve amortisman giderleri katma değeri açıklayan büyüklükler olarak sırasıyla gelmektedirler. Vergi sonrası ticari kar ve personel giderleri katma değeri açıklayan vergilerden sonraki iki önemli faktördür ve genelde (özellikle reel sektörde yeni yatırımı izleyen

hızlandırılımış amortisman giderleri yoksa) katma değer bu üç unsurun toplamından oluşmaktadır. Finans kesimi bu anlamda daha farklı bir yapıya sahiptir, ticari kar ve faiz giderleri katma değeri ağırlıklı olarak açıklayan unsurlardır.

- Vergi sonrası ticari kar ve personel giderleri ile vergi toplamı arasındaki ilişki sektörlere göre farklılık göstermektedir. Yani toplam verginin katma değer toplamı içindeki gelişimi konusunda iki değişkenle olan ilişkisi zaman içinde ve sektörler arası farklılıkda değişmektedir. Finans kesiminde bu bağ kopmakta yukarıda belirmiş olduğumuz gibi vergi sonrası ticari kar ve faiz giderleri ön plana çıkmaktadır.

B)VERGİ YÜKÜ: (Tablo 11)

- Genel tanımı içinde firmaların vergi yüklerinin yüksek olduğu saptanmıştır fakat bu vergi yüklerinin sektörler arasında beklenenin üstünde bir farklılık gösterdiği görülmüştür. Yine bu anlamda reel sektör ve mali sektör arasındaki vergi yükü farklılığı çok belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Mali kesimin ortalama vergi yükü 1991, 92 ve 93 yıllarında sırasıyla %12,78, %13,97 ve %18,64 olurken reel sektörün ortalama vergi yükünün gelişimi %25 ile %40 arasında değişmiştir.

- Reel kesimde yer alan sektörlerin sektörel vergi yükleri oranları arasındaki farklılık bulunmuş oldukları sanayii dalına ve üretimin niteliğine göre (mal üretimi-hizmet üretimi gibi) değişken bir yapı göstermekte fakat aynı sektördeki firmaların o yıl için veya diğer yıllardaki gelişimi pek farklılık göstermemektedir. Örneğin içki sektörünün vergi yükü 1991 ve 93 yılları arasında sırasıyla %38,96, %42,40 ve %40,92 olurken, tekstil sektöründe bu oranlar %27,18, %25,45 ve %28,8 olmaktadır.

- Finans sektöründe firmaların birbirlerinden farklı oranlara sahip olması (Tablo 11'in incelenmesinden anlaşılacağı üzere %2,46 ile %41,14 arasında değişmektedir), bunların holding, banka ve yatırım ortaklığı olması yanında bu piyasanın yapısından kaynaklandığı sanılmaktadır.

TABLO 11
SEKTÖREL VERGİ YÜKLERİ

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ 1991	1992	1993
1-İÇKİ SANAYİİ	20,17%	36,26%	31,93%
	44,92%	42,77%	44,36%
	48,97%	45,21%	41,80%
	51,93%	46,54%	47,37%
SEK. GEO. ORT.	**38,96%**	**42,50%**	**40,92%**
2-İLAÇ SANAYİİ	16,32%	25,10%	39,45%
	17,76%	13,43%	19,81%
	21,90%	16,61%	18,91%
SEK. GEO. ORT.	**18,52%**	**17,76%**	**24,54%**
3-KAĞIT SANAYİİ	26,27%	26,23%	31,33%
	29,83%	17,17%	12,38%
SEK. GEO. ORT.	**27,99%**	**21,22%**	**19,69%**
4-ÇİMENTO SANAYİİ	17,90%	17,19%	26,38%
	24,30%	20,65%	22,48%
	38,46%	25,75%	24,14%
SEK. GEO. ORT.	**25,58%**	**20,91%**	**24,28%**
5-DEMİR-ÇELİK, DEMİR DIŞI METAL SANAYİİ	9,26%	22,28%	11,69%
	22,13%	19,92%	18,05%
	25,33%	15,78%	18,28%
	26,21%	25,76%	35,14%
	28,29%	25,85%	30,41%
	42,80%	36,64%	26,81%
	43,29%	49,48%	25,09%
SEK. GEO. ORT.	**25,56%**	**26,19%**	**22,33%**
6-PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİ SANAYİİ	20,91%	21,40%	24,08%
	20,95%	21,81%	25,28%
	22,28%	26,07%	29,87%
	51,07%	41,19%	51,31%
	68,51%	42,42%	36,00%
SEK. GEO. ORT.	**32,11%**	**29,21%**	**32,00%**
7-GÜBRE SANAYİİ	28,43%	27,11%	34,62%
	31,09%	28,12%	37,25%
	33,40%	28,57%	43,48%
SEK. GEO. ORT.	**30,91%**	**27,93%**	**38,27%**
8-SERAMİK, CAM, PORSELEN VE YAPI GEREÇLERİ SANAYİİ	10,05%	13,96%	12,31%
	14,29%	13,67%	14,81%
	18,78%	18,69%	25,06%
	19,47%	20,07%	18,37%
	25,35%	23,57%	34,08%
	26,51%	25,04%	27,82%
	27,34%	24,46%	20,86%
	27,90%	25,95%	22,63%
	35,14%	38,79%	34,03%
SEK. GEO. ORT.	**21,41%**	**21,64%**	**22,14%**

TABLO 11 (DEVAMI)
SEKTÖREL VERGİ YÜKLERİ

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ 1991	1992	1993
9-TEKSTİL SEKTÖRÜ	16,52%	27,44%	27,45%
	21,77%	21,80%	29,78%
	25,75%	19,79%	21,97%
	30,22%	25,33%	24,27%
	32,74%	42,47%	40,90%
	32,89%	23,89%	46,15%
	36,32%	22,75%	20,35%
SEK. GEO. ORT.	**27,18%**	**25,45%**	**28,88%**
10-KARAYOLU TAŞITLARI	76,54%	84,97%	107,01%
VE MOTOR SANAYİİ	36,35%	31,10%	33,16%
	49,41%	52,29%	53,80%
	55,88%	59,28%	61,22%
SEK. GEO. ORT.	**52,65%**	**53,50%**	**58,47%**
11-BEYAZ EŞYA VE	20,82%	25,05%	20,54%
EV ALETLERİ SANAYİİ	42,76%	9,12%	36,83%
	49,50%	41,07%	40,82%
SEK. GEO. ORT.	**35,32%**	**21,09%**	**31,37%**
12-ELEKTRİK VE ELEKTR.	28,32%	40,45%	38,86%
GEREÇLERİ SANAYİİ	29,99%	25,50%	25,13%
	32,27%	26,74%	22,77%
	36,21%	33,93%	27,85%
	48,03%	37,03%	35,86%
SEK. GEO. ORT.	**34,33%**	**32,20%**	**29,46%**
13-ELEKTRİK ÜRETİMİ	**23,36%**	**10,34%**	**14,72%**
14-PAZARLAMA VE DAĞITIM	34,61%	28,90%	41,54%
	40,48%	44,58%	45,12%
	46,60%	44,01%	44,33%
SEK. GEO. ORT.	40,26%	38,42%	43,64%
15-MADENCİLİK SEKTÖRÜ	**17,45%**	**21,89%**	**20,24%**
16-TİCARET VE HİZMETLER	14,16%	38,46%	43,56%
SEKTÖRÜ	26,10%	34,40%	41,17%
	28,04%	19,29%	23,53%
	33,19%	31,14%	27,04%
SEK. GEO. ORT.	**24,22%**	**29,86%**	**32,68%**
17-FİNANS SEKTÖRÜ	3,44%	26,04%	34,25%
	7,87%	2,46%	14,35%
	7,90%	8,35%	10,65%
	12,65%	13,71%	14,60%
	13,62%	9,22%	5,99%
	16,55%	21,75%	23,49%
	21,20%	21,43%	41,14%
	21,44%	18,92%	20,84%
	32,73%	33,95%	29,40%
SEK. GEO. ORT.	**12,78%**	**13,97%**	**18,64%**

C) ÖDENEN VERGİLERİN DAĞILIMI:

Ödenen vergilerin reel sektör ve mali sektör ayrımında, reel sektörün ağırlıklı olarak ücret üzerinden alınan (ücrete endeksli olan bütün vergiler) vergiler ile kurum kazancı üzerinden alınan vergilere taraf olduğu; mali sektörün ise 1991 ve 1992 yılında benzer bir gelişme gösterdiği; 1993'de ise açık bir şekilde kurum kazancı üzerinden alınan vergilere taraf olduğu görülmektedir (Ek-3'de Ödenen Vergilerin Dağılımı ile ilgili tablolar yer almaktadır).

Reel sektörde, sektörlerin yıllar içinde ödemiş oldukları vergilerin kompozisyonu pek fazla değişmemiştir. Sektörler hangi vergiyi ağırlıklı olarak ödüyorlarsa bu sözkonusu üç yıl boyunca önemli bir değişiklik göstermeden devam etmiştir. Vergi bazları konusundaki ağırlık genel eğilim olarak ücret üzerinden alınan vergiler lehine bir ağırlık gösterse de, bazı sektörlerde bu yapı kurum kazancı üzerinden alınan vergiler yönüne (içki sanayii, gübre sanayii ve pazarlama ve dağıtım gibi), bazı sanayii dallarında diğer vergiler başlığı altındaki vergiler lehine (karayolu taşıtları ve motor sanayii, beyaz eşya ve ev aletleri sanayii) kaymaktadır. Yine bu anlamda reel kesimde bazı sektörlerde diğer vergiler başlığı altındaki vergilerin ağırlığının önemli bir boyutta olduğu ve sektörler arasında geniş marjlarda gelişme gösterdiği tesbit edilmiştir.

D) GENEL DEĞERLENDİRME:

Reel kesim mali kesim arasındaki vergi yükü farklılığı önemli bir boyuta ulaşmıştır. Bunun en temel olumsuz sonucu ekonominin bütünü açısından yatırım ikliminin bozulmasıdır, bu anket sonuçlarından da net bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Firmaların yeni yatırımlara girmediği ve kendilerini kontrol etme süreçlerinde olduğu anlaşılmaktadır.

İncelemeye konu olan üç yıl boyunca firmaların (özellikle imalat sanayinde yer alan) katma değerleri içindeki istihdamın maliyeti ve ödenen vergilerin ağırlığı daha yüksek çıkmıştır.

Ödenen vergilerin artmasının iki nedeni tesbit edilmiştir; birincisi, istihdamın üzerindeki gerek çalışan gerekse işveren nezdinde reel vergilerin artırılması, ikincisi ise çok çeşitli nedenlerle (peşin vergi, yerel idare vergileri, damga vergileri gibi) tahsil edilen vergilerin artış göstermesi.

3.3 ULUSLARARASI VERGİ DÜZENLEMELERİ

Günümüzde uluslararası ekonomik ilişkilerin önemli boyutlara ulaştığı ve teknolojinin buna hız kattığı bir dönemi yaşıyoruz. Artık mekansal farklılıklar veya uzaklıklar iletişim ve pazar için bir problem değildir. Artan bu ekonomik ilişkiler beraberinde ülkeler arasında ikili ve çok taraflı anlaşmaları gündeme getirmiştir. Bu gelişme vergi hukukunun ve uluslararası vergi uygulamasının ortaya yoğun bir şekilde çıkmasına ve gelişmesine yol açmıştır. Özellikle kamunun ekonomik yaşamdaki belirleyiciliği oranında bu gelişmenin vergisel yönü derinleşmiş ve boyut kazanmıştır. Şöyleki yapılan iki taraflı veya bölgesel nitelikli bütün anlaşmalarda vergi ilişkilerini düzenleyen hükümler yer almış ve tartışma konusu olmuştur. Çünkü vergileme yetkisi ve hakkı bir ülkenin devlet olma niteliğinin en temel göstergesidir ve bu ilişkilerde vergileme yetkisi ve hakkından bir nevi vazgeçme sözkonusudur. Bunların yanında uluslarası vergi anlaşmaları vergi hukukunun, yasama organından doğan ve uyulması zorunlu kaynaklarındandır, Anayasanın 90. maddesi ile hukuksal temeli belirlenmiştir.

Bu anlamda her devletin kendi egemenlik alanında elde edilen gelirler üzerinden vergi alması, ancak aynı zamanda kendi ülkesinde ikamet eden gerçek ve tüzel kişilerin tüm dünyada elde ettiği gelirlerin toplanmasını ve bu toplam üzerinden vergi matrahlarının hesaplanmasını talep etmesi, çifte vergilendirme problemini de beraberinde getirmektedir. Devletler I. Dünya Savaşından sonra yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu sistemini getirerek bu problemi çözmeye çalışmışlardır. Bunun yanısıra soruna uluslararası çözüm bulma çabaları da kendini göstermiştir. Bu çerçevede günümüze kadar devam eden muhtelif model anlaşma çalışmaları bugün için uluslararası platformda iki tip modelin geçerli olması sonucunu doğurmuştur. Bunlar, OECD üyesi devletlerin kendi aralarında düzenledikleri vergi anlaşmalarında, iç mevzuatlarının gerektirdiği sapmalar saklı kalmak üzere kullandıkları; 1977 revize OECD modeli ve gelişmiş ve gelişmekte olan devletler arasında çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarında kullanılan 1980 revize Birleşmiş Milletler modelidir.

Türkiye bugüne dek aşağıda belirtilen devletlerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını imzalayarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır.

Taraf Devlet	Anlaşmanın Vergiler Bakımından Uygulanmaya Başlandığı Tarih
Avusturya	1/1/1974
Norveç	1/1/1977
İtalya (Deniz ve Hava Taş.)	1/1/1983
Güney Kore	1/1/1987
Ürdün	1/1/1987
S.Arabistan (Hava Taş.)	1/1/1987
Tunus	1/1/1988
Romanya	1/1/1989
Hollanda	1/1/1989
Pakistan	1/1/1989
İngiltere	1/1/1989
Finlandiya	1/1/1989
KKTC	1/1/1989
Fransa	1/1/1990
Almanya	1/1/1990
İsveç	1/1/1991
Danimarka	1/1/1991
Belçika	1/1/1992
İtalya	1/1/1992
Japonya	1/1/1995

Ayrıca henüz yürürlüğe girme aşamasına gelmemiş olmakla beraber Amerika Birleşik Devletleri (1986), Kanada (1990), Birleşik Arap Emirlikleri (4040 sayılı kanunla onaylanmıştır), Cezayir (1990), Sovyetler Birliği (1991), Çin Halk Cumhuriyeti (1991) ve Macaristan (4031 sayılı kanunla onaylanmıştır) ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının görüşmeleri de tamamlanmış bulunmaktadır.

Yürürlüğe giren anlaşmalarda esas itibariyle gelir üzerinden alınan vergiler, fonlar ve gelir unsurları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu vergi anlaşmalarında yer alan vergi tevkifat nispetleri ülkeler itibariyle şu şekildedir:

Taraf Devlet	Temettü (%)	Faiz (%)	G.maddi Hak Bedeli (%)
Avusturya	25-35	15	10
Norveç	25-30	15	10
Güney Kore	15-25	10-15	10
Ürdün	10-15	10	12
Tunus	12-15	10	10
Romanya	15	10	10
Hollanda	15-20 (*)	10-15	10
Pakistan	10-15	15	10
KKTC	15-20	10	10
Fransa	15-20	15	10
Almanya	15-20	15	10
İsveç	15-20	15	10
Danimarka	15-20	15	10
Belçika	15-20 (**)	15	10
Japonya	10-15	10-15	10

(*) Protokol hükümlerine göre 10

(**) Protokol hükümlerine göre Belçika'da 5, Türkiye'de 10

Bilindiği üzere Türkiye 1963 Ankara Anlaşmasıyla Avrupa Topluluğu ile ortaklık anlaşmasını imzalamış, tam üye olma yönündeki başvurusu ise henüz sonuçlanmamıştır. Bunun ne zaman sonuçlanacağı konusunda ise bir tarih belirleyebilmek mümkün değildir. Bununla birlikte 1995 yılı sonunda gümrük birliğine geçilmesi ile ilgili anlaşma imzalanmış ve süreç başlamıştır. Bu nedenledir ki ülkemizdeki uluslararası vergi uyumlaştırması yönündeki çalışmaların önemli bir bölümünü Topluluk ile olan vergi uyumlaştırma çalışmaları oluşturmaktadır.

Bu çerçevede 1967'de yayınlanan 1. direktife istinaden Topluluk üyesi ülkelerin 1970 yılından başlayarak KDV uygulamasına geçmelerini dikkate alan Türkiye de 1985 yılından itibaren KDV uygulamasını başlatmak suretiyle vergilerin uyumlaştırılması anlamında önemli bir adım atmıştır. 1995 yılında gümrük birliğine girilmesi ile ikinci büyük adım da atılarak gümrük vergileri konusunda uyumlaştırmaya gidilecektir. Gümrük birliğinin sağlanmasını müteakip, Topluluk üyesi ülkelerden yapılacak ithalatta gümrük vergisi uygulanmayacak, üçüncü ülkelerden yapılacak ithalatta ise Topluluk ülkeleri

ile uyumlu bir tarife uygulanacaktır (bu konuda daha detaylı bilgi için AT Vergi Alt Komisyonu Raporuna bakınız).

Avrupa Topluluğu'nun bugünkü gümrük tarife ortalaması %6.8, buna karşın Türkiye'nin tarife ortalaması ise %22 civarındadır. Bundan başka gümrük birliğine gidildiğinde, elde edilecek gümrük vergisi hasılatı, birliğin bir geliri haline gelecek ve idari giderlere karşılık olarak ayrılacak %10 dışındaki hasılatın tamamı ortak bütçeye aktarılacaktır. Bugün Türkiyedeki toplam vergi gelirleri içinde dış ticaretten elde edilen vergi gelirlerinin payı 1993 yılı sonu itibariyle %21,95 düzeyindedir fakat gümrük vergisinin (akaryakıt dışı) toplam vergi hasılatı içindeki payı ise %2,78'dir, akaryakıt üzerinden alınan gümrük vergisi ile tek ve maktu verginin dahil olduğu durumda bu oran %4,16 olmaktadır. Bunların 1993 yılı ilgili ithalatlarına oranları ise sırasıyla %3,52 ve %12,57'dir. Toplam Gümrük vergisinin ithalata oranı ise yine bu yıl için %4,68'dir (1991 yılı için bu oran %1,35 1994 yılı için %3,86'dır). Bu anlamıyla Türkiye'de zaten ithalat üzerinde büyük bir vergi yükü bulunmamaktadır.

3.4 İDARİ YAPI

3.4.1 MALİYE BAKANLIĞI (Gelirler Genel Müdürlüğü)

3.4.1.1 GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına dayanmaktadır. Diğer bir anlatımla, vergi yükümlüleri vergilendirilecek matrahlarını kendileri hesaplayarak beyan etmektedirler. Bu olgu, Gelir İdaresinin güçlü ve etkin olma zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Çünkü Gelir İdaresinin sağlıklı vergi toplayabilmesi için bir açıdan çağdaş anlamda yükümlüye hizmet sunması gerekirken, bir başka açıdan da yükümlü olduğunu gizleyenleri belirlemesi, yükümlü beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde Gelir İdaresi olarak faaliyet gösteren örgütün ismi "Rüsumat Müdiri Umumiliği" idi. Bu örgüt 23 Nisan 1920 tarihinden sonra Ankara'da kurulmuş olan bir varidat idaresine

bağlanmıştır. O dönemin üç önemli devlet geliri olan aşar, ağnam, arazi ve musakkafat vergileri Ankara İdaresi kadrolarınca tahsil olunmuştur.

Cumhuriyet Türkiyesi'nde Maliye Bakanlığının örgütlenme yapısının tarihsel gelişimine bakıldığında, Türk Gelir İdaresinin ilk kez 1936 yılında yasal çerçeveye oturtulduğu ve günümüze kadar 19 kez yasal değişiklik geçirdiği görülür.

Gelir İdaresi ilk kez, 29/5/1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla "Varidat Umum Müdürlüğü" adı altında kurulmuştur. Bu kanuna göre, Maliye Bakanlığının ilk örgütlenme yapısında ayrıca "Tahsilat Müdürlüğü" de bulunmaktadır. Daha sonra, 10/8/1942 gün ve 4286 sayılı kanunla "Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü" adı altında iki ayrı Genel Müdürlük kurulmuş ve örgütlenme bu şekilde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile vasıtalı ve vasıtasız vergilere ilişkin işlemlerin ayrı ayrı yürütülmesi amaçlanmış, ancak Devlet gelir bütçesinin her iki Genel Müdürlük tarafından birlikte hazırlanması öngürülmüştür. Diğer taraftan bu Kanunla Tahsilat Müdürlüğü de "Tahsilat Umum Müdürlüğü"ne dönüştürülmüştür.

Yaklaşık dört yıl süren bu düzenlemedeki ikili ayrıma 29/5/1946 gün ve 4910 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle son verilmiş ve "Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında tek bir örgüt yapısına gidilmiştir. Böyle bir düzenlemeye gidilmesinin nedeni dış ticaretten alınan vergi, resim ve harçlarla, tekel idaresince tahsil edilen rüsum ve hasılatın safi yönetiminin, yeniden oluşturulan bir Bakanlığa bağlanmasıdır. Sözkonusu Kanunda "Tahsilat Umum Müdürlüğü" aynen korunmuştur. Bu uygulama 1950 yılına dek sürmüştür. Bu yıl içinde 3/4/1950 gün ve 5655 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile taşranın örgütlenme yapısı yeniden düzenlenmiş ve Varidat Müdürünün yerini Gelir Müdürü almıştır. Ayrıca bağımsız vergi dairelerinin kurulması yönünde yeni hükümler de getirilmiştir. "Tahsilat Genel Müdürlüğü" bu yeni düzenlemeyle kaldırılmıştır.

Özellikle 1950 yılında temelleri atılan modern vergicilik çerçevesinde, Gelir İdaresinin, merkez ve taşra örgütleriyle tek bir yapı olarak yeniden ele alınması sorunu bu düzenlemelerle aşılamamıştır.

Bakanlıkların yeniden teşkilatlanması konusunda 2680 sayılı Yetki Kanunu çerçevesinde, Maliye Bakanlığının merkez örgütlenme yapısı da 14.12.1983 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yeniden düzenlenmiştir. Anılan Kararnamenin 12. maddesinde

Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri sıralanmıştır. Sıralanan bu görevlerle ilk örgütlenme yapısında yer alan hususlar aynen korunmuştur.

Gelir İdaresinin örgütlenmesi ile ilgili olarak yapılan en son değişiklik ile Maliye Bakanlığı'nın merkez örgütlenme yapısı yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde bazı yeni birimler oluşturulmuştur. Bu birimler, Gelir Bölge Müdürlükleri, Vergi İstihbarat Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Başkanlıklarıdır.

3.4.1.2 GELİR İDARESİNİN BUGÜNKÜ YAPISI

Gelirler Genel Müdürlüğünün yukarıda değindiğimiz tarihi gelişiminden sonra bugün vardığı aşamada merkez ve taşra örgütleri itibariyle idari yapısı şöyle oluşmuştur:

3.4.1.2.1 MERKEZ ÖRGÜTÜ

Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez örgütü, 1 Genel Müdür, 5'i kadrolu olmak üzere 6 Genel Müdür Yardımcısı ve 15'i kadrolu olmak üzere 21 Daire Başkanından oluşmaktadır.

Merkezde fiilen çalışan personelin sayısı 2.157'dir. Bu rakam, Maliye Bakanlığının merkez birimleri içindeki toplam dolu kadrosunun % 24,6'sıdır.

3.4.1.2.2 TAŞRA ÖRGÜTÜ

Taşra örgütü ise Gelir Bölge Müdürlükleri, Vergi İstihbarat Müdürlükleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıkları ya da Defterdarlıklar bünyesinde; Gelir müdürlükleri, vergi dairesi (veya vergi müdürlükleri), takdir komisyonları ve vergi denetmenlerinden oluşur.

Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığının toplam kadrosunun merkezde %24,6'sını taşrada % 55'ini oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında Bakanlığın en büyük Genel Müdürlüğü olduğu görülmektedir.

Gelirler Genel Müdürlüğü mevcut kadro ve personel sayısı bakımından, birçok Bakanlıktan dahi daha büyük olup, Türkiye'nin her tarafına

yayılmış bir örgüt yapısına sahiptir. Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğü, personelinin eğitim düzeyi açısından Maliye Bakanlığı bünyesindeki diğer birimlerden daha iyi durumdadır (çalışan personelin 1/4'ü yüksek okul mezunudur). Personel kalifikasyonu ve yönetimi açısından yaşanan temel problem, hizmet içi eğitimle yetişen personelin kamu görevinden ayrılma eğilimlerinin yüksek olması ve idareyi yetişmiş elemanla çalışma avantajından yoksun bırakmasıdır. Dolayısı ile deneyim ve yetişmişliği yeterli olmayan personelle vergi toplama görevi yerine getirilmeye çalışılmaktadır.

3.4.1.3 GELİR İDARESİNİN SORUNLARI

Devletin en önemli fonksiyonlarından birini yerine getiren vergi idaresinin bu amacına yönelik olarak iyi örgütlenmiş, iyi işleyen ve yeterli donanımla şekillendirilmiş bir yapıya sahip olması gerekmektedir.

"...1950 yılından itibaren vergi anlayışı, vergileme amacı, vergi sistemi ve tekniği, vergicilik hizmetlerinin mahiyeti ve izlenen vergi politikası büyük çapta değişmiş, fakat bu hizmetleri yürütecek olan vergi idaresi teşkilatı ve teşkilatın uyguladığı sistem ve metod hemen hemen aynen muhafaza edilmiştir. Bunun tabii bir sonucu olarak da mevcut vergi idaresi, vergi ve vergicilik hizmetlerine hakimiyet bir yana, geriden takipte dahi güçlük çeken bir duruma gelmiştir. Bu itibarla vergi idaresinin yeniden örgütlenmesini bugün artık kaçınılması imkansız ve memleket menfaatleri yönünden en ağırlıklı bir problem olarak ele almak ve süratle gerçekleştirmek gerekir."

1970'lerde hazırlanan "Gelirler Genel Sekreterliği Kanunu Tasarısı"nın gerekçesinden yapılan bu alıntı güncelliğini bugün de korumaktadır.

Defterdarlık kurumu sorunları çözen değil, bizzat kendisi sorun yaratan bir kurum haline dönüşmüştür. Bu olgu, defterdarların kendisinden değil, kurumun yüklendiği görevlerden kaynaklanmaktadır. Bugün defterdara yasalarla verilen görevler, defterdarın gelir toplama işini sağlıklı yürütmesini engellemektedir. Defterdarın üye olduğu komisyonların sayısı 41'dir. Ayrıca, 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'na göre, Defterdar, Valinin devrettiği yetkileri kullanır, görevleri ifa eder. Vali Yardımcısı Vekili sıfatıyla kendisine tevdi edilen diğer görevleri de yapar. Kendisine bu kadar görev verilen bir yöneticinin vergi toplamasını ya da ildeki vergi dairelerini koordine etmesini beklemek gerçekçi olamamaktadır.

Bir hizmetin sağlıklı yürümesi için, kurmay birim olan merkezin aldığı kararların bütün örgütte süratle uygulanması gerekir. Bunun için de emir-kumanda/hiyerarşi zincirinin kesintisiz kurulması zorunludur. 100 yıl öncesinin Osmanlı İmparatorluğunun ihtiyaçları ve o günün koşulları göz önünde bulundurularak oluşturulan defterdarlık kurumu bugün hala sürdürülmektedir. Cumhuriyet Türkiyesinin ilk yıllarında yasal çerçevesi çizilen defterdarlık kurumunun, varolan yapısıyla günümüz koşullarına uyum sağlayabildiğini söylemek son derece güçtür.

Defterdar il düzeyinde Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı temsilcisi olarak görev yapmaktadır. Aslında defterdarlığın ağırlıklı olarak baktığı konuların başında vergi uygulamaları gelmektedir. Ancak Türkiye'de defterdarlar, vergi gibi zor ve şikayete yol açacak olan bir konuda ön planda olmayı pek istememektedirler.

Oysa vergi, sürekli izlenmesi ve denetlenmesi gereken bir konudur. Bu işle görevlendirilen yerel amirin, mesaisini tamamiyle vergiye ayırması, uygulamaları izlemesi, şikayetleri dinlemesi ve gerektiğinde müdahale etmesi zorunluluğu vardır. Varolan yapı içinde, Gelir İdaresinin, defterdarlık kurumu ile vergi toplama ve denetim işlevini sürdürmesi, hiç de etkin olmayan, birçok sorunlar doğuran bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Gelir İdaresinin görevlerinden birisi de doğrudan vergi mükellefi ile karşı karşıya olan vergi dairelerinin etkin çalışmasını sağlamaktır. Bugün için vergi dairelerinin en büyük sorunu mükellef sayısındaki yığılmadır. Bugünkü yapılaşma içinde Vergi Dairesi personelinin mükelleflerini tanıyabilme şansı hemen hemen yoktur. Müdür ve yardımcılarının temel görevleri, evrak imzalamak ve havale etmek ile dertli mükellefi dinleyip, dosyasına bakmak haline gelmiştir. Bu kişilerin, vergi mevzuatını, gelen tebliğ ve iç genelgeleri okuyup değerlendirmek ve kendi personelini de bu konuda eğitmek, uygulama ile ilgili iç genelgeler çıkartmak gibi görevlerini yerine getirmeleri normal mesai saatleri içinde mümkün olamamaktadır. Mevzuatı okuyamayan ve değerlendiremeyen yetkililer, kendisine tanınan takdir yetkisini de, zimmet ve denetim korkusu nedeniyle kullanamamakta ve tümüyle etkisiz bir konumuna düşmektedir. Bu yapıda çalışan Vergi Daireleri, vatandaşın sorununu çözmesi gerekirken, aksine sorun yaratıp mükellefleri yargıya yollayan ve yargıda tıkanıklıklara yol açan bir kurum niteliğine bürünmektedir.

Gelir İdaresinin nitelikli eleman, bina, araç ve gereç ihtiyacından, istihbarat gereksinimine, vergi denetiminin koordine edilmesinden, toplumda

sağlıklı bir vergi bilinci oluşturulmasına ve olabilecek politik baskılardan arındırılmasına kadar bir çok gereksinim ve sorunu vardır :

I. Bugünkü yapısı ve işleyişiyle gelir idaresi, makro ekonomik yapı ve onun gelişiminden yoksun bir şekilde "vergicilikle" uğraşmaktadır. Geleneksel olarak gelir idaresi, verginin fiskal amacını ön planda tutan, "mevzuat yapıcılık" ve "uygulayıcılık" görevini üstlenerek bu anlamda bir ekonomik kurumdan ziyade bir hukuk kurumu görünümündedir. Bunun sonucunda ekonomik gerçeğe "uyarlık" ve "başarı performansı" azalmaktadır.

II. Gelir idaresinin, otamasyon konusundaki çalışmaları hiç bir zaman karar-kontrol-destek-yönetim ve bilişim sistemi bilincine dayanmamıştır. Esas olarak yükümlünün sadece kayda alınması ve beyanının asgari düzeyde izlenmesi fikrine dayalıdır. Aslında bu konuda gerçekten döneme ilişkin olarak çok çağdaş yaklaşımlar önerilmiş olmakla birlikte sorun hala ciddi bir şekilde devam etmektedir.

III. Günümüzde ekonomik yaşam ve buna paralel olarak da vergi yasaları giderek karmaşık bir görünüm kazanmaktadır. Bu bağlamda, Gelir İdaresinin nitelikli elemanlara duyduğu ihtiyaç giderek artmaktadır.

IV. Vergi toplamanın asgari koşullarından birisi de, mükellefe hizmet verecek olan memurun, çağdaş bir ortamda çalışmasıdır. Bu husus özellikle hizmette verimin artırılması için büyük önem taşımaktadır. Gelir İdaresinin otomasyona geçmesi, bina sorununun öncelikle çözümlenmesini gündeme getirmiştir.

V. Vergi istihbarat arşivi bilgisayarlı ortama aktarılamadığı için güncel tutulamamakta; karmaşıklaşan ekonomik yapıda, gelişen bilgi çağında bu özellikle denetimin etkinliğini azaltmaktadır. Bir anlamda vergi sisteminin kaynakları ve türleri açısından nitelik ve nicelik olarak büyük boyutlara ulaşmış olan "bilgi tekrarı" artık yeterince kavranamamaktadır.

VI. Gelir idaresi bugünkü yapısı ile kendisi için gerekli olan açıklığı ve bilgi akışını topluma sağlayamamaktadır. Toplumla ilişkileri, eğitim amaçlı vergi ödeme bilincini teşvik eden slogan kampanyaları veya resim yarışmaları (çocuklara açık olan) ile geliştirilmeye çalışılmaktadır. Türkiye'de toplum bugün sanıldığının aksine bu konuda daha bilinçlidir. Halk kamu kaynaklarının kimlerden ne şekilde toplandığını ve nasıl harcandığını bilmektedir.

VII.Gelir İdaresinin en önemli sorunlarından biri olan ücret yetersizliği, nitelikli eleman temininden, personelin isteksiz ve verimsiz çalışmasına kadar hemen her alanda kendisini çok ağır bir biçimde hissettirmektedir. Geniş yetkilerin sunduğu yasadışı olanaklar veya alternatif kazanç olanakları, personelin üzerinde yoğun baskıya neden olmakta; muhtaç fakat idealist personel, kendisinden yeterince yararlanılamayacak ortamlara itilmektedir.

VIII.Vergi, sağlıklı kurumlaşan bir ekonomide ve iyi çalışan bir devlet bürokrasisinde daha rahat toplanır. Çünkü kurumlaşmanın geliştiği bir ekonomide mükellef tüm çağdaş araç ve gereçlerden yararlanır. Nakit para taşımaz. Para hareketleri bankalar aracılığı ile izlenir. Gelişmiş ekonomilerde, bürokratik kuruluşlar arasında sağlıklı bir bilgi iletişimi vardır. Oysa Türkiye'de gelir İdaresi bu konuda gerçekten büyük açmazlarla karşı karşıyadır. Bu açmazların bazıları ; Bankacılık sektöründe hayali isimli hesaplar v.b., noterlerin görevlerini bazen sağlıklı olarak yerine getirmemeleri, bir çok konuda Türk Ceza Kanunu ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerinin yetersiz kalması, belediyelerin ve bazı meslek kuruluşlarının üzerlerine düşeni yeterince yapamamaları.

Yukarıdaki tespitlerin bir uzantısı olarak, gelir idaresinin topluma bilgi aktarımı yetersizdir (istatistiki bilgiler, muktezalar). Bu nedenle vergi idaresi kamuoyunun desteğini arkasına alamamaktadır. Gelir idaresinin bilgi aktarımı çok önemlidir ve ancak bu yeterli bir şekilde sağlanırsa toplumdan destek ve katılım bekleme hakkı doğacaktır.

3.4.2 GÜMRÜK İDARESİ

3.4.2.1 GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞININ KURULUŞU VE YAPISI

Gümrük İdaresi, 24/6/1993 tarihli ve 3911 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2/7/1993 tarih ve 485 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir. Sözkonusu Kararname daha sonra 521 ve 541 sayılı Kararnamelerle bazı değişikliklere uğramıştır.

485 sayılı Kararnamenin amacı, Gümrük ve Gümrük Muhafaza hizmetlerini düzenlemek ve yürütmek, kaçakçılık fiil ve teşebbüsleri ile mücadele etmek üzere, Başbakanlığa bağlı Gümrük Müşteşarlığının kurulmasını, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir.

Gümrük Müsteşarlığının merkez teşkilatı, anahizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden oluşmaktadır;

Gümrük Müsteşarlığı Merkez Teşkilatı

Müsteşar	Müsteşar Yrd.	Anahizmet Birimleri	Danışma ve Denetim Birimleri	Yardımcı Birimler
Müsteşar	Müsteşar Yrd.	1.Gümrükler Gn.Md.	1.Teftiş Kur.Bşk.	1.Personel D. Bşk.
	Müsteşar Yrd.	2.Gümrük Muh. Gn.Md.	2.APK D. Bşk.	2.Eğitim D. Bşk.
	Müsteşar Yrd.	3.Gümrük Kont. Gn.Md.	3.Hukuk Müşavir.	3.İdari ve Mali İşl. D. Bşk.
		4.Avrupa Top.ve Dış İlş.Gn.Md.	4.Müsteşarlık Müşavirleri	4.Muhabere ve Ele. D.Bşk.
				5.Savunma Uzm.

Gümrük Müsteşarlığının temel görevleri 485 sayılı Kararnamenin 2. maddesinde (541 sayılı Kararname ile değişik) şu şekilde sayılmıştır; Gümrük politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, gümrük politikasını uygulamak; Gümrük Kanunu ve gümrüklerle ilgili diğer mevzuat ile uluslararası sözleşmeler hükümlerinin uygulanmasını sağlamak; Gümrük tarife oranlarının tesbitine yardımcı olmak, gümrük vergileri ile gümrüklerce alınan diğer gelirler ve fonların tarhı, tahakkuk ve tahsilini sağlamak ve kontrol etmek; Gümrük kontroluna tabi kişi, eşya ve araçların muayene ve kontrolunu yapmak, bu işlemlerin etkin ve süratli yapılmasını sağlayacak tedbirleri almak; Gümrüklerle ilgili istatistiki bilgileri toplamak ve değerlendirmek; Gümrük denetimine tabi eşya ve araçların muhafazasını sağlamak, gümrükte giriş ve çıkış işlemlerine tabi eşyanın, saptanmış olan norm ve standartlara uygunluğunu denetlemek; Kara hudutlarındaki gümrük kapıları ile pasavan kapılarında, gümrük teşkilatı bulunan hava ve deniz limanlarında ve serbest bölge ve çeşitli antrepo ve iç gümrük sahalarında ve gümrük bölgelerinde gümrük muhafaza görevleri ile kaçakçılığın men, takip ve tahkik görevlerini yerine getirmek; Diğer yer ve sahalarda da gerektiğinde ilgili kuruluşlarla işbirliği yaparak kaçakçılığı men, takip ve tahkik etmek; Milletlerarası kuruluşların Müsteşarlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu

konularda görüş oluşturmak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek vs olarak sayılmıştır.

Gümrükle ilgili işlemleri yürüten Gümrükler Genel Müdürlüğünün görevleri ise aynı Kararnamenin 7. maddesinde sayılmış olup aşağıdaki gibidir;

a-)İthalatla ilgili işlemleri yapmak, ithalat rejimi ile kambiyo ve diğer mevzuatın gümrükle ilgili hükümlerinin uygulanmasını sağlamak,

b-)Gümrük giriş tarife cetvelini ve eşya kıymetini taraf olduğumuz anlaşmalara uygun olarak düzenlemek ve uygulanmasını sağlamak,

c-)Transit, aktarma, antrepo, geçici kabul ve muaflık işlemlerinin yürütülmesini sağlamak ve denetlemek,

d-)Sundurma ve antrepo açılmasına ve işletilmesine izin vermek ve denetlemek,

e-)Çıkış, geçici çıkış ve geri gelen eşya ile ilgili ihracat rejimi kararlarının uygulanmasını sağlamak,

f-)Posta yoluyla gelen ve giden eşyanın gümrük işlemlerinin yürütülmesini temin etmek,

g-)Sınır ve kıyı ticaretine ve münasebetlerine ait gümrük işlemlerinin yapılmasını sağlamak ve denetlemek,

h-)Denizden kurtarılan yabancı eşyanın işlemlerini yapmak,

i-)Tahlil metodlarını hazırlamak, gümrük laboratuarlarının çalışmalarını düzenlemek,

j-)Serbest bölgelerdeki gümrük işlemlerini yürütmek ve denetlemek,

k-)Gümrük komisyoncu ve yardımcıları ile ilgili işlemleri yürütmek,

l-)Müsteşarlıkça verilecek benzeri görevleri yapmak.

3.4.2.2 GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞININ SORUNLARI

Gümrük idaresi çok az tanınan bir yapıya sahiptir. Daha çok kullandığı erkin istismarı nedeniyle kamuoyunda olumsuz imajları ile tanınmaktadır. Gümrük idaresinin özellikle vergileme ile ilişkisinin bu imajdan soyutlanarak ele alınması ve irdelenmesi gerekmektedir:

Gümrükler Genel Müdürlüğüne bağlı halen 18 Başmüdürlük ve bunların altında 189 Gümrük Müdürlüğü vardır. Çalışan toplam personel sayısı merkez ve taşra olarak 7400 civarındadır. Bu sayının yaklaşık 700'ü gümrük muayene memurudur (bu sayının yaklaşık olarak yarısı aktif olarak kullanılabilmektedir) ve gümrüklerdeki ana fonksiyonu, bütün gümrükleme işlemlerini yürüten bu kadrodur. Gümrük muayene memurları, bu sorumluluklarına rağmen hünüz statü olarak kariyer memuriyetine ulaşamamışlardır. Son zamanlarda bu konuda yoğun bir çaba gösterilmekte, çeşitli mesleklerden yarışma sınavıyla yüksek öğrenim görmüş olanlar alınarak ciddi bir hizmet içi eğitime tabi tutulmaktadırlar. Kariyer meslek haline dönüştürülememiş olması, mesleki yeterlik yanında etik normların geliştirilmesini güçleştirmekte ve ayrıcalıksız ücret düzeni bu koşullarda güven istismarı riskini artırmaktadır.

Dış ticaret ile ilgili politikaların değişmesi, bölgesel bütünleşmelerin yoğunlaştığı, insanlar ve toplumlar arasındaki iletişimin teknoloji ile iyice kolaylaşması gibi nedenlerle ülkelerarasındaki mal trafiğinin sayısal ve çeşit olarak artması, çok değişik alanlarda uzmanlaşma ihtiyacını ve yine yoğun bir bilgi akışını gerektirmektedir. Bugün Gümrükler Genel Müdürlüğünde gerek gümrük muyene memurlarının sayısal ve niteliksel yetersizliği, gerekse bilgi trafiğini sağlayacak teknolojik donanım eksikliği bu gelişen yapıda işlevin görülmesini neredeyse olanaksız ölçülere getirmiştir. Ayrıca sahip olunan 21 laboratuar, mal tanımlanması ve içeriğinin saptanması ile ilgili hizmetleri yeterince görebilecek durumda değildir.

Gümrükleme işlevinin önemli bir parçası olan kıymetlendirmede Brüksel Kıymet Kodundan belge esasını benimseyen Cenevre Kıymet Koduna geçilmiş olması gümrüklemeye bir yönden rahatlık getirirken bir yönden de kontrol işlevini artırması nedeniyle mevcut yapıda yeni sorunlara yol açmıştır.

Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın mal trafiği içindeki işlevi karşısında gümrük idaresinden ayrı bir birim olarak çalışması beraberinde koordinasyon sorununu da gündeme getirmektedir.

Müsteşarlık içinde diğer bir genel müdürlük olan Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'nün esas olarak işlevi, mal ve hizmet akışında gümrüklerde gerekli olan güveni sağlamaktır. Sayıları yaklaşık olarak 3500'u bulan gümrük muhafaza memurunun işleyiş içerisinde gümrükleme fonksiyonlarına katkıları son derece sınırlıdır. Ana görev itibariyle yetki ve sorumlulukları sınırlı olan

muhafaza memurları, zabıta yetkileri nedeniyle kimi durumda gümrük idaresi açısından ayrıca sorunlara yol açmaktadır.

Ayrıca gümrüklerdeki malların, depolanması ve korunması ile ilgili hizmetler çağın gereksiniminin son derece gerisindedir.

Gümrük idaresi bugün özellikle AT ile gümrük birliği sürecinde gerekli olan stratejiyi geliştirecek ve uygulayacak, kurumsal bir altyapıya , donanıma, ve elemana sahip değildir. Bu anlamda yeni korumacılık uygulamalarının yoğunlaştığı, farklı politikaların uygulandığı (gerek iktisadi gerekse teknik) bir yapıda bu unsur daha fazla önem kazanmaktadır.

3.4.3 - YEREL YÖNETİMLER

Türkiye'de yerel yönetimler il özel idareleri, belediyeler ve köylerden oluşmaktadır.

3.4.3.1 KÖYLER VE İL ÖZEL İDARELERİ

Köyler için bir mali örgütten sözetmek mümkün değildir. Muhtar ve köy ihtiyar heyeti dışında bir organ da bulunmamaktadır.

Köy bütçeleri yıllık olarak muhtarın teklifi ile köy ihtiyar heyeti tarafından kabul edilerek mülki amir tarafından onaylanmaktadır.

İl Özel İdaresi bütçesi, "İl Özel İdare Bütçesinin Hazırlanması, Kabulü ve Onaylanması Hakkında Yönetmelik" esaslarına göre hazırlanmakta, valiye sunulduktan sonra il daimi encümeninde incelenmekte, il genel meclisi tarafından karara bağlanmaktadır. Bu şekilde karara bağlanan bütçe, o yıla ait program da eklenerek, 15 gün içinde vali tarafından İçişleri Bakanlığına gönderilmekte ve burada bir ay içinde onaylanmaktadır.

İl özel idarelerinin mali örgütü, özel idare müdürüne bağlı, bütçe müdürlüğü, muhasebe müdürlüğü ve gelir müdürlüğü gibi şube müdürleri tarafından oluşturulmaktadır.

3.4.3.2 BELEDİYELER

Belediyelerin mali örgütlenmesi "Hesap İşleri Müdürlüğü" ve buna bağlı, gider, gelir, mali işler (bütçe), idari işler şube müdürlükleri şeklinde oluşmuştur.Bu yapı bazı farklılıklarla hesap işleri müdürlüğünün daire başkanlığı şeklinde örgütlenmesi biçimi ile büyükşehir belediyeleri için de geçerlidir.

Belediye başkanı tarafından hazırlanarak iki ay encümen tarafından incelendikten sonra belediye meclisince kabul edilen bütçe mülki idare amiri tarafından onaylanır. Bu onay, merkezi idarenin en sık kullanılan idari (mali) vesayet yetkisidir. Onay ile ilgili olarak mülki idare amirinin bütçe üzerinde değişiklik yapma yetkisi de vardır. Üstelik onay veren makamın herhangi bir sorumluluğu da yoktur. Ancak, bütçe değişikliklerine karşı, belediye meclisinin Danıştaya başvurma hakkı bulunmaktadır.

Bugünkü uygulamada gerek siyasi gerek teknik yetersizlik gibi nedenlerle belediyeler kendilerine bırakılan vergilerde başarılı sonuçlar alamamaktadırlar.

Yerel yönetimlerin mali yapısına etkili olan kuruluşlar, Belediye İktisadi Teşekkülleri (B.İ.T.) ve İller Bankası'dır.

3.4.3.3 YEREL YÖNETİMLERİN GELİRLERİ VE SORUNLARI

3.4.3.3.1 1948-1981 ARASI YEREL YÖNETİM GELİRLERİNİNİN YAPISI

1948 tarihli 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 33 yıl süre ile uygulanarak belediyelerin finansmanını sağlayan yasal düzenleme olmuştur. Bu kanun belediyelerin gelirlerini şu şekilde tanımlamıştır:

- Genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylar,
- Belediyelerin öz gelirleri,
- Devlet yardımları,
- Olağanüstü gelirler.

Bu anlamda belediyelere pay verilen genel bütçe vergi gelirleri, Gelir ve Kurumlar vergisinin %5'i, Gümrük Resminin %15'i, Tekel maddeleri net gelirlerinin %2'si, Emlak vergisinin %45'i, Motorlu Kara Taşıtları vergisi ve Karayolları Trafik yasasına göre trafik zabıtasınca toplanan cezaların %11'i, Akaryakıt vergisinin %3'ü. Bu miktarlar İller Bankasında toplandıktan sonra, ilk olarak bunun %80'i belediyelere nüfuslarına göre dağıtılmakta geri kalan %20 ise nüfusu 50 binden küçük olan belediyelere kent hizmetlerini karşılamak, projelerini gerçekleştirmek şeklinde ödünç verilmek üzere, İller Bankasında İmar ve İskan Bakanlığı emrinde Belediyeler Ortak Fonu adıyla biriktirilmekteydi.

1948 yılındaki koşullara göre çıkan kanunun, ülkenin ekonomik ve sosyal yaşantısındaki değişikliklere göre kendisini yenileyememesi yanında konu olan vergilerin yapısındaki değişiklikler ve uygulamada ortaya çıkan kimi fiili durumlar gibi nedenlerle sistem bir süre sonra etkinliğini yitirmiştir. Bunu belediyelerin gelirleri ile giderleri arasındaki farkın gelirler aleyhine özellikle 1970'den sonra açılmaya başlamasından da görebilmekteyiz. 1970 yılında belediyelerin gelirleri ile giderleri arasındaki fark 177 milyon iken 1975'de 370 milyon, 1980'de ise 3.870 milyon olmuştur (1977'den sonra belediye gelirlerinde büyük düşmeler yaşanmıştır hatta 1977 yılında nominal olarak 19.650 milyon olan belediye gelirleri 1978 yılında 15 351 milyona düşmüştür).[8] Belediye gelirlerinde bu dönem içindeki düşmeye neden olan temel etmen, çeşitli vergilerden almış oldukları miktarın azalması yanında, belediyelerin öz gelirlerindeki kanunda yazılı maktu oranların değişmemesinden veya enflasyona göre yeterince düzenlenmemesinden kaynaklanan azalma olmuştur.

Belediyelerin ortaya çıkan bu açıkları kapatabilmek ve yüklenmiş olduğu hizmetleri yerine getirmek için bu dönemde kullandığı en önemli araçlar;

⇒ kamu kuruluşlarına (bunlara kamu ekonomik girişimleri dahildir) ve bankalara borçlanma

⇒ ya da taşınmazların satılması biçiminde ortaya çıkmıştır.

Bu şekilde biriken belediye borçları kimi zaman devletçe üstlenilmiş yani silinmiş (terkin), kimi zaman ertelenmiştir (tahkim). Belediyelerin kamuya olan borçlarının her ne gerekçe ile olursa olsun bu biçimlerde karşılanması herşeyin başında kamudaki ekonomik rasyonelliği daha bozmuş, kamusal

[8] Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için, Saral Talat, "Türk Belediyeciliğinin Genel Görünümü", Maliye Dergisi, Mart-Nisan,, 1980. s.57

karar alma süreci açısından kaynakların zamanında ve yerinde kullanılması ile ilgili olan ilkelerin ve önceliklerin ertelenmesine yol açmıştır.

3.4.3.3.2 1981-1994 ARASI YEREL YÖNETİM GELİRLERİNİN YAPISI

5 Şubat 1981'de 17242 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2380 sayılı Belediyeler ile İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden pay verilmesi hakkındaki kanunla önceki uygulama yürürlükten kaldırılarak yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu değişiklikte esas olarak bu kuruluşlara kimi devlet vergilerinden değişik oranlarda verilen paylar kaldırılarak yerine her yıl genel bütçe vergi gelirlerinin genel toplamı üzerinden, belediyelere %5, il özel idarelerine ise %1 oranında pay verilmesi öngörülmüştür.

Bu düzenleme ile öngörülen paylar toplandıkları ayı izleyen ay sonuna kadar İller Bankasında İçişleri Bakanlığı emrinde ayrı ayrı hasaplarda toplanacaktır. Belediye ile il özel idarelerine ait payların %80'i İller Bankası tarafından yine aynı şekilde belediyelere ve illere dağıtılırken, geriye kalan %20 pay ise bankada iki ayrı fonda toplanmaktadır (1- Belediyeler Ortak Fonu, 2-İl özel İdareleri Ortak Fonu).

Daha sonraki yıllarda sırasıyla 2464, 3044 ve 3239 sayılı kanunlarla 2380 sayılı kanunda değişiklikler yapılmıştır. Aralık 1985 tarihinde çıkarılan 3239 sayılı kanun ile vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan pay oranı %9,25, il özel idarelerine ayrılan pay oranıda %1,70 olarak tesbit edilmiştir. Bu oranlar 1986'dan itibaren %8,55 ve %1.20 olarak uygulanmıştır. 1994 yılı Haziran-Aralık dönemi için %7,55'e indirilmiş fakat ihdas edilen Ek Gayrimenkul vergisinin geliri belediyelere bırakılmıştır.

Büyük kentlerin yönetimi ile ilgili olarak yeni yöntemlerin ve yaklaşımların geliştirilmesi ve kamu maliye politikalarındaki bu yönlü dönüşümler sonucu gelişmiş ülkelerde başlayan yeni model arayışları ve uygulamaları çerçevesinde Türkiye'de 23 Mart 1984 yılında önce 195 sayılı kararname ile arkasından da bunu yasallaştıran 3030 sayılı kanun ile büyük şehir yönetimlerinin hukuki statüsü tesis edilerek ana kentler kurulmuştur. Bu yasa büyük kentleri belediye sınırları içerisinde birden fazla ilçe bulunan kentler olarak tanımlamıştır. Büyük kentlerin genel bütçe gelirlerinden pay alması diğer belediyelerden farklıdır. Büyük kent belediyesinin sınırları içerisinde tahsil edilen genel bütçe vergi gelirleri payının ertesi ayın sonuna

kadar ilgili belediyenin hesabına yatırılması gerekmektedir. 195 sayılı kararname ile %1 olan bu oran, 3030 sayılı yasa ile %3 olmuş, aynı yasanın verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu sözkonusu bu payı %5'e çıkarmıştır. Ayrıca yine ana kent belediyeleri kendi sınırları içerisindeki belediyelere genel bütçe gelirlerinden ayrılan payın bir kısmına Bakanlar Kurulu kararı ile ortak olmaktadırlar.

1981 yılında çıkan belediye gelirleri yasası ile yerel bir vergi olarak düzenlenen Akaryakıt Tüketim Vergisi 1984 yılında çıkarılan 3074 sayılı yasa ile merkezi idareye ait bir vergi şekline dönüştürülmüştür. Çok sık değişmekle birlikte bugün bu vergiden yerel iderelere ve belediyeler fonuna pay aktarılmaktadır (ortalama %2.5 civarındadır). 1994 yılında ATV hasılatının genel bütçeye gelir kaydedilen kısmından yerel idarelere pay aktarılması uygulamasına son verilmiştir. ATV hasılatından belediyelere %1,2, il özel idarelerine %0,1 olarak verilen paylar sırasıyla %0,08 ve %0,02'ye düşürülmüştür.

Merkezi idare sistemi ile yönetilen bugünkü yapıda Türkiye'de yerel idarelerin vergi salma yetkileri yetkileri yoktur. Merkezi idarenin yasalaştırdığı konularda vergi toplamaktadırlar.

Belediyelerin öz gelirlerini düzenleyen ve 5237 sayılı yasanın yerine geçen 2464 sayılı yasa ile belediyelerin öz gelirleri içindeki vergiler tekrar düzenlenmiştir.

<u>Bunlar üç temel başlık altında incelenebilir;</u>

A-Vergiler

I. İlan ve reklam vergisi
II. Eğlence vergisi
III. Haberleşme vergisi
IV. Elektrik ve havagazı tüketim vergisi
V. Yangın sigortası vergisi
VI. Emlak vergisi

B-Harçlar

I. İşgal harcı
II. Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı
III. Kaynak suları harcı

IV.Tellallık harcı
V. Hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı
VI.Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı
VII.Bina inşaat harcı
VIII.Diğer harçlar

C-Harcamalara Katılma Payları

I. Yol harcamalarına katılma payı
II. Kanalizasyon harcamalarına katılma payı
III. Su tesisleri harcamalarına katılma payı

İl özel idarelerinin bu anlamda elde ettikleri öz gelirleri ise temel olarak şunlardır;

A-Vergi, Resim ve Harçlar

I. Taşocakları resim ve harçları
II. İskele resmi
III. Emlak vergisi payı

B-Teşebbüs gelirleri

C-3194 sayılı imar yasası ile verilen izin harçları ile toplanacak para cezaları

D-Taşınır ve taşınmaz malların kira ve satış gelirleri.

Yerel yönetimlere 1990-94 arasında genel bütçeden aktarılan payların GSMH'ya oranlarının gelişimi incelendiğinde 1990'da %1,2 olan oranın 1991 ve 1992'de %1,5, 1993'de ise %1,6 olduğu görülmektedir. 1994'de ise tahmini oran %1,6'dır.

TABLO 12

YEREL YÖNETİMLERE GENEL BÜTÇEDEN AKTARILAN PAYLARIN 1990-95 ARASINDAKİ GELİŞMİ

(Cari Fiyatlarla Milyar TL)

PAYIN ADI	1990	1991	1992	1993	1994(1)	1995(2)
2380 Sayılı Kan. göre Bel. Dağ. (%6) Pay	2.480	4.829	8.488	15.667	28.185	50.010
3030 Sayılı Kan. göre Büyük Şeh. Bel.Dağ. (%5)Pay	1.382	2.617	4673	9603	21.001	33.609
Belediyeler Fonu	577	1067	1841	3142	3500	4500
İl Öz. İd.Dağ.Pay	355	674	1135	2089	4160	6657
İl Özel İd.Fonu	37	59	99	107	380	250
Mahalli İd.Fonu	91	133	225	218	155	405
TOPLAM	4.922	9.379	16.461	30.826	57.381	95.206

Kaynak:DPT

(1) Tahmin

(2) Program

1981-94 arası yerel yönetimlerin toplam gelir ve harcama yapıları incelendiğinde özellikle 1991 yılından başlayarak bu idarelerin yoğun bir şekilde finansman açığı içine girdikleri görülmektedir. 1990 yılında toplam vergi gelirleri, toplam harcamaların %72'sini karşılarken bu oran 1991'de %66'ya 1992'de %56'ya düşmüştür. 1991'de toplam gelirler %70 artarken harcamalar %87 oranında bir artış göstermiştir. 1991 yılında finansman açığı yaklaşık olarak %1100 artmıştır. Bu gelişmeye vergi yapısındaki veya daha geniş anlamıyla toplam gelirler yapısındaki gelişme değil, harcamaların yapısındaki değişme neden olmuştur. Oysa bu dönem gelirlerin GSMH'ya oranlarında yükselmenin yaşandığı yıllardı (Tablo 13).

TABLO 13

YEREL YÖNETİMLERİN GELİR VE HARCAMALARI (1)

(Cari Fiyatlarla Milyar TL)

	GELİRLER			HARCAMALAR				
YILLAR	VERGİLER	DİĞER	TOPLAM	CARİ	YATIRIM	DİĞER	TOPLAM	AÇIK
1981	67	52	119	59	52	8	119	0
1982	81	70	151	69	68	11	148	3
1983	123	93	216	107	95	18	220	-4
1984	199	152	351	160	131	40	331	20
1985	448	253	701	280	313	69	662	39
1986	873	347	1.220	437	702	217	1.356	-136
1987	1.294	600	1.894	722	1.199	317	2.238	-344
1988	2.094	1.026	3.120	1.165	1.809	613	3.587	-467
1989	3.712	1.121	4.833	2.309	1.768	1.232	5.309	-476
1990	6.795	2.527	9.322	4.977	2.704	1.801	9.482	-160
1991	11.827	4.074	15.901	8.461	5.370	3.970	17.801	-1.900
1992	20.189	7.159	27.348	16.530	12.010	7.596	36.136	-8.788
1993	38.374	15.616	53.990	31.739	22.911	15.482	70.132	-16.142
1994(2)	78.798	24.652	103.450	54.104	31.487	31.988	117.579	-14.129
1995(3)	128.464	37.343	165.807	80.047	45.211	52.300	177.558	-11.751

Kaynak:DPT

(1)Belediyeler, İl Özel İd., Su ve Kanalizasyon İd., İller Bankası

(2)Tahmin

(3)Program

Tablo 13'den görüldüğü üzere 1995 yılında yapılan programda açığın azalacağı ve iç dengelerin tekrar sağlanabileceği öngörülmüş olmakla birlikte seçim ekonomisine girilmesi durumunda 1991 yılında olduğu gibi dengelerin yine bozulacağı açıktır.

3.4.4 FON YÖNETİMLERİ

Fon uygulaması esas itibariyle; öngörülemeyen ve birden bire oluşan kamu harcamalarını finanse edebilmek için geliştirilmiş bir modeldir. Ancak kamu gelirlerinin belli amaçlar için tahsisi uygulaması son yıllarda hızla genişlemiş ve amacını da aşarak gelir sağlama uygulamasına dönüşmüştür.

Türk kamu maliyesi sistemi içinde "bütçe dışı fon" (off-budget fund) kavramı, çoğunluğu vergi gelirleri yapısında olmak üzere bir kısım kamu

gelirlerinin, belirli bazı kamu hizmetlerine**, (**bütçe tekniğinin gerektirdiği usul ve esaslara tabi olmaksızın) bütçe dışı tahsisini ifade etmektedir.

1984'ü izleyen dönemde, fon uygulaması oldukça yaygınlaşmış ve sayıları 100'ü aşan fonlar, kullandıkları kaynakların büyüklüğü ile orantılı olarak kamu ekonomisi içinde önemli bir rol oynamaya başlamışlardır. Öyle ki zaman zaman bu büyüklüğü gizlemek amacıyla, belli giderlere tahsis edilmiş olmalarına rağmen Konut Edindirme Yardımı, Çalışanların Tasarruflarını Teşvik Hesabı, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Eğitim Gençlik ve Sağlık Hizmetleri Vergisi gibi uygulamalar fon kavramı dışında tutularak bunlar "hesap, yardım veya vergi" olarak tanımlanmışlardır. Böyle tanımlanmış olmalarına karşın bu tür "tahsis" uygulamaları, bütçe dışı fonların tüm karakteristik özelliklerini bünyelerinde taşımaktadırlar.

1984 yılından itibaren çok büyük meblağların toplandığı gizli vergi/fonların oluşturulması ve bunların belli alanlara tahsisi ile birlikte 1991 yılı sonu itibariyle 100'den fazla fonda biriken yaklaşık 30 trilyon TL ile konsolide bütçe gelirlerinin yarısına yakınını kontrol eden bir bütçe dışı fon sistemi ortaya çıkmıştır.

3.5 DENETİM SİSTEMİ

3.5.1 - MALİYE BAKANLIĞI

Denetim, yönetimin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, yönetimin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığını belirleyen iç denetim (teftiş) ile yasalara vergi yükümlülerinin ne ölçüde uyduklarını görmek ve uyumunu sağlamak amacıyla yapılan dış denetim (vergi incelemesi ve yaygın ve yoğun denetim), idareyi güçlü kılmaktadır. Diğer bir anlatımla, yönetimin etkinliği büyük ölçüde denetimin gücüne bağlıdır.

3.5.1.1 VERGİ İNCELEMELERİ VE VERGİ DENETİMİ

Vergi incelemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134. maddesinde; " Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak... " şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi denetimi ise, vergi incelemesini de kapsayan VUK'nun birinci kitabının yedinci kısmında yer alan aşağıdaki, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli önlemleri içeren bir kavram olarak tanımlanabilir. Sözkonusu önlemler şunlardır;

* Yoklama,
* Vergi incelemesi,
* Bilgi toplama,
* Kayıt nizamı kontrolleri,
* Üretim ve sevk kontrolleri,
* Fiili envanter.

Vergi denetiminin nedenlerini üç başlık altında toplayabiliriz;

I-Mali nedenler ; Devletin temel işlevlerini ve hizmetlerini görebilmek için gelire ihtiyacı vardır. Gelirleri içinde önemli yer tutan vergilerin beyan esasında sağlıklı toplanması, mükellef beyanlarının vergi denetimiyle gerçeğe yaklaştırılması yoluyla olanaklıdır.

II-Ekonomik ve sosyal nedenler ; Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Arzulanan bu etkilerin yaratılması vergilerin gereği gibi uygulanmasıyla mümkündür. Uygulamadaki etkinliğin sağlanmasında da vergi denetiminin önemi açıktır.

III-Hukuki nedenler ; Vergi denetimleri, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Getirmiş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, bir toplumda devletin gücü, saygınlığı ve inanılırlığıyla yakından ilgilidir. Dolayısıyla başka hiçbir neden olmasa bile devlet, egemenlik hakkını kullanarak getirdiği vergileri üzerinde hiçbir kuşkuya yol açmayacak tarzda uygulamakla yükümlüdür. Uygulama alanında bunu mümkün kılmanın başta gelen yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir.

Vergi denetiminin işlevleri ise ikiye ayrılabilir;

I. Arayıcı ve bulucu işlevi; Vergi denetimi yoluyla yükümlülerin vergi konusunda yaptıkları hatalar ve yanlışlar araştırılarak saptanır. Bulunan hatalar için vergi mevzuatındaki işlem ve yaptırımlar uygulanır. Bu işlev, denetimin olaylar olup bittikten sonra gerçekleşen yönüdür.
II. Önleyici işlevi; Olayların gerçekleşmesinden önce ya da olaylar sırasında yükümlüyü vergi mevzuatı konusunda bilgilendirerek, konuları bilmemekten kaynaklanacak bazı hataları önlemek ise vergi denetiminin diğer işlevidir.

Vergi denetiminin aşamalarını şu şekilde sıralayabiliriz;

I. İncelemenin planlanması,
II. İncelenecek yükümlülerin seçilmesi,
III. İncelemenin ön hazırlığı,
IV. İncelemenin gerçekleştirilmesi,
V. İncelemenin sonuçlandırılması.

VUK'nun 135. maddesine göre, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük Malmemuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Dairesi Müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri vergi incelemesine yetkilidirler.

Yoklamaya yetkili olanlar ; VUK'nun 128. maddesi uyarınca yoklama, Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır.

Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla başvurulan vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilme düzeyi vergi denetiminin etkinliğini ifade etmektedir. Vergi denetimlerinin etkinliği, denetim elemanları, vergi idaresi ve yükümlülerle ilgili bir dizi etkene bağlıdır. Sözkonusu etkenler şunlardır;

* Denetim elemanlarının mesleki kalifikasyonu.
* Denetim elemanlarının sayısının yeterliliği.
* Vergi denetiminde planlama, iş bölümü ve koordinasyonu
* İncelenecek yükümlülerin sağlıklı ve doğru verilere dayanılarak seçilmesi.

- Yükümlülerin bilgi düzeyleri ve davranış biçimleri.
- Denetim ve muhasebe standartlarının sistematik yerleşikliği.
- Vergi denetiminin sonuçlandırılması aşaması olan idari (uzlaşma gibi) ve yargısal çözümlerin etkinliği.

Vergi denetimlerine duyulan ihtiyaç ve yapılan vergi incelemelerinin başarılı sonuçlar vermesi bir yönüyle de ekonomilerin gelişmişlik düzeylerinin bir fonksiyonudur. Sanayileşmiş, pazar ekonomisi genişlemiş, işletme ölçekleri büyümüş, sermaye piyasaları ve bankacılık sistemleri iyi işleyen, tüketicilere hizmetlerin büyük örgütlü işletmelere dönüştüğü ve ödemelerin çek veya banka kartları ile yapıldığı ekonomilerdeki denetim ihtiyacı bu yönlerden yeterince gelişmemiş ekonomilerdekinden daha azdır. Her iki ekonomide kullanılması gereken denetim teknikleri de birbirinden farklıdır.

T.C. Maliye Bakanlığının denetim birimleri doğrudan Bakan'a bağlı olanlar, Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunanlar şeklinde aşağıdaki gibidir;

A - Doğrudan Bakan'a bağlı olan denetim birimleri;

a-) Hesap Uzmanları Kurulu; Merkezi denetim birimi olup, Baş Hesap Uzmanlarından, Hesap Uzmanlarından ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşur. Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında sürekli, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapılmaktadır.

b-) Teftiş Kurulu; Merkezi denetim birimi olup, Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur. Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında sürekli, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapılmaktadır.

B - Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunan denetim birimleri;

a-) Gelirler Kontrolörleri; Genel Müdürlüğün merkezi denetim elemanıdırlar. Gelirler Başkontrolörleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinden oluşurlar.

b-) Vergi Denetmenleri; Genel Müdürlüğün yerel düzeydeki (iller bazında) denetim elemanıdırlar. Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcılarından oluşurlar.

Maliye Bakanlığının denetim elemanlarının sayısal bilgileri aşağıdadır;

İnceleme Elemanı	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
-Baş Hesap Uzmanı	125	75	200
-Hesap Uzmanı	167	173	340
-Hesap Uzman Yrd.	81	29	110
-Maliye Başmüfettişi	37	18	55
-Maliye Müfettişi	70	41	111
-Maliye Müfettiş Yrd.	21	29	50
-Gelirler Başkontrolörü	210	125	335
-Gelirler Kontrolörü	213	152	365
-Stajyer Gel. Kontrolörü	55	145	200
-Vergi Denetmeni	1.446	1.154	2.600
-Vergi Denetmen Yrd.	588	212	800
Toplam	**3.013**	**2.153**	**5.166**

Bugün esas itibariyle denetimle ilgili ana sorunlar:

I. Koordinasyon yokluğu,
II. Çağdaş denetim anlayışının gerektirdiği ekip çalışmasının yokluğu,
III. Merkezi bilgi sisteminin yeterince işleyememesinin (işlevsel olmaması) yarattığı boşluk.

Denetim oranının düşük olduğu gibi yaklaşımlar, sorunu tanımlama açısından eksik kalmaktadır. Önemli olan yapılan denetimin sonucunun alınması ve idarece yapılan denetimin etkinliğinin artırılmasıdır.

Günümüzde denetim, sadece caydırıcılığı olan bir güç olarak düşünülmemektedir. Caydırıcılık amacı ön planda olmakla birlikte, denetimin, eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi gibi başka amaçları da vardır.

Maliye Bakanlığının gücü, üstlendiği fonksiyonlar gereği yüksek olmak zorundadır. Dolayısıyla idare, denetime ve bu denetimi gerçekleştirecek olan denetim elemanına önem vermek ve denetimi arzu edilen düzeye çıkarmak durumundadır. Kuşkusuz istem bu olmakla beraber , denetim elemanının yetişmesindeki güçlük nedeniyle eleman sayısında ve buna bağlı olarak denetim düzeyinde arzulanan hedefe varılamamıştır.

Bakana bağlı merkezi denetim örgütleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü, merkez denetim elemanlarının çalışmalarını her yıl planlamakta ve titizlikle

uygulamaktadırlar. Diğer taraftan, Defterdarlıklar tarafından il bazında denetimler planlanıp Vergi Denetmenleri ile yürütülmektedir. Merkezden yapılan planlama ile 76 il düzeyinde yapılan planlama ve bunların uygulanması sırasında birtakım sorunlarla karşılaşılmaktadır. Çünkü , bugünkü yapı ile sağlıklı bir koordinasyon sağlanamamaktadır. Bunun dışında, taşra örgütünün yapısal bozukluğu nedeniyle çeşitli sorunlar oluşabilmektedir. Örneğin illerde bulunan Vergi Denetmenlerinin mesailerinin önemli bir kısmı, vergi denetimi dışında, valilerin talimatları çerçevesinde başka alanlarda kullanılmaktadır. Ayrıca, Vergi Denetmenleri bağımsız inceleme elemanları olmalarına karşın, bazı merkez denetim elemanları tarafından yetkisiz muavin gibi kullanılmaktadırlar.

Bilgisayarın denetimde kullanılması, denetimi güçlü ve etkin kılacaktır. Diğer bir anlamda, çağdaş teknolojiyi denetimin hizmetine vermek bugün için vazgeçilmez bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1989 yılı içinde başlattığı bir uygulama, merkezde bir vergi istihbarat arşivinin kurulmasıdır. İstihbarat arşiviyle mükelleflerin beyanları ile faaliyetlerinin kapasitesini karşılaştırma yoluyla, incelenmesi gereken mükelleflerin daha sağlıklı ve hızlı olarak saptanabilmesi amaçlanmıştır.

İşletmelerin kayıtlarını bilgisayar ile tutmaları yoğun ve artan bir şekilde yaygınlaşmaktadır. Gelir İdaresinin de bilgisayar kullanımını teşvik etmesi ve bilgisayarın denetimdeki öneminin gittikçe artması, denetim elemanlarının bilgisayar konusunda eğitilmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

Bölge teşkilatı kuran bütün OECD ülkelerinde, ayrıca bölge düzeyinde vergi denetimi de gerçekleştirilmektedir. Denetimin bölge düzeyinde olması, denetim elemanının mahallileşme sorununu ortadan kaldırmaktadır.

Ülkemizde Ankara, İstanbul, İzmir ve Adana'da merkez denetim elemanları sürekli görev yapmaktadırlar. Diğer illerde ise defterdarlığa bağlı Vergi Denetmenleri dışında sürekli merkez denetim elemanı bulunmamaktadır. Bu durum, denetimde aksamalara yol açmaktadır. Çünkü, merkez denetim elemanı, ancak belli aylarda ve belli sürelerle illerde görev yapmaktadır. Oysa bölge düzeyinde denetimin gerçekleştirilmesi durumunda, olaylara ve konulara daha kısa sürede müdahale etme ve sonuç alma olanağı doğacaktır.

3.5.1.2 UZLAŞMA SİSTEMİ

Uzlaşma iki ayrı taraf arasındaki uyuşmazlığın yargıya başvurmadan önce karşılıklı görüşme ve anlaşma ile çözümlenmesini ifade eden bir sistemdir. Vergi uyuşmazlığı genellikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, dolayısıyla vergi yükümlülüğünün doğup doğmadığı ya da tarh, tebliğ, tahakkuk vb. işlemlerin veya vergi cezası uygulamasının yasalara uygun olarak yapılıp yapılmadığı, matrahın tam olarak kavranıp kavranmadığı gibi konularla ilgili görüş ayrılıklarından kaynaklanır.

Vergi uyuşmazlığında iki taraf vardır; Vergi idaresi ve yükümlü. Anlaşmazlığın yargı aracılığı ile çözülmesinin hem idare hem de yükümlü için bazı sakıncaları vardır. Bu sakıncalar; zaman kaybı, yargı sürecinin yarattığı stres, yargı giderleri ve yargı organlarının çok sayıdaki dava nedeniyle işlerliğinin aksaması vb. Uyuşmazlık yargıya başvurmadan taraflar arasında uzlaşma yoluyla çözümlenebilirse bundan hem idare, hem yükümlü, hem de toplum bazı yararlar sağlar.

Uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi yöntemi, özellikle yargı organlarının yükünü azaltması ve hazinenin vergi alacağını biran önce tahsil edebilmesine olanak vermesi dolayısıyla yararı görülmüş bir yöntemdir.

Uzlaşma sistemi Türk Vergi Hukukuna, 1963 yılında VUK'na 205 sayılı Kanunla eklenen Ek 1- Ek 10 nolu maddelerle girmiştir. Sonradan 4 Aralık 1985 tarihinde çıkarılan 3229 sayılı Kanunla VUK'na Ek 11 nolu madde eklenmiş ve bu maddeyle tarhiyat öncesi uzlaşma yöntemi sisteme dahil edilmiştir. Böylece uzlaşma sistemi, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki aşamalı duruma getirilmiştir.

I. Tarhiyat öncesi uzlaşma ; Bu sistemde, vergi incelemesinde eleştiri konusu yapılan konular ve bunlara bağlı olarak istenecek vergi ve cezalar rapora bağlandıktan sonra, vergi dairesi işlemlere başlamadan önce uzlaşma sözkonusudur. Uzlaşma görüşmeleri, incelemeyi yapan denetim elemanının bağlı olduğu denetim biriminde oluşturulan uzlaşma komisyonu ile yükümlü ya da yasal temsilcisi arasında yapılır. Vergi dairesi, uzlaşma görüşmelerinden sonra, uzlaşma ya da uzlaşamama durumuna göre gereken iºlemlere baºlar.

II. Tarhiyat sonrası uzlaşma ; Bu uzlaşma sisteminde ise. Vergi incelemesi sonucunda hazırlanan rapora dayanarak vergi

dairesinin yaptığı tarh işleminden sonra uzlaşma sözkonusudur. Bu talepte bulunabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olmaması gerekir. Bu sistemde uzlaşma görüşmeleri vergi ya da cezanın tutarına göre, ilde ya da ilçede oluşturulmuş olan uzlaşma komisyonu ile yükümlü arasında yapılır. Yine vergi dairesi, uzlaşma görüşmelerinden sonra, uzlaşma ya da uzlaşamama durumuna göre gereken işlemlere başlar.

Uzlaşma sonuçlarına ilişkin olarak 1989 ve 1990 yılları verileri aşağıdadır ;

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları;

Yıllar	Uzlaşma Talebinde Bulunulan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşılamıyan Rapor Sayısı
1989	15.612	12.706 (%81,39)	2.906 (%18,61)
1990	13.494	11.363 (%84,21)	2.131 (%15,39)

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları;

Yıllar	Uzlaşma Talebinde Bulunulan Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşılamıyan Rapor Sayısı
1989	130.677	101.776 (%77,88)	28.901 (%22,12)
1990	170.101	141.607 (%83,25)	28.494 (%16,75)

3.5.2 FONLARIN DENETİMİ

Daha önceki bölümlerde açıklanan nedenlerle ve “güçlü yürütme erki” amacıyla yasama ve yargı aleyhine fon ekonomisi yaygınlaştırılırken siyasal yönetim bile kendi denetiminden çıkan bir fon ekonomisiyle karşı karşıya kalmıştır.

Fonlar ekonomik, mali, siyasal ve yönetsel tüm boyutlarıyla üzerinde çalışılamıyacak kadar karmaşık bir yapıya sahipken ve bu yapı bilinçli bir tercihin sonucu olarak ortaya çıkarılmışken, değil etkin ve verimli bir ekonomik denetim yapılması, mevzuata uyum (dış denetim) denetimi bile yapılamamaktadır, yapılması da mümkün gözükmemektedir.

Fon sisteminin büyümeye başladığı 1984 yılından bu yana, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) ve TBMM KİT Komisyonu, Devlet Denetleme Kurulu ve nihayet TBMM denetimlerinden. fon ekonomisinin getirdiği olumsuzlukların düzeltilmesi konusunda hiç bir ciddi sonuç alınamamıştır.

Anayasa Mahkemesi'ne Anayasa'ya aykırılık konusunda yapılan başvuruların bir bölümü fonlar lehine sonuçlanırken, Anayasa'ya aykırı bulunan fon mevzuatı ise ya aykırılığı aynen taşıyan yeni bir mevzuatla yenilenmiş ya da yeni düzenleme yapılmayarak daha karmaşık bir durum yaratılmıştır. Toplum ise, kendisine yol gösterecek ve eksiksiz bilgi verecek bir kamu maliyesi yönetimi olmadığından konuya duyarsız kalmıştır.

Fonların denetimi ikiye ayrılabilir;

I. Sayıştay denetimine tabi fonlar (Bu şekilde denetlenen fon sayısı 36'dır).
II. İdari denetime tabi fonlar (Bu fonların sayısı da 68'dir).

Görüldüğü gibi, fonların yalnızca üçte biri TBMM adına denetim yapan Sayıştay denetimine tabidir. Üçte ikisi ya fon mevzuatında adı belirtilen bir idari denetim organı tarafından denetlenmekte ya da hiç denetlenmemekte ve böylece Anayasal denetim süreçleri işlememektedir. İdari denetimi, mevzuat hükümlerine göre Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Kanunla Oluşturulan Komisyon ve Kurullar ile Diğer İdari Denetim şeklinde bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bunların sayısal dağılımı ise şöyledir;

* Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetimine tabi fon sayısı 13,
* Kanunla Oluşturulan Komisyon veya Kurul denetimine tabi fon sayısı 5.

Bunlardan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu tarafından, diğer 4 fon ise bu fonlarla ilgili Bakanlık ya da müsteşarlıklardan seçilen üçer kişilik komisyonlar tarafından denetlenmektedir. Bu komisyonlardan ikisinde Sayıştaydan da birer temsilci bulunmaktadır.

Bugün geriye dönüp bakıldığında fonların denetimiyle ilgili olarak görülen şey, idarenin denetimden kaçmak için yarattığı fiili ve hukuki durumdur. Özellikle denetimin hukuki olarak olmaması yanında denetim için gerekli olan esaslar ve araçlar geliştirilmemiş, fonların muhasebe yapısı

karmaşık ve tutarsız bir şekile dönüştürülmüştür. Bu yapı ister istemez siyasi otoriteye istediğini hesapsız yapma olanağını tanımıştır.

3.5.3 GÜMRÜK İDARESİNDE DENETİM

Gümrük Müsteşarlığı bünyesinde denetimle ilgili iki birim vardır; Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğü ile Teftiş Kurulu.

Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğünün görevleri 485 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9. maddesinde (541 sayılı KHK ile değişik) sayılmıştır; Gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuat esas alınarak, gümrüklerce tahsil edilen vergiler ile diğer gelirler ve fonların tarh, tahakkuk ve tahsilini kontrol etmek; noksan veya fazla tahsilat ile ilgili işlemlerin yürütülmesini sağlamak; Gümrük işlemleri ile ilgili vergi muafiyeti, indirimi ve teşvik tedbirlerinin uygulanmasını yürütmek ve izlemek bu görevlerin en önemlileridir. Ancak bugün yalnızca merkezde çalışan Kontrol Genel Müdürlüğü, müsteşarlık içinde aktif görevlerde tutulmak istenmeyen personelden oluşmaktadır. Yapılan kontrol işlevinin hizmetin gereklerine aykırı olarak gecikmeli bir şekilde yerine getirilmesi ile birlikte bu birimin gümrük idaresinin etkinliğine katkısı sınırlı olmaktadır.

Teftiş Kurulunun görevleri ise aynı Kararnamenin 12. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

a-)Müsteşarlık teşkilatı ile Müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturmalar yapmak,

b-)Müsteşarlık teşkilatı ile Müsteşarlığın bağlı kuruluşlarının denetimi altındaki her türlü kuruluşun faaliyet ve işlemleri ile ilgili olarak Müsteşarlığın görev ve yetkileri çerçevesinde, teftiş, inceleme ve soruşturmalar yapmak,

c-)Müsteşarlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını sağlamak üzere gerekli teklifleri hazırlamak ve Müsteşara sunmak,

d-)Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Gümrük Müsteşarına ve müfettişlerine tanıdığı teftiş, inceleme ve soruşturma yetkilerini kullanmak,

e-)Gümrük bölgesi içinde bulunan bütün nakil vasıtalarını, bunların yük ve eşyasını, personel ve yolcularını muayene etmek, Müsteşarlığın denetimine tabi ambar, antrepo, serbest bölge ve yerlerdeki mevcut mallar ile bunların kayıtlarını incelemek, teftiş etmek ve gerektiğinde idarenin haklarını

koruyacak tedbirlerin alınmasını sağlayıcı önerilerde bulunmak, acil ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde idare ve hazinenin haklarını koruyucu tedbirler almak,

f-)Müsteşar tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Teftiş kurulu iyi ve köklü bir kariyer sınıfı olarak örgütlenmekle birlikte yönetime katılma açısından ötedenberi idareden uzak olması gümrük idaresine katkısını sınırlamıştır.

3.6 YARGI DÜZENİ

3.6.1 VERGİ YARGISI KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Mevcut vergi yasalarının işleyişi sırasında idare ile mükellef yada vergi sorumlusu arasında meydana gelen ve idari süreç içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıkların, nihai olarak bağımsız mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandırıldığı aşama vergi yargısıdır.

Vergi yargısının en temel işlevi, güçler ayrılığı ilkesi paralelinde yargısal denetimi sağlamasıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin mevcut yasal çerçeve ve teamül (içtihat yaratma gibi) içinde yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü nihai olarak yargısal denetim ile sağlanabilir.

Bugünkü yapıda vergi yargısı idari yargı içinde yer almakta ve uygulaması bu çerçeve içinde gerçekleşmektedir. Vergi yargısının adli yargı içinde mi yoksa idari yargı içinde mi yer alması gerektiği konusundaki tartışmalar sonucunda bu yapının idari yargı içinde yer alması gerektiği ağırlık kazanmıştır. Bu sonucu yaratan nesnel gerekçelerden en önemlisi Türk kamu yönetimi yapısının Fransa sistemi örnek alınarak oluşturulmuş olmasıdır.

Türkiye'de vergi yargısına bugünkü şeklini 1982 yılında çıkartılan Danıştay Kanunu (2575), Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (2576), ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577) ile almıştır. Bu reform nitelikli yapısal dönüşümden önce vergi yargı sistemimiz, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıya sahipti. Ayrıca tekel idaresi ile gümrüklere konu olan vergi

resim ve harçlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda gümrük hakem kurulları yetkiliydi.

1982'de yapılan bu düzenlemeler ile idari yargı içinde yer alan vergi yargısı iki kademeli bir yapıya sahip olmuştur. Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercii sayılmış, bunların kararlarına karşı uyuşmazlığın tutarına göre üst derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a yer verilmiştir. Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz merci sıfatıyla tanımlanan görevleri 1982'de yapılan ilk düzenlemede sınırlı tutulmuşken, 1990 yılında çıkartılan 3622 sayılı kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin görev ve yetkileri genişletilmiştir.

Bu oluşturulan yeni yapıdan beklenti iki yönlüydü, birincisi normalin üstünde sürelerde sonuçlanan vergi davalarının daha kısa bir sürede sonuçlanması, ikincisi önceki yapıda yer alan İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının hukuki niteliklerinin uygulamada çeşitli sorunlara yol açmasıydı.

3.6.2 VERGİ YARGISINDAN SORUMLU ORGANLAR VE GÖREVLERİ

Vergi yargısından sorumlu olan organlar vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır.

3.6.2.1 VERGİ MAHKEMELERİ

Vergi uyuşmazlıklarına ilk derecede bakma yetkisi Danıştay'a bazı konularda bırakılan yetki dışında vergi mahkemelerinindir. Vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkemeler bir başkan ve iki üyeden oluşan kurul halinde çalışmaktadır. Fakat kanunun uygun gördüğü bazı durumlarda (Kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tesbiti ile ilgili işlemlere karşı açılan davalar gibi) davalar tek yargıçla görülebilmektedir.

Vergi mahkemelerinin görevleri kanunun 6. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

“Vergi mahkemeleri;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarını,

b) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

çözümler”.

3.6.2.2 BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ

Tek yargıçla verilen kararlarla, mükellefiyetin esasına, şekline ve muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olanlar dışındaki kararlar için bir itiraz mercii olarak görevlendirilen bölge idare mahkemeleri bir istinaf mahkemesi gibi çalışmaktadır. Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır, başkanlık ve üyelik görevleri bu mahkemelerin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülmektedir.

“Bölge idare mahkemeleri,

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.”

3.6.2.3 DANIŞTAY

Vergi mahkemeleri, ve bölge idare mahkemeleri kurulurken Danıştay (2575 sayılı kanun ile) bu değişikliklere uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Bir yüksek mahkeme olan Danıştay vergi uyuşmazlıkları yönünden başvurulacak en son yargı organıdır.

Danıştay'ın vergi mahkemelerince verilen nihai kararları temyiz yoluyla inceleme görevi yanında ilk derece mahkemesi olarak da bazı görevleri vardır. Bu görevlerin vergiye ilişkin olanlarını şu şekilde sıralayabiliriz :

a) Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararlarına,
b) Bakanlıkların vergiye ilişkin düzenleyici işlemlerine,
c) Birden çok idare ya da vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
d) Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme istemlerinin reddine ilişkin işlemlere,

karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlemek.

3.6.3 VERGİ YARGISININ İŞLEYİŞİ

1992 yılında idare mahkemelerindeki mevcut 220.580 davanın %49,7'sine karşılık gelen 109.758'i vergi mahkemelerine aittir. 1986 'da 74,660 olan bu sayı dönem içinde 119.758'e kadar yükselme göstermiştir. Bu gelişme her geçen sene vergi mahkemelerinin iş yükünün artarak devam ettiğini göstermektedir. Tablo 14 'de göze çarpan bir diğer nokta da bozularak gelen dava sayısındaki oransal artıştır. 1986'da 620 olan sayı 1992'de yüzde %519 artışla 3837'ye çıkmıştır.

TABLO 14
YILLAR İTİBARİYLE VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ

YILLAR	GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	BOZULA-RAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN TOPLAM	YÜZDE	KALAN TOPLAM	YÜZDE
1986	34.421	39.619	620	74.660	42.215	%56,54	32.445	%43,46
1987	32.445	46.021	1.187	79.653	46.594	%58,50	33.059	%41,50
1988	33.059	46.941	1.617	81.617	53.078	%65,03	28.539	%34,97
1989	28.539	58.383	1.050	87.972	53.865	%61,23	34.107	%38,77
1990	34.107	74.607	1.138	109.852	61.749	%56,21	48.103	%43,79
1991	48.103	69.800	1.729	119.632	65.288	%54,57	54.344	%45,43
1992	54.344	51.577	3.837	109.758	63.642	%57,98	46.116	%42,02

Kaynak: Adalet Bak. Adli Sicil Gn.Md. Adalet İstatistikleri, 1992

Tablo 15'de görüldüğü üzere 1992 yılında vergi mahkemelerindeki işyükünün dağılımında %33 oranı ile enbüyük pay gelir vergisi ile ilgili davalara aittir. Gelir ve katma değer vergilerinin toplamı %60'a ulaşmaktadır. Kurumlar vergisi ise %4 gibi çok düşük bir orana sahiptir.Yine bu tabloda ilgi çekici olan nokta özellikle özel idareye ait olan vergilerle ilgili davalardaki büyüklüktür. Çünkü bu rakam %5 ile kurumlar vergisinin üstündedir.

TABLO 15
VERGİ MAHKEMELERİNDEKİ İŞ YÜKÜNÜN KONULARA GÖRE DAĞILIMI
(1.1.1992-31.12.1992)

KONULAR	GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	BOZU-LARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN TOPLAM	KALAN TOPLAM
GELİR VERGİSİ	20.010	16.717	827	37.554	21.170	16.384
KURUMLAR VERGİSİ	2.331	1.833	151	4.315	1.968	2.347
EMLAK VERGİSİ	859	399	17	1.275	477	798
KATMA DEĞ. VERGİSİ	14.552	13.962	344	28.858	16.429	12.429
GÜMRÜK VERGİLERİ	3.265	4.250	110	7.625	3.909	3.716
VERASET VE İNTİKAL VER.	678	503	23	1.204	645	559
ÖZEL İD. AİT VERGİLER	1.790	2.706	798	5.294	3.106	2.188
DÜZELTME İŞL. REDDİ İŞİ	21	45	0	66	55	11
YENİ KONAN VERGİLER	556	805	12	1.373	588	785
TAM YARGI DAVALARI	42	18	2	62	20	42
DİĞER İŞLER	10.240	10.339	1.553	22.132	15.275	6.857
TOPLAM	54.344	51.577	3.837	109.758	63.642	46.116

Kaynak: Adalet Bak. Adli Sicil Gn.Md. Adalet İstatistikleri, 1992

Vergi mahkemelerindeki ortalama yargılama süreleri yıllar itibariyle değişken bir yapı göstermekle birlikte genel olarak dava başına düşen ortalama gün sayısı artmaktadır. 1989' da 198 olan gün sayısı 1992'de %54 (106 gün) oranında artarak 304 güne çıkmıştır. Aynı yıllar için idare mahkemelerindeki gün sayısı 307 günden 293 güne düşmüştür. Bölge idare mahkemelerinde de aynı yönde bir gelişme olmuştur (93 günden 85 güne düşmüştür).

TABLO 16
VERGİ MAHKEMELERİNDEKİ ORTALAMA YARGILAMA SÜRELERİ

YILLAR	BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ	İDARE MAHKEMELERİ	VERGİ MAHKEMELERİ
1986	354	329	292
1987	254	348	251
1988	84	339	218
1989	93	307	198
1990	123	340	215
1991	112	337	270
1992	85	293	304

Kaynak: Adalet Bak. Adli Sicil Gn.Md. Adalet İstatistikleri, 1992

Bölge idare mahkemelerindeki iş yüküne bakıldığında, 1992 yılında toplam iş yükünün %73'ünün vergileme ile ilgili konulardan oluştuğu görülmektedir. Gelir ve katma değer vergisinden sonra üçüncü sırayı yeni konan vergiler almaktadır. Danıştay'daki ilgili dört dairenin iş yükü genel eğilimin paralelinde devamlı artmaktadır, Danıştay'ın dava dairelerindeki ortalama bir davanın görülme süresi 1986 yılında 331 gün ike 1991 'de 441 1992'de 402 olmuştur. Davaların sonuçlanma süreleri gittikçe yükselmektedir.

Vergi ile ilgili bir davanın kesinleşmesi ortalama olarak 700 günü bulmaktadır, bu ise yaklaşık olarak iki yıl demektir. Enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede gerekçesi ne olursa olsun bu durum (özellikle hakkaniyeti bozması nedeniyle, yatay ve dikey anlamda) üstüne mutlaka eğilinmesi gereken bir sorundur.

Günümüzde vergi yargısı sisteminde karşılaşılan en büyük sorunlardan birisi, 1982 Anayasası ile kabul edilen ve yargıçların özlük hakları ve atanmaları ile ilgili hususlarda karar alan Yüksek Hakimler Kurulu'nda idarenin de temsil edilmesi; bunun da yargıç teminatı ve bağımsızlığı açısından olumsuz unsurlar içermesidir.

Vergi yargısının karşı karşıya bulunduğu ikinci önemli sorun ise vergi yargısının görev alanı ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut hukuksal düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanını belirlerken , 'Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait....." ifadesi ile başlamakta olup bu durum karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu anlamda çoğu zaman bir mali yükümlülük niteliği taşımasına rağmen genel bütçe dışındaki fonların durumu vergi yargısı dışına çıkmaktadır. Fonların dışında vergi iadesi, işyeri kapama cezası gibi konularda da yetkili yargı merciinin hangisi olduğu hususu tartışmalıdır.

3.7 İKTİSADİ GELİŞME VE VERGİ POLİTİKASI

İktisat teorisinde iktisadi gelişme yönünde bir maliye politikası aracı olarak vergilemeyi ele alan görüşler, vergi politikasının iki temel özelliğini vurgularlar; birincisi verginin toplam tasarruf düzeyi üzerindeki etkisi, ikincisi kaynak dağılımı üzerindeki etkileridir. [9]

3.7.1 TOPLAM TASARRUF DÜZEYİ ÜZERİNDE VERGİ POLİTİKALARININ ETKİSİ

Toplam tasarruf düzeyinin düşük olması iktisadi gelişmenin önündeki temel engellerden biridir. Çünkü, bir ekonomide gerekli olan yatırımların en sağlıklı kaynağı toplam tasarruf hacmidir. Bu anlamda ileri sürülen görüşlerden biriside, ekonomide ortaya çıkan tasarruf açığını, devletin vergi gelirleri politikası yoluyla (zorunlu tasarruf) kapatarak özellikle özel teşebbüsün girişemediği temel altyapı ve/veya sanayileşme sürecini hızlandıracak yatırımları gerçekleştirmesidir.

Az gelişmiş ülkelerde tasarruf düzeyinin yetersiz olması ve beraberinde özel kesimin kendisinden beklenen yatırımları gerçekleştirememesi sonucunda kamunun mevcut tasarruf açığını kapatmak yönünde politikalar uyguladığı görülür. Bunlardan en önemlisi, gerekli olan yatırımların kamu eliyle gerçekleştirilmesi ve bunun finansmanı için birincil olarak vergilere başvurulmasıdır. Fakat az gelişmiş ülkelerdeki, milli gelir düzeyinin düşüklüğü, vergi gayretinin yetersizliği ve siyasi karar alma sürecinin gelişmişlik düzeyi bu yaklaşımın önündeki temel engellerdir. Gelişmiş ülkelerde ise kamu gelirleri politikasına bu yönlü yaklaşım, toplam talep düzeyini etkileyen kamu harcamaları için gerekli olan finansmanı sağlama şeklindedir.

Toplam tasarruf düzeyini veya yatırılabilir fonları artırmaya çalışmanın bu anlamda bir başka yöntemi de, çeşitli kesimlerden vergileme yoluyla toplanmış olan kaynakların bir kısmının tasarruf eğilimi yüksek kesimlere aktarılması ve/veya bu kesimlerin vergilemeye konu olan kazançlarının daha az oranda vergilenmesi, istisna ve muafiyetlerle vergi kapsamı dışına çıkarılması gibi araçları kullanmak suretiyle yatırımların teşvik edilmesidir.

[9] Bu bölümün yazýlmasýnda yararlanýlan kaynak, Yýlmaz, H.Hakan, "Kamu Ekonomisin Geliþimi ve Devletin Rolü, Yayýnlanmamýþ bir çalýþma", 1993

3.7.2 KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDE VERGİ POLİTİKALARININ ETKİSİ

Piyasa ekonomisi mantığı içinde, ihtiyaçlarla iktisadi kaynaklar arasındaki dengeyi sağlayan temel değişken, fiyat mekanizmasıdır. Eğer ekonomide tam rekabet şartları mevcut, üretim ve tüketim birimleri arasında fayda ve maliyet ilişkileri yok ise göreli fiyatlar ve göreli karlar optimum toplam faydayı (Pareto Optimumu) sağlayan kaynak dağılımını gerçekleştirir.

Bu tanımlama çerçevesinde klasik iktisatçıların aksine gelişen bir yaklaşımda, piyasada çoğu zaman tam rekabetin bütün koşullarının gerçekleşmediği, özellikle ekonominin gelişmişlik durumu ölçütünde üretim ve tüketim birimleri arasında önemli fayda ve maliyet ilişkileri olduğu için devletin piyasada oluşan göreli fiyatlar ve göreli karlara müdahale etmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu anlamda sübvansiyonlar, özellikle mal ve hizmetler üzerindeki ayırıcı vergiler, yatırım indirimi gibi benzer uygulamalar geliştirilmiş ve uygulanmıştır.

Vergileme açısından iktisadi gelişmeyi sağlayacak yani yatırımları etkileyecek kaynak dağılımı politikaları iki yönlü ele alınabilir;

I- Farklı oranlı tüketim vergileri ile mal ve hizmetlerin göreli fiyatlarına müdahale edilerek tüketici tercihlerinin ve piyasada oluşan talebin yapısının değiştirilmesinin amaçlanması.

Talep yapısı olumsuz etkilenen mal ve hizmetin üretiminin azalması dolayısı ile kaynak kullanımının başka mal ve hizmetlerin üretimine kayması beklenir. Tabi bu tür bir uygulama sonucunun yaşanabilmesi için, öncelikle konu olan mal ve hizmetlere olan “talebin fiyat esnekliğinin“ yüksek ve ekonomide” faktör akışkanlığının” yeterli olması gerekmektedir. Tüketim vergileri, lüks mal ve hizmetler üzerindeki ayırıcı vergiler, gümrük vergileri gibi vergiler bu amaçlı kullanıma yatkın olan vergilerdir.

II- Uygulanan vergileme politikası ile göreli karlılığın değiştirilmesidir .

Sektörlere/alt sektörlere verilen öncelik, yatırımın yapılacağı bölge,işletme büyüklüğü, kullanılan teknoloji, araştırma yönlü faaliyetler, kullanılan ara malı veya hammaddeye göre getirilen kıstaslar gözönünde bulundurularak vergileme tercihleri yapılır. Burada hedeflenen, ya yatırım

mallarının fiyatlarının uygun bir şekilde yönelişini sağlamak yada özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde farklı oranlar uygulama, istisna ve mufiyetleri kullanma gibi temel yöntemlerle mali karlılık farklılaştırmasını kullanmadır.

İktisadi gelişme açısından sermaye stoğunu bir yana bıraktığımızda, bu stoğun bileşiminin belirlenebildiği bir aralıkta, yatırımların sektör/altsektörlere göre değişmesi gelişmeyi / gelişme sürecini hızlandırabilir veya düşürebilir. Bu anlamda vergileme kullanılabilecek bir araç olmaktadır.

3.7.3 TÜRKİYE'DE İKTİSADİ GELİŞME VE VERGİ POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

3.7.3.1 1923-60 DÖNEMİ

Türkiye'de bu dönemde ciddi anlamda gerek gelişme stratejilerinde gerekse uygulanan iktisat politikalarında değişiklikler olmasına rağmen vergi politikalarına egemen olan anlayışın ve uygulamaların bu değişikliğe paralel olarak gelişme gösterdiğini söylemek pek mümkün değildir.

1925'de Aşarın kaldırılmasıyla ortaya çıkan vergi boşluğu bu dönem başında dolaylı vergiler ile karşılanmaya çalışılmıştı. Cumhuriyetin ilk yıllarında iktisadi yapı ile vergiler arasındaki ilişki son derece kopuktu, kazanç vergisi getirilerek vergilendirilmek istenen gerçek kazanç, tarım dışı kesimlerde aranmıştı. Oysa sanayinin yok denecek düzeyde, ülkenin üretim yapısının tarıma dayalı ve Türk girişimcilerinin yetersiz düzeyde olduğu bir ekonomik yapıda bu sistemin başarılı olması mümkün değildi. 1933-39 yılları arasındaki sanayileşme döneminde kaynak sağlama amacıyla kullanılan vergiler, yurt içi tüketim vergileri ile bordrolular üzerinden alınan vergilerdi. Bu dönemde yaşanan olağanüstü durum koşullarında geçici olarak servet vergisi (varlık vergisi) ve yeni bir aşar olan toprak mahsülleri vergisi kullanılmıştır. Sözkonusu dönemlerdeki vergilerin yükselmelerinden bu anlaşılabilmektedir. Yine bu dönemde gelir üzerinden alınan vergilerin piyasadaki fiyat ve gelir değişimlerine duyarlılıklarını sağlayan mekanizmaların olmaması ve gerekli düzenlemelerin yapılamaması (zam kanunları) nedenleriyle vergi yapısı özellikle vergi gayretini olumsuz etkiliyerek iktisadi işleyişten iyice kopmuştur. 1949 yılında kazanç vergisi kaldırılıp yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisi

konulmuş; fakat 1950-60 arasında bu vergilerin uygulamasında başarı sağlanamamıştır.

1923-60 arasında uygulanan vergiler aktif olarak girişimci tercihlerini ve piyasada oluşan dengeleri değiştirmeye yönelik olmamakla birlikte özel tasarruflar ve gerçekleşen yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere de yol açmamışlardır.

3.7.3.2 1961-79 DÖNEMİ

Planlı ekonomi devrinin başladığı ve uygulandığı bu yıllarda, 1923-60 aralığında uygulanan vergi politikalarının temel hedefi olan devlete gerekli olan kaynağı sağlama amacı yanında vergi sisteminin plan hedeflerine göre piyasada oluşan kaynak dağılımına müdehalede bulunmak şeklinde ikinci bir görevi üstlendiği görülmektedir.

Bu çerçevede birinci beş yıllık planda vergi politikası için açıklanan genel hedefler iki başlık halindeydi; birincisi, vergi gelirlerinde kamu yatırım ve cari harcamaları için planın öngördüğü artışı karşılayacak düzeyi tutturmak, ikincisi ise vergilerde yapılacak düzenlemeler ile özel tasarrufları, yatırımları ve çalışma gayretini artıracak vergisel teşvik mekanizmalarını gerçekleştirmekti. Planda vergi sisteminin etkinliğini sağlamak yolunda, vergilerin gelir esnekliğinin artırılması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi yükünün dağılımında sektör ve faktör gelirleri arasındaki mevcut dengesizliklerin giderilmesi önerilmişti. Özel tasarrufları ve yatırımları teşvik etmek amacıyla ise, öncelikle gelir vergisinde hızlandırılmış amortisman usulü ile yatırım indirimi müesseselerinin gerekli olduğu, ayrıca yine bu anlamda lüks tüketimin vergilendirilmesi, tarımda verimliliği artıracak bir vergi uygulaması ve ihracatı teşvik için istihsal vergisi ve benzeri vergilerin iadesi yolunda tedbirler öngörülmüştü. İkinci beş yıllık planda hedeflenen ve öngörülen vergi düzenlemeleri esas olarak aynı olmuş fakat özellikle uygulanan bazı vergilerle ilgili olarak bazı düzenlemeler yapılması ve vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

1963 yılında vergi sistemine yatırım indirimi ve ihracatta vergi iadesi müesseseleri dahil olmuş, ayrıca çeşitli vergi kontrol mekanizmaları gibi değişikliklerle sistem, reform nitelikli bir değişim taşımakla birlikte, vergi sisteminin verimliliğinin artırılması için planlarda öngörülen tedbirlerin hemen hemen hiç biri sağlanamadığı için kendisinden beklenen olumlu etkileri

gösterememiştir. Planlı dönemin başında özellikle konulması gereken ek vergiler ve vergi tabanının yaygınlaştırılması konusunda planlama ile hükümet arasında görüş ayrılığı ortaya çıkmış ve uygulama hükümetin tercihi doğrultusunda olmuştur (vergi tabanın yaygınlaştırılması ve ek vergiler yerine borçlanmaya gidilmiştir). Bu anlamda 1970 yılında yürürlüğe giren Finansman Kanunu ile getirilen yeni vergiler, bazı iyileştirici unsurlara rağmen uygulamada yeterli başarıyı sağlayamamıştır (Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve Emlak Vergisi konusunun genişletilmesi gibi).

3.7.3.3 1980-93 DÖNEMİ

1980'li yılların başlamasıyla önce "istikrar programını" arkasından “yapısal uyum modelini" benimseyen Türkiye'nin iktisadi siyaseti yeni şeklini almıştı. İktisat ve maliye politikalarındaki dönüşümler doğrultusunda bir kamusal politika aracı olan vergileme politikası (felsefesi), neo-klasik iktisadın teorik çerçevesi içinde ele alınmış ve vergi politikası araçları bu yönde uygulanmaya çalışılmıştır.

1980-82 arasında ekonomik yapıda istikrar amacı ön plana çıkmış ve uygulanan tüm kamusal politikalar bu yönlü olmuştur. Bu nedenle toplam vergi yükünün artırılması hedeflenmiş ve bu anlamda peşin vergi uygulamasına geçilmiştir.

1983-87 arasında ise sunum iktisadının (arz yönlü iktisat) temel maliye politikası seçeneği olarak tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yüklerinin düşürülmesi hedeflenmiş ve vergi politikasının araçları bu yönde kullanılmıştır. Bu kesimlerin vergi yüklerini göreli olarak düşürmenin vergisel teşvik dışında yine bu kesimlerin diğer ekonomik aktivitelerine de etkisinin olduğu açıktır (sektör/altsektör tercihlerini etkileme gibi).

Bu amaca ulaşmak için kullanılan politikaların araçları şunlardı;[10]

a) Gelir ve Kurumlar Vergilerinde istisna ve muafiyet kapsamları göreli olarak genişletilmiş ve bu şekilde taraf olan kesimlerin dolaysız vergi sahasından yasal olarak kaçınma yolları geliştirilmiştir.

[10] Yýlmaz, H.Hakan, “Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alýnan Vergilerin 1980-93 Döneminde Vergi Yüklerinin Daðýlýmý Açýsýndan Deðerlendirilmesi, DPT, Yayýnlanmamýþ bir çalýþma, 1994
Oyan, Oðuz-Aydýn, A. Rýza, “Türkiye’de Maliye ve Fon Politikalarý” ANKARA 1991

Kurumlar vergisi açısından bu indirim büyük boyutlara ulaşmıştır. Şöyleki 1985 yılında indirim öncesi kurum kazancı 2,545 trilyon TL iken 593 milyar TL'lik bir miktarla %23,3'lük bir indirime tabi olmakta,1986 yılında bu indirim oranı %37,3 , 1987 yılında ise %45,6'ya ulaşmaktadır.1987 yılında Kurumlar Vergisindeki indirim oranı 1985'in iki katına çıkmış,efektif vergi oranı ise 1987 yılında %21,8'e düşmüştür. Efektif vergi yükü oranı bankalarda bu dönem içinde %10'lara kadar gerilemiştir.

1986 yılında yapılan düzenleme ile sermaye şirketleri ortaklarının kar payları gelir vergisi dışına çıkarılmıştır.Gelir ve Kurumlar vergisini fiilen birleştiren bu uygulama, kurumlar vergisi matrahındaki aşınmalar nedeniyle kurum ortaklarına büyük vergi avantajları sağlamıştır.

b) Gelir Vergisinde üniter yapı yapılan düzenlemeler ile sedüler bir yapıya doğru çekilmiş ve artan oranlı tarifeden yine fiilen vazgeçilmiştir.

Tarife dilimlerinin geniş tutulması ile sürekli yenilenen ve dilimlerin arası geniş tutulan bir tarife yapısı ile yükümlülerin %80'ini aşan kısmı ilk basamaktan düz oranlı olarak vergilendirilmişlerdir. İlk dilime uygulanan vergi oranı % 40'dan % 25'e çekilmiştir.

Yine bu dönemde yaygınlaştırılan stopaj tekniği (Gelir Vergisi Kanununun 94. md.) çok sayıda tarifenin oluşmasına yol açmış, ayrıca vergi sistemi içerisinde bir vergi ön kesintisi olması gerekirken nihai bir yapıya doğru yönelmeye başlamıştır.

c) Gelir Vergisi Kanununda değer artış kazançları kapsamında olması gereken ve 1980'li yıllarda kentleşme hızının yükselmesiyle de ortaya çıkan,önemli bir rant yığılması olan gayrimenkul değer artışları tamamen vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Gayrimenkul kıymet artışı vergisi bu dönem içerisinde yürürlükten kaldırılmıştır.

d) Menkul kıymet kazançları üzerindeki vergi oranları Bakanlar Kuruluna verilen yetki dahilinde %0 ile %10 arasında belirlenmiştir.

e) Vergi kontrol sisteminde önemli bir işlevi olan (ve Türkiye'de özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde inceleme için gerekli olan servet vergisi mukayesesinin yokluğunda) servet beyanı, gider esası ve inşaatçıların denetlenmesinde önemli işlev gören ölçümleme tekniği vergi sisteminin dışına çıkarılmıştır.

f) Dolaysız vergilerde yapılan kapsamlı düzenlemelerle verginin subjektifliği kriteri ile özellikle sermayenin / girişimin üzerindeki vergi yükü azaltılırken dolaylı vergiler de 1985 yılında KDV'nin uygulamaya girmesiyle son şeklini almıştır.

KDV'nin gelmesiyle,istihsal vergisinin geçici olarak taşınan yükü sanayi dışına da taşınarak yeniden dağıtılmış ayrıca teşviklerden yararlananlar için yatırım malları dolaylı vergi kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Dolaylı vergilerin payı bu dönemde artmış,1985 yılında gerek konsolide bütçe gerekse toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin üzerine çıkmıştır.

İhracatın teşvik edilmesi yönünde 1985'de KDV'nın gelmesiyle iç vergi maliyetinin mahsup edilmesi uygulamasına geçilmiştir.

1994'e kadar bir önceki dönemde ticaret ve sanayi şirketleri ve bunların ortaklarına tanınan gelir ve kurumlar vergisi avantajları korunmuştur.

Tevkifatın payının 1993 yılı itibarıyla toplam gelir vergisi içinde %86'ya ulaşmış olması beyana dayanan tahsilatın toplam tahsilat içerisinde %10,4' e düşmesi ve bunun yaklaşık %70'inin hayat standartı gibi asgari tutarlar üzerinden ödeniyor olması, gelir vergisi sistemimizin esası olan beyan sisteminin fiilen ortadan kalktığının en temel göstergeleridir.

Kurumlar vergisinde yine bu dönemde istisna ve muafiyetlerden kaynaklanan indirim oranları ulaşmış oldukları büyüklükleri korumuşlardır (%45-%55). Bir önceki döneme göre GSMH içindeki payları 1988'de 1,8'den 1993'te 1,3 'a düşmüştür. Toplam vergiler içerisindeki payı ise 1988'de %13,6'dan 1993 'de %6,8 'e inmiştir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

4.1 KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Önceki ana bölümlerde, Türkiye'nin genel ekonomik yapısı ve vergi sistemine ilişkin varolan durum ortaya konmaya çalışılmış; olası ekonomi politik her türlü tercih için geliştirilebilecek stratejilere gerekli ekonomik, sosyal ve kültürel, demografik, yönetsel parametreler belirginleştirilmiştir. Ancak doğal olarak, çok sayıdaki parametrenin kapsadığı sınırsız bilgi kümeleri arasında metodolojik bir ilişki araştırma çabasına girilmemiş; böylesi bir genel denge modelinin, bilgisayar teknolojisinin sunduğu olanaklar çerçevesinde, akademik çevrelerce bir gün oluşturulacağı umudu korunmuştur.

Raporun bu ana bölümünde kısa-orta ve uzun vadeli bir öneri setinin geliştirilebilmesi için önce ekonomik yapı ve vergi sistemine ilişkin bazı değerlendirmeler (yorumlar) yapılacak; ardından, temel politikalar ve bunlara bağımlı veya bunlardan bağımsız değişim tahminlerini içeren varsayımlar üzerinde durulacaktır. Burada sözü edilen değerlendirmeler, "durum tesbiti"nde uzlaşabilmek için zorunlu bazı yaklaşımları, kavramları, varsayımları kapsamaktadır.

4.1.1 MEŞRUİYET

Vergi sistemi için anayasal hükümlere ve kapsamlı yasal düzenlemelere sahip olmak, toplumun inancı için yeterli olmamaktadır. Devletin GSMH üzerindeki egemenliği (kontrolü) arttıkça, yalnız vergilerin toplanması değil, toplanan kaynağın kullanımı da önem kazanmaktadır. Özellikle, mevzuatla yaratılan dengesizlikler yanında devletin yetersizliği veya yanlış kullanımı sonucu ortaya çıkan vergi adaletsizliği ve harcama disiplinsizliği, sistemin meşruiyetini zedelemekte; giderek yaygınlaşan vergi direnci, toplum vicdanında aklanmakta; devletin yaptırımları daha çok etkisizleşmektedir. Oysa, bir vergi reformunun başarısı için toplumun

inancı ve dolayısıyla desteği zorunludur. Bu nedenle devlet, önce haklı, sonra dürüst ve açık, son olarak da yeterli (düzeni sağlamada güçlü) olmalıdır. Türkiye'de vergi sisteminin meşruiyeti bu anlamda çok tartışmalı gözükmektedir.

4.1.2 TOPLUMUN VERGİ BİLİNCİ

Türkiye'de toplumun vergi ödeme bilincinin yokluğu savına dayalı çözümlemeleri çok ihtiyatla karşılamak gerekmektedir. Çünkü toplumla bu görüşten hareketle kurulmaya çalışılan ilişkiler tümüyle anlamsızlaşabilmekte; "vergi ödemenin erdemleri"ni çıkış noktası alan kampanyalar, halkın desteğini sağlayamamaktadır. Olayın gerçeği, yukarıda değinilen "meşrutiyet"le yakından ilişkilidir ve düzen, bireysel rasyonelliği vergi ödememekte ortaya çıkarmakta; herkesin vergi ödemesi (eşit kayıplar) ile yalnız toplumsal değil bireysel çıkarların da ençoklaştırılacağı (verginin hizmet olarak geri döneceği düşüncesi) ortama inanç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi ödemeye karşı olan direnci rasyonellikten çıkarmak bu "bilincin" yerleşmesi için ilk koşuldur. İkinci koşul ise bunun topluma anlatılabilmesidir. Bunlar sağlanmadıkça "bilinç yaratmaya " dönük uğraşlardan vazgeçilmelidir.

4.1.3 EKONOMİDE DEVLET VE VERGİ

Genel ekonomik yapıya ilişkin ana bölümde irdelendiği üzere Türkiye'de devlet, GSMH'nin yaklaşık yarısını kontrol etmektedir. Ancak bu büyüklük, devletçi bir ekonomi olgusuna yol açmamakta; tersine, asli işlevleri açısından, serbest piyasa ekonomisinin egemen olduğu tüm gelişmiş ülke devletlerinin gerisinde kalmaktadır. Sonuçta herhangi bir şekilde toplumca üstlenilen kamusal borçlar ve faizleri devletin ekonomiye müdahale gücünü oluşturmakta; devlet, çağdaş gerekleri karşılayan bir kamusal aygıt olma yerine borç yönetmekle uğraşmaktadır. Bu özellik, ülke yönetimini üstlenen siyasi otoriteler açısından bir yönüyle dezavantaj (devletin asli işlevlerini yerine getirmede yetersizlik) diğer yönüyle avantaj (ekonomiye müdahale gücünün fazlalığı) oluşturmaktadır. 1983-94 arasında konsolide bütçe büyüklüklerinin değişimini ele aldığımızda bunu görebiliriz, 1983'de konsolide bütçe transfer harcamalarının GSMH'ya oranı %7,69 iken bu oran 1991'den itibaren yükselmeye başlayarak

1994'de %11,95'çıkmıştır. Transfer harcamalarının bu artışı içinde önemli olan komposizyonunun değişmesidir, 1983'de borç faizi ödemelerinin GSMH'ya oranı %1,52 iken bu oran 1994'de %7,53'e yükselmiştir. Konsolide bütçe büyüklüğü içerisinde transfer harcamalarının oranı 1983'de %41,01'den 1994'de %52,70'e çıkmış, borç faizi ödemeleri ise 19832de %8,09'dan 1994'de %33,22'ye çıkarak bütçe büyüklüğü içerisinde personel harcamaları toplamını geçmiştir. Bu gelişme çerçevesinde yatırım harcamalarının GSMH ve konsolide bütçe büyüklüğüne oranı ise sırasıyla 1983'de %3,39 ve %18,09 1994'de %2,00 ve %8,80 olmuştur. Yatırımlardaki düşme faiz ödemelerindeki yükselme ile neredeyse bire birdir. Görünen odur ki, kamusal borçlar kabul edilebilir bir düzeye indirilmeden, devletin ekonomideki rolünü ve yerini tanımlamak mümkün olamayacaktır. Borçların tasfiyesinde en önemli parametre ise ekonominin üretkenliğidir. Bununla birlikte, kısa dönemde artan üretkenlik ve onu izleyen vergi hasılatı ile kamusal borçların tümünün karşılanmasını da beklememek gerekmektedir. Diğer taraftan, devletin asli işlevlerindeki yetersizlik dikkate alındığında, kamu harcamalarında anlamlı bir tasarruf olanağının bulunmadığı da kabul edilmelidir. Ve bu nedenlerle kamu varlıklarının satışı, bir yapısal dönüşüm programında başka gerekçelerle yer alması gerekirken, kamusal borçların karşılanması için kaçınılmaz bir diğer çözüm seçeneğini oluşturmaktadır.

Ekonomi-politik ikinci sorun ise, yükün ekonomide nasıl paylaştırılacağında yatmaktadır. Bunu belirlemekte olan ise, piyasalar ve toplumsal katmanlardaki siyasal ve ekonomik güç dengeleridir.

4.1.4 GELİR DAĞILIMI DENGESİZLİĞİ VE VERGİ ADALETİ

Özellikle 1980'li yıllarda ağırlaşan gelir dağılımı adaletsizliği, bir arz-talep, sendikal haklar ve bunlara konan sınırlamalar, subvansiyonlar, arz ve talep elastikiyetleri, üretim faktörleri - mal ve hizmetler üzerindeki çeşitli yüklerin fiyatlarla yansıtılabilme dereceleri, pazarlama mekanizmalarının özellikleri gibi pek çok bölüşüm aracının birbirleriyle etkileşimli işleyişi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Çözümü yine bu araçlarla sağlanabilecektir. Üretimin yetersiz, nüfus artışının fazla, faktörlerarası dengelerin bozuk, devletin aşırı tarafgir, parasal istikrarın bulunmadığı, tarım kesimi ağırlığının fazla olduğu bir ekonomik yapı, gelir dağılımındaki adaletsizliği artırmaktadır. Üstelik, adaletsizliği, "marjinal tüketim eğiliminin düşük olduğu varsayılan varlıklı kesimlerin yatırım

kapasitelerinin fazla olacağı ve dolayısıyla kalkınmanın finansmanının bu yolla sağlanacağı" savıyla destekleyen geleneksel tezler, Türkiye örneğinde özellikle son 10 yıl içinde doğrulanmamıştır.

Vergi sisteminin gelir dağılımı üzerinde etkisi ise her zaman çekici bir tartışma konusu yaratmaktadır. Burada öncelikle konuya ilişkin net ve açık bir değerlendirmeye olanak sağlayacak araştırmaların bulunmadığını vurgulamak istiyoruz. Yaygın olarak başvurulduğu üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun gelir unsurları ile üretim faktörleri arasındaki koşutlukla yapılan sınıfsal çözümlemeler yeterince anlamlı sonuçlar vermemektedir. (aksi takdirde, görüşlerini alabildiğimiz işveren örgütlerinin, ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılması yönündeki önerilerini açıklamak mümkün olmamaktadır.) Oysa vergi kanunları, gelir unsurları bazındaki vergi istatistikleri, vergileme tekniği konusunda önemli bulgular ortaya koymaktadır: Giriş Bölümünde de değinildiği üzere, batılı modeller, Türkiye'deki ekonomik örgütlenmişliğe koşut değişime uğramışlar; "gerçek gelirin beyanı esası", götürülük, hayat standartı esası, kaynakta kesinti, üniter yapıdan uzaklaşma gibi uygulamalarla önemli ölçüde terkedilmiş; dolaylı vergilerin ağırlığı özellikle katma değer vergisi ile artmış; varlığının ve değerinin saptanmasındaki önemli boşluklar nedeniyle servet ve servet transferi vergileri ihmal edilebilir düzeye inmiştir. Yukarda sözü edilen basitleştirmelerden belki de en önemlisi,istihdam vergisi denilebilecek uygulamadır: kolay kavranabilir bir ölçüt olarak "ücrete endeksli" gelir vergisi ve sosyal sigorta primi kesintileri; ağırlıklı bir vergileme tekniğine dönüşmüştür. Doğal olarak böylesi uyarlamalar, bütüncül bir yapı içinde tasarlanmadığı için vergi sisteminin çarpıklaşmasına, felsefesinin yozlaşmasına yol açmıştır. Bu çerçeve içinde, vergi yükünün, gelir dağılımını belirleyen araçlarca paylaştırıldığını; dolayısıyla adil olmadığını ve fakat vergi politikalarıyla gelir dağılımını düzeltme çabasının da etkin sonuç vermeyeceğini kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Bu nedenlerle, Türkiye'de vergi adaletsizliğini sosyal adalet açısından değil, ekonomik yapıdaki olumsuzlukları yönünden ele almak daha akılcı gözükmektedir.

Türk vergi sisteminde en temel adaletsizlik kayıt dışı ile kayıtlı ekonomi arasındadır. Vergi adaletsizliği bu ayrımdan sonra sektörler arasında (ekonomi politikası doğrultusunda) ve bir sektörde kayıt içinde olma ölçütüne bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Daha açık bir deyişle, örgütlenmiş ve kayıt düzeni tam ve doğru olan bir işletmede yaratılan sınai veya ticari değer, devletçe çeşitli adlar altında alınan paylar (kurumlar

vergisi, gelir vergisi kesintileri, sosyal sigorta payları gibi) çıktıktan sonra "net" değerleri üzerinden - ortak, kredi veren, ücretli tarafından "pazarlık güçleri" oranında bölüşülmektedir. Devletin neden olduğu yükteki herhangi bir azalma veya artış, yine "pazarlık güçleri" oranında paylaşılmaktadır. Bu azalma kayıt dışına çıkarak sağlandığında sonuç değişmemektedir. (işçinin sosyal güvenlik dışında kalması nedeniyle pazarlık gücünün de azalacağını dikkate almak gerekir) Ekonomik politikalar doğrultusunda mevzuatla sektörler arasında yaratılan eşitsizlikle ise yalnız karlara değil ücretlere de yansımaktadır.(Ör. Finans kesimi, karları, ücretleri ve sağladığı rantlar açısından başka bir kesime göre "topluca" avantajlı durumdadır.) Bu nedenle, bir sektörde gelir unsurlarına göre vergi yükü çözümlemelerinin ve özellikle sosyal adalet yaklaşımlarının fazla anlamlı olmadığını düşünmekteyiz.

4.1.5 DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLER

Vergi adaleti açısından yapılan değerlendirmelerde yerleşik tartışılabilir bir diğer hareket noktası, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi yükü içindeki paylarıdır. Raporun 2.8 bölümünde ele alınan ekonomik örgütlenmişlik düzeyi, dolaysız vergilerin başarı kıstasını oluşturmakta; Türkiye örneğinde dolaysız vergiler, vergi adaletini daha da çarpıklaştıran bir niteliğe bürünmektedirler. Sistemin beyan esasına dayanması, bu çarpıklığı artırmaktadır. Dünyadaki genel eğilime koşut bir biçimde, doğru kademelendirilen dolaylı vergilerle etkinliği, adaleti, basitliği sağlamak daha olanaklı gözükmektedir.

4.1.6 KAYIT DIŞI EKONOMİ

Kayıt dışı ekonomi, özellikle son dönemde popüler bir konuya dönüşmüş; "bu konunun uzmanları", yaptıkları hesaplarla görünmeyen ekonominin boyutunu öyle yüksek belirlemişlerdir ki, kamuoyu görüşü, bir yönüyle iyimser (ekonominin gücü açısından), diğer yönüyle kötümser (gelir dağılımı dengesizliği, vergi adaletsizliği, eksik vergilemeyle devletin güçsüzlüğü) iki uç arasına dağılmış; bu dağınıklık ise belirgin bir toplumsal istemin oluşmasını engellemiştir. Komisyon öncelikle, kayıtdışı ekonominin boyutunu anlamlı ve inanılır bir yöntemle(!) hesaplayamamış durumdadır.

İkinci olarak, kayıtdışı ekonomiye ilişkin çözümlemelerinde tüm soruları cevaplayamamıştır. (Raporun 2,8'inci bölümü) Ancak, açık ve net önermeler ortaya konabilmektedir.

Kayıtdışı ekonominin kısmen önlenmesi (suç niteliğindeki faaliyetler), kısmen kavranabilir, izlenebilir duruma getirilmesi, ekonomik sistemin sağlıklı yapısal değişimi için bir zorunluluktur. Bu hedef, vergi hasılatının artırılması için de gereklidir. Ancak ekonomik örgütlenmişlik düzeyi ve ekonominin yönetimine, düzenlenmesine ilişkin siyasal tercihler, bu hedefe ulaşma olasılığını önemli ölçüde azaltmaktadır. Bir taraftan ekonominin sermaye gereksinimi "kaynağına bakılmaksızın yararlanma" düşüncesini ön plana çıkarmakta, diğer taraftan bu sermayenin gücü siyasi otoriteler için çekingenliğe neden olmaktadır. Ve sonuç olarak, yasal düzen içindeki bazı mekanizmalarla her türlü servet aklanabilmekte ve yeni kazançlar için kullanılabilmektedir. Bu veri ortam içinde vergicilik açısından, kayıt dışı ekonomiyi "kayıt içine alma" çabası yerine dolaylı yollarla kavramaya çalışmak daha gerçekçi gözükmektedir. Daha açık bir deyişle, orta vadede, tüketim vergisi tipi sert müterakki dolaylı vergilerin sistem içindeki payının artması, kayıt dışı ekonominin kavranması ve kesimlerarası vergi yükünün dağılımı açısından verimli ve adil bir çözüm olarak gözükmektedir.

4.1.7 YERELLEŞME

Demokratikleşme ile özdeşleşen yerelleşme söylemi, ekonomik alanda ilk bakışta haklı gözüken, bir teze dayanmaktadır: Çok vergi ödeyen bölge, çok yarar sağlamalıdır; bir bölgenin ödediği, başka bölgelere aktarılmamalıdır; bu nedenle yerel yönetimlerin vergi toplama ve harcamadaki özerklikleri artırılmalıdır. Bu teze birkaç noktada katılma olanağı bulamıyoruz.

Doğrudur, toplumun demokratikleşmesi (demokrasi kültürünün yerleşmesi) küçük yerel birimlerden, tabandan başlar; yukarıya merkeze doğru gelişir ve nihayet devletin demokratikleşmesi gündeme gelir. Demokrasi kültüründe de katılımcılık, çoğulculuk, sürekli kontrol esastır. Ve sistemin, bu sürecin işleyişine ortam oluşturan sağlıklı kurumları (kitle iletişim araçları,parti ve seçim yasaları, etkin yargı vs.) olmalıdır. Kültür ve kurumlar belirli bir olgunluğa erişmedikçe demokratikleşme sağlanamamakta; devlet de toplumun düzeyini yansıtmaktadır. Türkiye'de

yerel yönetim uygulamalarının henüz yeterli bir demokrasi deneyimi sergilediğini söylemek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin vergi toplama ve harcamadaki özerkliklerinin artırılması, devletin vergilendirme işlevi açısından sakıncalı gözükmektedir.

Diğer taraftan, bölge esasında gelir toplama ve harcama düşüncesi, bölgelerarası dengesizliğin artmasının, ülke sınırları içinde devlet egemenliği eşitliğinin bozulmasının, çarpık kentleşmeye yol açan göçlerin devam edeceğini çağrıştırmaktadır. Kaldı ki, bu düşünceden bağımsız olarak zaten ortaya çıkmış bulunan bölgelerarası dengesizlikler, yukarıda değinilen bütün olumsuzlukları geçmişte ve bugün fazlasıyla ortaya koymuştur.

Ve nihayet, yerel yönetimler, diğer pekçok uzmanlık gerektiren işlevlerinde olduğu gibi, vergilendirme becerisinden de teknik olarak yoksundurlar.

4.1.8 VERGİ YÜKÜNÜN SINIRI

Kişi başına milli gelir, ulaşılabilir vergi yükleri için bir ölçüt oluşturmaktadır. Kişi başına milli gelirin düşüklüğü marjinal tasarruf eğiliminin de düşük olması nedeniyle vergi ödeme gücüne sınır getirmektedir. Dolayısıyla, gelişmişlik düzeyleri farklı ekonomiler arasında vergi yükleri açısından yapılan karşılaştırmaları bu çerçevede değerlendirmek gerekmektedir. Bu olgunun vergi toplama ve devletin üstleneceği işlevlerde neden olduğu kısıt ise, hedeflenecek vergi yükünün, gelişmiş ülke oranları altında belirlenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. (Ulaşılabilir vergi yükü çok yüksek olan ABD'de, devlete tanınan rol nedeniyle hedeflenen vergi yükü, OECD ortalamasının yaklaşık 9-10 puan altındadır.) Gereksinimlerin ve olanakların, ekonominin zenginliğine göre ters eğilimleri, az gelişmiş ekonomiler için aşılması zor bir paradoks oluşturmaktadır. Bu çerçevede, Türkiye'de orta vade için vergi yükünde 5 puanlık bir artışın gerçekçi bir hedef tahmini olduğu düşünülmektedir.

4.1.9 VERGİLENDİRMEDE YÜRÜTME VE YARGI

Vergi toplamak devletin yetkinliğini gerektirir. Bu ise doğru yapılanmış vergi yönetimi, denetimi ve etkin bir yargı işleyişinin varlığına bağlıdır. Ancak "vergileme başarısı" için bu koşullar da yeterli değildir; ayrıca daha üst platformda, devletin ekonomide rolü, müdahale gücü ve etkinliği, devlet üzerinde toplumsal kontrol, sistemlerde otokontrol mekanizmaları, teknoloji (özellikle bilişim teknolojisi), gelir dağılımındaki adalet düzeyi, kamu çalışanlarının ekonomik doygunluğu gibi faktörlerce belirlenen bir çerçeve, devletin vergileme başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda bugün için vergileme başarısından söz edilemeyeceği ortadadır. Ancak biz burada, başarısızlık faturasının "yetersiz denetim", "beceriksiz yönetim", "etkinliği olmayan yargı düzeni" gibi bakış açılarıyla devletin yalnızca ilgili kurumlarına çıkarılmasının yanlışlığını vurgulamak; bazı reformlarla yalnızca göreli bir başarı sağlanabileceğini belirtmek istiyoruz. Fayda-maliyet analizleri, bu göreli başarı için bile uğraş verilmesini gerektirmektedir.

4.2 TEMEL VARSAYIMLAR

Yapısal dönüşümü gerçekleştirecek stratejiler için, bu stratejiler alanına girmeyen ve fakat geliştirilecek önerileri yakından etkileyen bağımlı değişkenlerin de ortaya konması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu değişkenlere ilişkin olarak varsayılan gelişme tahminleri şöyledir;

- Dışa açık serbest piyasa düzeninde, modelin işleyişini aksatan bazı koşulların olumlu yönde değişeceği (kurduğu düzeni koruma ve sağlamada daha güçlü bir devlet, bilgi demokrasisi, rekabetin korunması, sosyal amaçlar dışında ilke olarak özel mülkiyet ağırlığı gibi)

- Katılımcı demokrasideki gelişime koşut olarak bireyin devlet ve toplum karşısında güçleneceği; insana yatırımın artacağı,

- Devletin sağlık, eğitim, güvenlik, yargı gibi temel işlevlerine ilişkin toplumsal beklentilerin artacağı;

- Piyasalardaki oligopolistik yapılarda, egemen gücün kötüye kullanımının azaltılmasıyla daha etkin bir rekabet düzeninin sağlanacağı; böylelikle teknolojide, verimlilikte gelişim sağlamaya hazır bir zemin oluşacağı,

- Yalnızca ekonomik değil, sosyal ve politik niteliği de olan baskılarla, küçük ve orta ölçekli işletmelerde ciddi bir sayısal büyümeyle birlikte rekabet gücünü artıracak yapısal değişimin olacağı; böylelikle bölgelerarası dengesizlikler, çarpık kentleşme ve istihdam sorunu olgularına karşı sağlam bir altyapının gelişeceği,

- Tarım kesiminde, piyasa düzenine uygun örgütlenmiş, üretim ilişkileri geliştirmiş verimli işletmeciliğin, aksi özellikte olanlara oranla büyüyeceği,

- Hizmet kesiminde, uluslararası rekabet gücünün diğer kesimlere oranla daha hızlı artacağı,

- Tarım ve sanayi kesiminde uluslararası rekabet gücünün, kalite ve verimlilik artışıyla göreli olarak yükseleceği ve fakat dolaylı veya dolaysız koruma gereklerinin devam edeceği,

- 1980-1991 yılları arasında % 2,3 olan yıllık nüfus artış hızının, bunun ekonomik, sosyal (sosyal güvenlik sistemleri) ve siyasal nedenlerle ilişkilerini dikkate alan nüfus politikaları uygulanmadığı sürece, gelecek beş yılda da önemli ölçüde değişmeyeceği ve istihdam sorununun (özellikle potansiyel bir şekilde) ağır bir baskı oluşturmaya devam edeceği,

- Er yada geç bir yapısal değişim programının uygulamaya konmasıyla, rant ekonomisinden reel kesimlere doğru bir yönelişin olacağı,

- Birey, toplum ve devlet ölçeklerinde geleceği ipotek altına alan tüketim alışkanlığının, iç talebi daraltma-büyüme-ihracat politikalarıyla yeterince kırılamayacağı; çünkü ulaşılmış refah düzeyinden vazgeçmenin benimsenmeyeceği (veya başka bir deyişle, sağlıklı bazı ekonomik kararların toplumsal dirençle karşılaşacağı ve bu kararlardan özveride bulunacağı),

gelecek beş yıla ilişkin değişim tahminlerinden önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

4.3 TEMEL HEDEF VE STRATEJİ ÖNERİLERİ

Kısa-orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşmak için gerekli olan politikaların eşanlı başlamakla birlikte her zaman birbirine koşut olmayabileceği düşünülmektedir. Bir anlamda, uzun vadeli politikalar, kısa vadeli politikaların birbirine eklemleşmesi ile oluşmamalı; uzun vadeli politikaları sekteye uğratmamak koşulu ile, kısa vadeli politikalar kendi koşulları ve hedefleri içinde bağımsızca belirlenebilmelidir.

Vergi sisteminin:

⇒ uzun vadede, ülkedeki tüm koşullarla birlikte "yapısal dönüşümü" ön plana çıkarken,
⇒ kısa vadede, yürürlükteki koşullara uyumu, gelir amacı ve reel kesim üzerindeki yükünün azaltılması öncelik kazanmaktadır.

Bu çerçevede geliştirilebilen öneriler, uzun ve kısa-orta vadelere göre aşağıda ele alınmıştır (Bu önerilerin önemli bir kısmı, 25-3-1994 tarihli Temel Hedefler ve Strateji Alt Komisyonu Genişletilmiş Raporu ile DPT' na iletilmiştir)[11]:

4.3.1 UZUN VADELİ TEMEL HEDEFLER

I. Vatandaşlık ile vergi yükümlülüğü özdeşliği sağlanmalı; kamuoyu bilincinde, vatandaş olabilmek için vergi yükümlüsü olmak bir koşul olarak yerleşmeli; reşit olan herkes, nüfus kayıtlarına koşut bir numarayla en küçük mülki örgütlenmeler bazında bir "vergi kimliği"ne sahip olmalıdır. Hatta bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi yükümlülüğü ön-koşul durumuna getirilmelidir.

II. Vergi yükümlüsü (vatandaş) olmanın avantajları olmalıdır. Herkesin geliriyle oranlı bir vergi yükünü taşımadığı inancıyla beslenen bir sosyo-psikolojik ortamda vergi kaçırmak, ekonomik gerekçelere dayanmayan bir yaygın eyleme dönüşebilmektedir. Vatandaş özellikle, vergi kaçıranın "af" edilmeyeceğini bilmek istemektedir. Bu nedenlerle,

[11] ÖZGEN Feridun-YILMAZ H.Hakan, "Geniþletilmiþ Temel Hedef ve Strateji Alt Komisyonu Raporu", Ankara, 25.3.1994

sosyal psikoloji önemsenmeli; doğru davranan gerçek vatandaş bundan zarar görmemeli; daha önemlisi görmeyeceğini bilmelidir.

III. Devletin rolü ekonomide optimum yasaklar ve müdahele düzeyine indirilerek gücü artırılmalı; böylelikle kayıt dışı ekonominin önemi azaltılarak ülkede yaratılan tüm gelirin kavranması sağlanmalıdır. Ayrıca kayıt dışı değer hareketlerine olanak sağlayan yasal mekanizmalar kalkmalıdır.

IV. Devletin kavrama yeteneğindeki artışa koşut olarak "kayıt ve beyan esasına dayalı" vergilendirme ve dolaysız vergilerin önem ve ağırlığı en azından korunmalıdır. Daha adil ve şeffaf bir düzen, serbest piyasa ekonomisinin ve buna bağlı olarak fırsat eşitliği ve rekabetin de gereğidir.

V. Piyasa mekanizmalarıyla yönlendirilen ekonomilerde, vergi politikalarıyla adalet dağıtma olanağının son derece sınırlı olduğu gerçeğinden hareketle, devletin sağladığı hizmetler ve dışsal ekonomilerin faydalarının dağılımına koşut bir vergi yükü dağılımı öngörülmelidir. Bir anlamda, devlet harcamalarının dengesizliğinden kaynaklanan adaletsizlik, vergi politikalarıyla giderilmelidir.

VI. İlke olarak vergileme tarafsız olmalı; ekonomiye vergilemeyle müdahale enaza indirilmeli; yapısal değişim, fiskal amaçların önünde yer almalıdır. Vergi yapısı, ekonomik değişimleri kavrayacak esneklikte olmalıdır.

VII. Üniter yapıya tekrar işlerlik kazandırmak gerekmekle birlikte, bu yapıyı yalnızca fiskal amaç için hedeflemenin dışında, ekonominin bütünü ve işleyişi için zorunlu bir önemli unsur olarak tanımlamak gerekmektedir. Uzun vadede bu sistemin işlemesi için gerekli olan yönetsel (Vergi İdaresi) ve teknik altyapının oluşturulmasına çalışılmalıdır.

VIII. Vergi yükünün yayılı olması, tabanın genişlemesi yalnız vergi adaleti açısından değil, "tarafsızlık" ilkesiyle ulaşılmak istenen amaçlar açısından da zorunlu gözükmektedir.

IX. Devletin, ekonomide müdahale gücü arttıkça kaynakların, kimlere, hangi gerekçelerle, nasıl aktarıldığı; kimlerden, hangi dayanaklarla, nasıl toplandığının denetimi önem kazanmaktadır. Özellikle, ekonomik düzenin söylemlerle tam uyuşmadığı, kurumlaşmaların,

örgütlenmenin, işleyişin ve toplumsal kontrolün etkin yürümediği ülkelerde yürütme erkinin "harcama" ve "vergi toplama" işlevlerinin denetimi, yarı yargısal güvenceye dayalı özerk kurumlarca yapılmadığında, başarı sağlanamamaktadır. Bu nedenle, Türkiye' de vergi denetiminin esas olarak yürütme erki dışında yargısal nitelikte bir kurum çatısı altında toplanan denetim birimlerince sürdürülmesi zorunlu gözükmektedir.

4.3.2 KISA VE ORTA VADELİ HEDEFLER

I. Temel vergilerin hasılatını olumsuz yönde etkileyen, otokontrolü zayıflatan, kayıt dışı kalmayı özendiren vergi türleri (Ör: damga vergisi) kaldırılmalıdır.

II. Diğer bölümlerde açıklanan nedenlerle kavrayıcılığı az olan ve vergi yükünün dağılımında adaletsizliğe neden olan gelir vergisinde hayat standartı esası yaygınlaştırılmalı (burada kastedilen hayat standartında yer alan unsurların ve göstergelerin daha tutarlı ve gerçeğe yakın bir şekilde tesbit edilmesi yoluyla) ve önemli servet-harcama tutarlarına göre oransallığı sağlanmalıdır; ekonomiyi kavrama ve adaleti sağlamada başarı şansı daha yüksek olan dolaylı vergilere, mallara gereksinimin zorunluluğu ölçütüne bağlı sert müterakkiyet öngörülerek önem verilmelidir. Bu bağlamda, yalnızca mal değil servet hareketleri üzerinden de aynı yaklaşımla vergileme gayreti gösterilmelidir.

III. Gelir dağılımındaki aşırı dengesizliğe paralel olarak vergi oranları % 10 - % 50 yelpazesi içinde yükseklik ve genişliği daha az olan basamaklarla düzenlenmelidir.

IV. Servet ve servet-transferi üzerinden beyan esasına göre alınan vergilerde devletin beyan üzerinden kamulaştırma hakkı öngörülmeli ve fakat, vergilemede yaygınlık sağlandıkça uygulanmalıdır.

V. Tüm gelirlerin kavranması hedefi gözetilerek, belgelenebilen tüm vergilerin belli kıstaslar ve oranlar içinde gelir vergisine mahsubu görüşü değerlendirilmelidir.

VI. Harçlara önem verilmeli; fırsat eşitliğini bozmamak koşuluyla, devletçe sağlanan hizmetlere, bu hizmetlerden yararlananların katılması

sağlanmalı; harçlardan ilgili kamu yönetimlerine pay verilmelidir. Böylelikle, bugün vatandaşın bazı hizmetler için "kayıtdışı" yaptığı ödemeleri gerçek hak sahibi olan devletin elde etmesi sağlanmalıdır.

VII. Gelir üzerinden alınan vergilerde enflasyonun etkisini dikkate alan yöntemler devam ettirilmeli; fakat istikrar programlarının başarısını olumsuz yönde etkileyen "enflasyona endeksleme" yaklaşımından uzak durulmalıdır.

VIII. Gelir politikasını izleyen ve belirlenmesine katılan birimler (planlama ve koordinasyon işlevleri), vergi denetim birimleri ile verginin tahakkuk ve tahsilatını yürüten birimler birbirinden ayrılmalı (kısmi yönetsel özerklik); vergi dairelerinin görev alanları mükellef ve faaliyet bazında daraltılmalıdır.

IX. Bilgisayar teknolojisinin sunduğu tüm olanaklardan yararlanılmalı; kurulacak sistem, mükelleflerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini izleme işlevinin çok ötesinde tasarlanmalı; mükellef bilgilerinin belli standartlar çerçevesindeki kontrolü, çapraz kontroller sistem içinde öngörülmeli; makro ölçekte sağlam ve hızlı işleyen, vergilemeye ilişkin çeşitli kararların sonuçlarını değerlendiren bir istatistik tabanı sağlamalıdır. Vergi idaresinin bilgisayarlaşması ve on-line bağlantılarının kurulması, gelir, harcama ve servetin kavranması amacı çerçevesinde ele alınmalıdır. Başka bir ifadeyle sistem, banka, tapu ve nüfus idareleri, borsa ve diğer ekonomik birim, kuruluş ve şahısları kapsayacak biçimde organize edilmelidir.

X. Maliye Bakanlığı içinde gelir idaresi müsteşarlık düzeyinde örgütlenmeli; doğrudan müsteşarlığa bağlı bölgeler ölçeğindeki daire başkanlıklarıyla vergi dairelerinin hiyerarjik ilişkileri düzenlenmelidir.

XI.Gümrük Müsteşarlığında, uluslararasılaşma ve bölgesel entegrasyon sonucu öncelikli görev, gümrük kapılarındaki mal trafiğinin nitelik (çeşitli standartlara uyum) ve nicelik açısından ayrımlanması ve çok gelişmiş uluslararası bilgi akış düzenini sağlayan bilgisayarlı ortamda değerlemelerin yapılmasıdır. Kaçakçılığın men ve takibi görevi bu Müsteşarlığın görev alanından çıkarılmalı, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü, devletin güvenlikle sorumlu idarelerine aktarılmalı; Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğü bugünkü yapısından kurtarılarak bir kariyer Teftiş Kurulu niteliğine sokulmalıdır. Ayrıca Dış Ticaret Müsteşarlığı' nın gümrük idaresiyle ilgili görev ve yetkileri de Gümrük Müsteşarlığına devredilmelidir.

XII. Gelir toplayan, uzmanlık ve etik açıdan yüksek nitelikler gerektiren tüm idarelerde görevli personelin çalışma ortamı, ücreti doygunluk sağlamalıdır. Kötüye kullanıma açık görev ve yetkiler, ancak nitelikli elemanlarla toplumda güveni sarsmayacak etkinlikte yerine getirilebilir, kullanılabilir.

XIII. Devlet (özellikle gelir toplayan idareler), şeffaf, istikrarlı ve toplumsal denetime açık olmalıdır.

XIV. Denetim işlevi bakımından vergi daireleri, yoklama, bilgi toplama, kayıt nizamı, üretim ve sevk kontrolleri dışında bir görev ve yetkiyle donatılmamalı; vergi inceleme yetkisine sahip denetim örgütlerinin koordinasyonuna (denetimin çeşitli aşamaları bazında) önem verilmeli; ekonomiyi kavrayan, ekip çalışmasına dayalı ve teknolojik olanaklarla beslenen bir denetim anlayışı yerleştirilmelidir.

XV. Vergi denetiminde 3568 sayılı yasayla oluşturulan mali-müşavirlik mesleğinden daha etkin bir şekilde yararlanılmalı; ancak bu meslek elemanları Maliye Bakanlığı'nın ajanı konumunda düşünülmemelidir.

XVI.Türkiye' de vergi uyuşmazlıklarının çokluğu, sisteme ilişkin meşruiyete inançsızlıktan, idarenin eylemlerine güvensizlikten, yakalanma riskinin azlığından, ödeme güçsüzlüğünden kaynaklanmaktadır. Sistem bütünüyle sağlıklı işler bir duruma gelmeden bu özelliğin değişmeyeceği, yargı yolunun tıkanmasının hukuk devleti olgusuyla bağdaşmayacağı gerçeğinden hareketle, kısa dönemde yargı gücünün artırılmasından başka çözüm bulunmamaktadır (Uzlaşma uygulamasının genişlemesi de, vergilemede "pazarlık" yönteminin temel bir özelliğe dönüşmesi tehlikesi nedeniyle uygun gözükmemektedir).

XVII. Bir vergi reformu çalışması, bütünleşik ve kapsamlı bir biçimde toplumun katılımı sağlanarak yürütülmeli ve yapılacak düzenleme sonucunda "mevzuat karmaşası" mutlaka giderilmeli; vergileme kurallarında istikrar sağlanmalıdır.

XVIII. Vergide genellik prensibinin uygulanması yönünde, vergi yüküne bütün toplum bireylerinin katılmasını sağlama açısından vergi yükleri uluslararası boyutu da içeren çok yönlü bir model içinde hesaplanmalıdır (Uluslararası sermaye hareketlerinde vergi yükünün göreli etkilerinin kavranması gibi).

XIX. Teşvik sistemi, temelde yükümlü bağışıklığı yerine istisnalarla düzenlenmelidir. Bu dönemin bir "ekonomik kriz dönemi" olduğu olgusundan hareketle, sektörlerarası vergi yükü dağılımını baz alan bir yaklaşımla, yatırımlar ve istihdam etkin bir şekilde özendirilmeli; getirilebilecek ek yüklerin sektörlerarası dağılımında, geçmiş dönemlerde uygulananların aksine bir yaklaşım benimsenmelidir. Olağanüstü durum gerekçesiyle, düşük gelirli gruplar, az gelişmiş yöreler, yeni teknolojiler ve araştırma-geliştirme yatırımları ve çevre teşvik kapsamı dışında bırakılmamalıdır.

XX. Yerel yönetimlerin hizmet kapasitelerinin artması, altyapı, çevre ve kentsel rantları kapsamına alan kendilerine bırakılmış vergi ve harçlarla mümkün olmalıdır. Bu gayreti zorlamanın ve dolayısıyla zaman içinde mali özerkliklerinin artmasının yolu ise, merkezden kaynak sağlama olanaklarının tedricen tümüyle ortadan kaldırılmasıdır.

XXI. Kamusal politika araçlarından biri olan vergi politikasının etkin sonuçlar verebilmesi, diğer kamusal politikalarla, bir eşgüdüm içinde olmasına bağlıdır. Bu aynı zamanda, uygulanan iktisat ve maliye politikalarının da başarısını getirecektir. Bu çerçevede özellikle kısa ve orta dönemde uygulanan kamusal politikalarda olumlu sonuçlar alınabilmesi için vergi uygulamasının mutlaka diğer araçlarla desteklenmesi veya vergi politikasının diğer araçları tamamlaması gerekmektedir.

EK 1-VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN ÇEŞİTLİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİ

Gelir Vergisi Kanunu:

1- Dar mükelleflere tanınan ihracat muaflığı. (md. 7/1)

2- Yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda gelir vergisi kesintisi istisnası. (md. 94/8)

3- Yatırım indirimi. (Ek md.1-)

4- Ferdi işletmelerin sermaye şirketine dönüşümü. (md. 81)

5- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların vergisiz olarak sermayeye eklenmesi. (md.)

6- Müellif, mütercim, heykeltraş... gibi serbest meslek erbabının kazançlarına tanınan serbest meslek kazançları istisnası. (md. 18)

7- Teşvik ikramiye ve mükafaatları istisnası. (md. 29)

8- Sergi ve Panayır istisnası.

9- Çeşitli ücretlerdeki istisna.

10- Belli koşullarda sporculara ödenen ücretler.

11- Tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiyeler.

12- Okul, kreş ve spor tesisleri istisnası. (mük. md. 20) ile bu türden kurumların kazançlarının gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaması.

Kurumlar Vergisi Kanunu:

1- Dar mükellef kurumlara tanınan ihracat muaflığı. (md.12/1)

2- Yurt dışı inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarla ilgili istisna. (md. 8/4)

3- Sanayi ürünleri ihracat istisnası. (md. 8/6)

4- Yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracat istisnası. (md. 8/7)

5- Dış navlun hasılatı istisnası. (md. 8/8)

6- Turizm kazançları istisnası. (md. 10)

7- Yatırım indirimi. (Ek md.1-)

8- Hisse senetlerinin itibari değerleri üzerinden elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar istisnası. (md. 8/13)

9- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların vergisiz olarak sermayeye eklenmesi.

10- Finansman Fonu. (mük. md. 8)

11- Kooperatiflere tanınan risturn istisnası.

12- Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonları istisnası.

13- Kamu idare ve müesseselerince ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak... amacıyla işletilen müesseseler. (md. 7/3)

14- Sergi, fuar, panayır istisnası.

15- Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil dernekler ile sadece spor faaliyetinde bulunan kurumlara tanınan istisna. (md. 7/8)

16- Köylere, köy birlikleri ve belediyelerine ait tarım işletmeleri istisnası. (md. 7/12)

17- Okul, kreş ve spor tesisleri istisnası. (md. 8/15)

18- Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı yapılan ödemeler ile giyim giderleri. (md. 28, 27/3)

19- Kamu idare ve müesseselerince genel insan ve hayvan sağlığını korumak amacıyla işletilen müesseseler. (md. 7/4)

20- Sanatoryum ve prevantoryumlar ile kanser, cüzzam ve trahom hastanaleri istisnası. (md. 7/14)

21- Eğitim kurumlarına yapılan bir takım bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi. (md. 14/6)

Katma Değer Vergisi Vergisi Kanunu:

1- İhracat istisnası.

2- Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık.

3- Yatırım malları ithalatında ödenen KDV'nin ertelenmesi.

4- Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna.

5- Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet istisnası.

6- Sosyal amaçlı istisna. (md. 17)

7- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesislerin teslimleri ile tadil, bakım ve onarımları. (md. 13)

8- Deniz ve hava taşıma araçları için Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler. (md. 13)

9- Kamu idare ve müesseselerince ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak amacıyla işletilen müesseselerin teslimleri. (md.17/1-a)

10- Sulama amaçlı teslimler. (md. 17/4-4)

TABLO-1 : 1991 YILI KATMA DEĞERİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ.	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ.	ŞÜP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ.	SÜBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
1-İÇKİ SANAYİİ	20,17%	25,66%	5,00%	26,30%	0,00%	22,88%	0,00%	0,00%	100,00%
	44,92%	30,11%	13,03%	0,96%	0,00%	10,96%	0,00%	0,00%	100,00%
	48,97%	32,23%	9,13%	0,35%	0,00%	9,33%	0,00%	0,00%	100,00%
	51,93%	32,24%	12,95%	0,19%	0,00%	2,68%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	38,96%	29,93%	9,37%	1,15%	0,00%	8,90%	0,00%	0,00%	100,00%
2-İLAÇ SANAYİİ	16,32%	20,97%	5,96%	48,63%	0,68%	5,18%	2,37%	0,00%	100,00%
	17,76%	34,47%	17,70%	25,19%	0,24%	4,64%	0,00%	0,00%	100,00%
	21,90%	28,93%	13,44%	23,56%	10,54%	1,63%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	18,62%	27,55%	11,23%	30,67%	1,13%	3,40%	0,79%	0,00%	100,00%
3-KAĞIT SANAYİİ	26,27%	15,65%	25,21%	8,53%	0,03%	24,32%	0,00%	0,00%	100,00%
	29,83%	1,92%	52,14%	6,15%	0,86%	9,07%	0,02%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	27,99%	5,49%	36,26%	7,24%	0,15%	14,85%	0,01%	0,00%	100,00%
4-ÇİMENTO SANAYİİ	17,90%	26,43%	13,67%	6,22%	0,53%	35,01%	0,24%	0,00%	100,00%
	24,30%	6,24%	54,02%	12,19%	0,17%	7,57%	0,00%	-4,49%	100,00%
	38,46%	42,94%	20,24%	0,57%	0,09%	8,58%	0,00%	-10,88%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	25,58%	19,21%	24,63%	3,51%	0,20%	13,15%	0,08%	-5,12%	100,00%
5-DEMİR-ÇELİK, DEMİR DIŞI METAL SANAYİİ	9,26%	0,00%	60,71%	5,22%	0,00%	24,75%	0,00%	0,00%	100,00%
	22,13%	4,30%	16,84%	6,01%	0,28%	51,33%	0,11%	0,00%	100,00%
	25,33%	25,79%	22,59%	9,35%	1,39%	15,56%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,21%	9,99%	27,76%	35,11%	0,23%	6,53%	0,04%	-4,88%	100,00%
	28,29%	41,16%	25,48%	0,54%	0,06%	4,88%	0,00%	-0,40%	100,00%
	42,80%	13,05%	26,40%	8,42%	0,00%	9,33%	0,00%	0,00%	100,00%
	43,29%	1,08%	19,87%	22,55%	2,37%	6,57%	4,27%	0,00%	100,00%
SEKTOREL GEOMETRİK ORT.	25,56%	13,62%	26,01%	7,25%	0,63%	11,84%	0,63%	-0,75%	100,00%
6-PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİ SANAYİİ	20,91%	9,56%	25,62%	25,62%	0,17%	18,23%	0,00%	-0,10%	100,00%
	20,96%	3,26%	20,18%	43,16%	0,46%	14,46%	0,06%	-2,53%	100,00%
	22,26%	25,21%	13,80%	2,05%	0,13%	36,92%	0,16%	-0,56%	100,00%
	51,07%	14,05%	27,52%	0,36%	1,46%	3,76%	1,78%	0,00%	100,00%
	68,51%	14,53%	15,73%	0,00%	0,06%	0,98%	0,29%	0,00%	100,00%
SEKTOREL GEOMETRİK ORT.	32,11%	10,99%	19,86%	14,24%	0,24%	7,98%	0,46%	-0,64%	100,00%
7-GÜBRE SANAYİİ	29,43%	1,43%	19,44%	49,51%	0,51%	3,67%	0,00%	0,00%	100,00%
	31,09%	26,93%	11,19%	23,39%	0,00%	5,91%	1,79%	0,00%	100,00%
	33,40%	-24,82%	34,97%	37,65%	0,29%	18,32%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	30,91%	1,25%	19,67%	34,32%	0,27%	7,36%	0,60%	0,00%	100,00%
8-SERAMİK, CAM, PORSELEN VE YAPI GEREÇLERİ SANAYİİ	10,05%	23,22%	6,74%	22,29%	0,03%	39,97%	0,00%	-1,29%	100,00%
	14,29%	7,26%	16,82%	41,06%	0,00%	20,58%	0,00%	-0,01%	100,00%
	18,78%	30,89%	20,38%	12,78%	3,37%	13,18%	0,12%	0,00%	100,00%
	19,47%	25,37%	35,95%	1,05%	0,00%	17,93%	0,00%	-0,78%	100,00%
	26,35%	10,21%	36,96%	6,31%	0,29%	20,88%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,51%	-3,21%	28,72%	16,59%	0,44%	34,59%	0,00%	-3,73%	100,00%
	27,34%	18,59%	27,77%	6,96%	0,78%	18,57%	0,00%	0,00%	100,00%
	27,90%	-1,18%	19,30%	25,44%	0,00%	29,34%	0,00%	-0,81%	100,00%
	35,14%	0,02%	30,86%	21,59%	0,34%	12,87%	0,00%	-0,82%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	21,41%	12,36%	22,20%	11,96%	0,59%	21,51%	0,01%	-0,83%	100,00%

EK 2 – FİRMALARA VE SEKTÖRLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI

TABLO-1: 1991 YILI KATMA DEĞEREİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ.	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ.	ŞÜP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ.	SÜBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
9-TEKSTİL SEKTÖRÜ	16,62%	-1,59%	18,79%	37,77%	0,14%	27,59%	0,88%	-0,10%	100,00%
	21,77%	-0,65%	31,43%	41,01%	0,02%	6,81%	0,00%	-0,37%	100,00%
	25,75%	26,61%	19,32%	3,44%	0,14%	28,96%	0,00%	-4,23%	100,00%
	30,22%	0,00%	47,60%	14,50%	1,18%	6,40%	0,00%	0,00%	100,00%
	32,74%	7,41%	55,09%	0,98%	0,00%	3,17%	0,62%	0,00%	100,00%
	32,89%	-6,27%	17,19%	49,49%	0,00%	6,98%	0,00%	-0,28%	100,00%
	36,32%	11,95%	39,86%	2,24%	0,22%	10,37%	0,00%	-0,86%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	27,16%	5,33%	29,72%	9,78%	0,24%	9,68%	0,21%	-0,93%	100,00%
10-KARAYOLU TAŞITLARI VE MOTOR SANAYİİ	76,54%	17,33%	3,24%	1,29%	1,27%	0,33%	0,00%	0,00%	100,00%
	36,35%	12,51%	20,75%	0,33%	0,00%	30,27%	0,00%	-0,22%	100,00%
	49,41%	21,54%	19,79%	0,03%	0,01%	9,40%	0,00%	-0,17%	100,00%
	55,88%	30,86%	11,32%	0,09%	0,00%	1,85%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	52,65%	19,48%	11,08%	0,18%	0,32%	3,62%	0,00%	-0,10%	100,00%
11-BEYAZ EŞYA VE EV ALETLERİ SANAYİİ	20,82%	4,01%	20,90%	49,44%	0,00%	4,82%	0,00%	0,00%	100,00%
	42,76%	21,44%	18,70%	8,12%	0,60%	8,99%	0,15%	-0,75%	100,00%
	49,60%	24,85%	12,00%	4,69%	0,13%	9,20%	0,00%	-0,36%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT	35,32%	12,88%	16,74%	12,36%	0,24%	7,36%	0,05%	-0,38%	100,00%
12-ELEKTRİK VE ELEKTRONİK GEREÇLERİ SANAYİİ	28,32%	0,00%	21,99%	0,00%	13,68%	36,01%	0,00%	0,00%	100,00%
	29,99%	-3,35%	53,94%	11,86%	0,22%	16,67%	0,00%	-9,13%	100,00%
	32,27%	-11,96%	49,54%	25,68%	0,15%	4,22%	0,00%	-0,08%	100,00%
	36,21%	7,23%	23,52%	26,14%	0,14%	8,61%	0,00%	-1,84%	100,00%
	48,03%	11,33%	22,94%	15,83%	0,87%	5,04%	0,00%	-4,03%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	34,33%	0,85%	31,64%	15,90%	0,56%	10,19%	0,00%	-3,02%	100,00%
13-ELEKTRİK ÜRETİMİ	23,36%	20,86%	24,64%	9,86%	0,84%	9,37%	11,07%	0,00%	100,00%
14-PAZARLAMA VE DAĞITIM	34,61%	-27,11%	23,48%	63,34%	0,25%	5,43%	0,00%	0,00%	100,00%
	40,48%	16,88%	35,93%	0,00%	2,75%	3,27%	0,00%	0,00%	100,00%
	46,60%	49,22%	3,26%	0,00%	0,21%	0,64%	0,07%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	40,26%	12,99%	13,97%	21,11%	0,59%	2,25%	0,02%	0,00%	100,00%
15-MADENCİLİK SEKTÖRÜ	17,45%	5,55%	17,56%	21,87%	0,14%	36,56%	0,00%	-0,13%	100,00%
16-TİCARET VE HİZMETLER SEKTÖRÜ	14,16%	2,10%	48,71%	10,45%	19,67%	4,91%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,10%	4,49%	26,77%	12,31%	18,00%	11,68%	0,65%	0,00%	100,00%
	28,04%	-57,19%	70,75%	16,82%	3,19%	40,81%	0,39%	-2,81%	100,00%
	33,19%	8,24%	42,85%	0,00%	6,42%	9,14%	0,16%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	24,22%	-10,59%	44,59%	9,89%	9,23%	12,09%	0,30%	-0,70%	100,00%
17-FİNANS SEKTÖRÜ	3,44%	13,00%	3,42%	0,00%	79,49%	0,63%	0,11%	0,09%	100,00%
	7,67%	86,70%	5,41%	0,00%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	100,00%
	7,90%	-2,12%	20,59%	65,66%	0,41%	1,35%	6,21%	0,00%	100,00%
	12,65%	76,62%	2,49%	0,00%	7,82%	0,42%	0,00%	0,00%	100,00%
	13,62%	11,76%	27,59%	44,34%	0,62%	2,06%	0,00%	0,00%	100,00%
	16,55%	19,19%	8,45%	51,19%	1,84%	2,78%	0,00%	0,00%	100,00%
	21,20%	36,28%	29,73%	0,00%	6,02%	2,37%	4,40%	0,00%	100,00%
	21,44%	66,08%	10,63%	0,00%	0,00%	1,80%	0,00%	0,00%	100,00%
	32,73%	18,12%	41,60%	0,00%	4,60%	3,04%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	12,78%	36,18%	11,26%	17,91%	11,19%	0,82%	1,19%	0,00%	100,00%

EK 2- FİRMALARA VE SEKTÖRLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI

TABLO-2: 1992 YILI KATMA DEĞERİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ.	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ.	SUP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ.	SÜBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
1-İÇKİ SANAYİİ	36,26%	29,68%	7,44%	1,94%	0,00%	24,77%	0,00%	0,00%	100,00%
	42,77%	20,13%	14,87%	1,22%	0,00%	21,01%	0,00%	0,00%	100,00%
	45,21%	35,84%	8,67%	0,07%	0,00%	10,21%	0,00%	0,00%	100,00%
	46,54%	26,61%	13,23%	0,07%	0,00%	13,65%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	42,50%	27,43%	10,61%	0,32%	0,00%	16,41%	0,00%	0,00%	100,00%
2-İLAÇ SANAYİİ	13,43%	19,78%	8,27%	48,01%	0,04%	13,13%	0,00%	-0,66%	100,00%
	16,61%	4,01%	17,46%	46,30%	13,29%	2,32%	0,00%	0,00%	100,00%
	25,10%	20,87%	12,75%	29,03%	0,59%	9,96%	1,59%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	17,76%	11,83%	12,25%	39,54%	0,69%	6,72%	0,56%	-0,22%	100,00%
3-KAĞIT SANAYİİ	17,17%	8,44%	34,58%	17,37%	0,56%	21,88%	0,01%	0,00%	100,00%
	26,23%	19,65%	18,24%	13,29%	0,00%	22,60%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	21,22%	12,87%	25,11%	15,19%	0,28%	22,23%	0,00%	0,00%	100,00%
4-ÇİMENTO SANAYİİ	17,19%	25,70%	14,05%	4,75%	0,44%	37,84%	0,02%	0,00%	100,00%
	20,65%	-2,67%	57,64%	21,10%	0,08%	10,56%	0,00%	-7,35%	100,00%
	25,75%	44,62%	14,91%	0,98%	0,02%	18,72%	0,00%	-5,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	20,91%	22,55%	22,94%	4,62%	0,09%	19,55%	0,01%	-4,12%	100,00%
5-DEMİR-ÇELİK, DEMİR DIŞI METAL SANAYİİ	15,78%	-0,08%	19,06%	34,45%	2,08%	28,71%	0,00%	0,00%	100,00%
	19,92%	2,29%	17,10%	3,42%	0,26%	53,96%	3,04%	0,00%	100,00%
	22,28%	0,05%	64,74%	8,62%	0,18%	26,02%	0,00%	-21,89%	100,00%
	25,76%	7,09%	24,14%	36,63%	0,18%	6,30%	0,00%	-0,11%	100,00%
	25,85%	29,54%	41,99%	0,46%	0,07%	5,03%	0,00%	-2,93%	100,00%
	36,64%	14,13%	29,99%	9,14%	0,00%	10,09%	0,00%	0,00%	100,00%
	49,48%	-75,42%	27,69%	80,19%	3,22%	14,84%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	26,19%	-3,20%	29,12%	10,32%	0,86%	16,24%	0,44%	-3,56%	100,00%
6-PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİ SANAYİİ	21,40%	16,24%	22,53%	21,50%	0,05%	18,40%	0,00%	-0,14%	100,00%
	21,81%	15,50%	16,51%	37,25%	0,45%	13,41%	0,00%	-4,93%	100,00%
	25,07%	27,95%	13,33%	0,91%	0,13%	31,87%	0,22%	-0,47%	100,00%
	41,19%	7,13%	19,03%	29,18%	0,99%	1,65%	0,82%	0,00%	100,00%
	42,42%	26,16%	29,06%	0,00%	0,54%	1,55%	0,27%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	29,21%	16,73%	19,39%	17,77%	0,29%	7,26%	0,26%	-1,11%	100,00%
7-GÜBRE SANAYİİ	27,11%	1,40%	21,81%	44,16%	0,08%	5,27%	0,17%	0,00%	100,00%
	28,12%	34,38%	9,11%	19,60%	0,00%	8,79%	0,00%	0,00%	100,00%
	28,57%	20,66%	16,61%	24,98%	0,14%	9,05%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	27,93%	9,98%	14,89%	27,86%	0,07%	7,48%	0,06%	0,00%	100,00%
8-SERAMİK, CAM, PORSELEN VE YAPI GEREÇLERİ SANAYİİ	13,67%	23,96%	14,92%	27,69%	0,00%	21,05%	0,00%	-1,29%	100,00%
	13,96%	28,72%	8,38%	31,12%	0,02%	17,80%	0,00%	0,00%	100,00%
	18,69%	37,34%	22,56%	9,47%	3,40%	8,49%	0,05%	0,00%	100,00%
	20,07%	14,81%	39,99%	11,69%	0,13%	14,49%	0,00%	-1,17%	100,00%
	23,67%	-0,66%	28,97%	22,40%	0,27%	24,26%	1,18%	0,00%	100,00%
	24,46%	11,51%	26,28%	21,72%	0,18%	15,85%	0,00%	0,00%	100,00%
	25,04%	14,41%	21,66%	12,60%	0,46%	25,94%	0,00%	-0,11%	100,00%
	25,95%	4,04%	17,59%	26,44%	0,00%	28,20%	0,00%	-2,23%	100,00%
	38,79%	9,18%	34,03%	12,79%	0,26%	5,14%	0,00%	-0,17%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	21,64%	15,92%	23,82%	17,99%	0,52%	15,95%	0,14%	-0,55%	100,00%

EK 2- FİRMALARA VE SEKTORLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI

TABLO-2 1992 YILI KATMA DEĞERİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ.	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ.	ŞÜP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ.	SUBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
9-TEKSTİL SEKTÖRÜ	19,79%	15,05%	24,20%	12,06%	0,23%	30,36%	0,00%	-1,68%	100,00%
	21,80%	0,00%	31,38%	37,31%	0,01%	10,04%	0,00%	-0,54%	100,00%
	22,75%	41,33%	29,63%	1,88%	0,13%	5,33%	0,00%	-1,05%	100,00%
	23,89%	-4,44%	28,85%	41,15%	0,00%	10,68%	0,00%	-0,13%	100,00%
	25,33%	0,00%	53,07%	15,22%	0,37%	6,02%	0,00%	0,00%	100,00%
	27,44%	20,45%	17,74%	18,50%	0,12%	16,84%	1,92%	0,00%	100,00%
	42,47%	1,79%	48,52%	0,32%	0,00%	9,78%	0,85%	-3,72%	100,00%
SEKTOREL GEOMETRİK ORT.	25,45%	10,60%	31,33%	8,25%	0,12%	10,80%	0,40%	-1,02%	100,00%
10-KARAYOLU TAŞITLARI VE MOTOR SANAYİİ	84,97%	9,00%	2,07%	3,11%	0,46%	0,39%	0,00%	0,00%	100,00%
	31,10%	34,48%	18,63%	0,13%	0,00%	19,22%	0,00%	-3,57%	100,00%
	52,29%	22,42%	16,28%	0,00%	0,00%	9,43%	0,00%	-0,42%	100,00%
	59,28%	30,65%	8,66%	0,04%	0,00%	1,37%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTOREL GEOMETRİK ORT.	53,60%	21,49%	8,58%	0,06%	0,11%	3,14%	0,00%	-1,00%	100,00%
11-BEYAZ EŞYA VE EV ALETLERİ SANAYİİ	9,12%	84,11%	3,62%	1,47%	0,09%	1,74%	0,00%	-0,16%	100,00%
	25,05%	14,49%	4,18%	54,04%	0,05%	2,20%	0,00%	0,00%	100,00%
	41,07%	25,41%	13,78%	10,16%	0,31%	9,48%	0,11%	-0,32%	100,00%
SEKTOREL GEOMETRİK ORT.	21,09%	31,40%	5,93%	9,31%	0,11%	3,32%	0,04%	-0,16%	100,00%
12-ELEKTRİK VE ELEKTRONİK GEREÇLERİ SANAYİİ	25,50%	29,71%	29,28%	7,19%	0,00%	11,97%	0,00%	-3,66%	100,00%
	26,74%	-14,22%	36,44%	48,18%	0,14%	2,73%	0,00%	-0,01%	100,00%
	33,93%	6,52%	23,76%	25,89%	0,19%	11,52%	0,00%	-1,90%	100,00%
	37,03%	0,01%	27,36%	31,26%	0,29%	5,46%	0,00%	-1,42%	100,00%
	40,45%	14,44%	19,99%	0,00%	12,56%	12,56%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	32,20%	7,29%	26,82%	22,53%	2,63%	7,63%	0,00%	-1,40%	100,00%
13-ELEKTRİK ÜRETİMİ	10,34%	28,47%	11,18%	2,65%	0,29%	3,55%	43,52%	0,00%	100,00%
14-PAZARLAMA VE DAĞITIM	28,90%	9,21%	12,80%	44,40%	0,04%	4,65%	0,00%	0,00%	100,00%
	44,01%	51,94%	3,19%	0,00%	0,18%	0,68%	0,00%	0,00%	100,00%
	44,68%	21,91%	28,36%	0,00%	3,56%	1,59%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	38,42%	21,88%	10,61%	14,80%	0,30%	1,71%	0,00%	0,00%	100,00%
15-MADENCİLİK SEKTÖRÜ	21,89%	21,61%	20,55%	10,53%	2,46%	22,87%	0,00%	0,00%	100,00%
16-TİCARET VE HİZMETLER SEKTÖRÜ	19,29%	-25,30%	64,04%	11,00%	3,30%	31,10%	0,41%	-3,83%	100,00%
	31,14%	14,80%	37,38%	0,00%	6,27%	10,32%	0,09%	0,00%	100,00%
	34,40%	16,77%	24,36%	2,31%	6,78%	14,89%	0,50%	0,00%	100,00%
	38,46%	-28,68%	57,50%	10,79%	18,14%	3,79%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	29,66%	-5,60%	42,79%	6,03%	7,10%	11,60%	0,25%	-0,96%	100,00%
17-FİNANS SEKTÖRÜ	2,46%	95,16%	1,90%	0,00%	0,47%	0,01%	0,00%	0,00%	100,00%
	8,35%	-2,15%	16,46%	72,49%	0,36%	1,16%	3,33%	0,00%	100,00%
	9,22%	8,12%	6,38%	75,39%	0,44%	0,46%	0,00%	0,00%	100,00%
	13,71%	66,06%	3,93%	0,00%	16,01%	0,29%	0,00%	0,00%	100,00%
	18,92%	75,48%	4,30%	0,00%	0,67%	0,62%	0,00%	0,00%	100,00%
	21,43%	28,69%	38,33%	0,00%	6,83%	2,52%	2,30%	0,00%	100,00%
	21,75%	18,75%	3,98%	54,21%	0,68%	0,63%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,04%	41,67%	28,45%	0,00%	0,63%	2,62%	0,60%	0,00%	100,00%
	33,95%	14,27%	44,22%	0,00%	4,36%	3,20%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	13,97%	38,44%	9,53%	22,45%	1,29%	0,57%	0,69%	0,00%	100,00%

EK 2- FİRMALARA VE SEKTÖRLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI

TABLO-3: 1993 YILI KATMA DEĞERİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ	ŞÜP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ	SUBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
1-ÇKİ SANAYİİ	31,93%	33,77%	8,95%	1,49%	0,00%	23,85%	0,00%	0,00%	100,00%
	41,80%	37,65%	9,73%	0,02%	0,00%	10,80%	0,00%	0,00%	100,00%
	44,36%	26,48%	12,80%	0,36%	0,00%	16,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	47,37%	24,72%	8,41%	0,12%	0,00%	19,38%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	40,92%	30,21%	9,84%	0,18%	0,00%	16,81%	0,00%	0,00%	100,00%
2-İLAÇ SANAYİİ	18,91%	0,94%	21,30%	32,51%	20,77%	5,67%	0,00%	0,00%	100,00%
	19,81%	15,25%	16,91%	28,41%	0,01%	17,60%	0,00%	0,00%	100,00%
	39,45%	9,53%	14,70%	26,31%	0,28%	9,29%	0,44%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT	24,84%	5,14%	18,09%	29,97%	0,40%	9,69%	0,00%	0,00%	100,00%
3-KAĞIT SANAYİ.	12,38%	2,03%	21,50%	56,45%	0,37%	7,27%	0,00%	0,00%	100,00%
	31,33%	34,53%	16,42%	2,27%	0,00%	16,45%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	19,69%	8,37%	18,21%	11,32%	0,00%	10,93%	0,00%	0,00%	100,00%
4-ÇİMENTO SANAYİİ	22,48%	10,33%	42,06%	14,54%	0,36%	14,99%	0,00%	-4,76%	100,00%
	24,14%	47,48%	13,27%	0,52%	0,02%	16,80%	0,00%	-2,23%	100,00%
	25,36%	24,92%	10,92%	3,17%	0,54%	34,07%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	24,28%	23,03%	18,27%	2,88%	0,15%	20,47%	0,00%	0,00%	100,00%
5-DEMİR-ÇELİK, DEMİR DIŞI METAL SANAYİİ	11,69%	46,25%	33,76%	1,01%	0,10%	10,38%	0,00%	-3,19%	100,00%
	18,05%	22,01%	16,34%	0,14%	0,13%	43,25%	0,08%	0,00%	100,00%
	18,28%	0,00%	22,74%	29,09%	1,57%	28,33%	0,00%	0,00%	100,00%
	25,09%	35,33%	27,56%	2,89%	1,50%	7,53%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,81%	29,43%	35,43%	3,16%	0,00%	5,18%	0,00%	0,00%	100,00%
	30,41%	11,13%	45,35%	0,93%	0,06%	12,29%	0,00%	-0,18%	100,00%
	35,14%	9,67%	30,14%	17,04%	0,37%	7,51%	0,14%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	22,33%	21,97%	28,89%	2,48%	0,53%	12,43%	0,00%	0,00%	100,00%
6-PETROL VE PETROL ÜRÜNLERİ SANAYİİ	24,08%	18,53%	22,42%	14,62%	0,28%	20,13%	0,00%	-0,05%	100,00%
	25,28%	18,67%	16,43%	28,49%	0,83%	12,68%	0,03%	-0,31%	100,00%
	29,87%	22,66%	14,23%	1,00%	0,17%	31,65%	0,51%	0,00%	100,00%
	36,00%	30,68%	30,39%	0,00%	0,12%	2,74%	0,18%	0,00%	100,00%
	51,31%	-2,73%	22,23%	18,38%	0,99%	8,60%	0,72%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	32,00%	17,62%	20,41%	12,20%	0,34%	11,37%	0,23%	-0,07%	100,00%
7-GÜBRE SANAYİİ	34,62%	14,00%	16,51%	30,46%	0,69%	3,69%	0,04%	0,00%	100,00%
	37,25%	43,16%	9,43%	3,45%	0,00%	6,70%	0,00%	0,00%	100,00%
	43,48%	26,84%	12,25%	7,45%	0,06%	9,92%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	38,27%	25,31%	12,40%	9,22%	0,25%	6,26%	0,01%	0,00%	100,00%
8-SERAMİK, CAM PORSELEN VE YAPI GEREÇLERİ SANAYİİ	12,31%	28,14%	9,78%	21,09%	0,01%	28,67%	0,00%	0,00%	100,00%
	14,81%	31,68%	14,81%	12,99%	0,02%	26,04%	0,00%	-0,36%	100,00%
	18,37%	10,23%	33,30%	25,47%	0,47%	13,09%	0,00%	-0,93%	100,00%
	20,86%	8,38%	29,92%	27,36%	0,27%	13,21%	0,00%	0,00%	100,00%
	22,63%	13,12%	19,29%	18,15%	0,00%	26,80%	0,00%	0,00%	100,00%
	25,06%	50,07%	17,47%	1,29%	1,98%	4,13%	0,00%	0,00%	100,00%
	27,82%	23,33%	19,95%	7,07%	0,23%	21,66%	0,00%	-0,06%	100,00%
	34,03%	14,47%	37,30%	7,98%	0,46%	5,99%	0,00%	-0,23%	100,00%
	34,08%	7,16%	26,66%	13,85%	0,48%	15,69%	2,09%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT	22,14%	17,04%	21,46%	11,49%	0,44%	14,54%	0,23%	-0,18%	100,00%

EK 2- FİRMALARA VE SEKTÖRLERE AİT KATMA DEĞER TABLOLARI

TABLO-3: 1993 YILI KATMA DEĞERİNİN KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

FİRMA ADLARI	TOPLAM VERGİ YÜKÜ	TİCARİ KAR / KATMA DEĞ.	PERS.GİD. / KATMA DEĞ.	FAİZ GİD. / KATMA DEĞ.	KİRA GİD. / KATMA DEĞ	AMOR. GİD. / KATMA DEĞ.	ŞÜP.AL.KARŞ. / KATMA DEĞ.	SÜBVAN. / KATMA DEĞ.	TOPLAM
9-TEKSTİL SEKTÖRÜ	20,35%	37,64%	24,36%	3,72%	0,12%	13,97%	0,00%	-0,16%	100,00%
	21,97%	9,94%	21,87%	18,80%	0,42%	29,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	24,27%	0,00%	56,54%	11,50%	0,88%	6,34%	0,28%	0,00%	100,00%
	27,45%	31,90%	16,28%	6,62%	0,12%	16,61%	0,82%	0,00%	100,00%
	29,78%	3,66%	32,88%	16,84%	0,20%	17,69%	0,00%	-1,16%	100,00%
	40,90%	11,01%	39,26%	0,12%	0,00%	8,71%	0,00%	0,00%	100,00%
	46,16%	-18,25%	25,03%	23,14%	0,00%	24,14%	0,00%	-0,21%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	28,98%	10,84%	28,40%	6,05%	0,25%	14,71%	0,16%	-0,22%	100,00%
10-KARAYOLU TAŞITLARI VE MOTOR SANAYİİ	107,01%	-10,28%	1,86%	0,48%	0,32%	0,61%	0,00%	0,00%	100,00%
	33,16%	43,73%	10,41%	0,00%	0,01%	13,15%	0,00%	-0,46%	100,00%
	53,80%	26,68%	9,96%	0,01%	0,01%	9,68%	0,00%	-0,03%	100,00%
	61,22%	31,64%	5,50%	0,09%	0,00%	1,55%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	58,47%	22,94%	6,70%	0,14%	0,08%	3,30%	0,00%	-0,12%	100,00%
11-BEYAZ EŞYA VE EV ALETLERİ SANAYİİ	20,54%	20,56%	1,57%	56,05%	0,09%	1,20%	0,00%	0,00%	100,00%
	36,83%	23,59%	17,19%	13,25%	0,40%	8,74%	0,00%	0,00%	100,00%
	40,82%	25,78%	12,90%	5,66%	0,13%	14,86%	0,00%	-0,05%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	31,37%	23,21%	7,04%	16,04%	0,17%	6,38%	0,00%	0,00%	100,00%
12-ELEKTRİK VE ELEKTRONİK GEREÇLERİ SANAYİİ	22,77%	3,86%	17,81%	51,87%	0,11%	3,57%	0,00%	0,00%	100,00%
	26,13%	28,27%	26,29%	5,93%	0,00%	14,65%	0,00%	-0,26%	100,00%
	27,85%	9,98%	21,22%	32,77%	0,13%	8,76%	0,40%	-1,10%	100,00%
	35,86%	5,83%	30,12%	22,40%	0,16%	8,43%	0,00%	-2,82%	100,00%
	38,86%	8,06%	33,37%	0,00%	5,67%	14,03%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	29,46%	8,75%	25,11%	22,69%	1,22%	8,85%	0,08%	-0,84%	100,00%
13-ELEKTRİK ÜRETİMİ	14,72%	40,20%	17,62%	1,77%	0,52%	22,18%	2,99%	0,00%	100,00%
14-PAZARLAMA VE DAĞITIM	41,54%	13,54%	15,72%	23,28%	0,19%	5,74%	0,00%	0,00%	100,00%
	44,33%	51,39%	3,25%	0,00%	0,19%	0,75%	0,09%	0,00%	100,00%
	45,12%	30,75%	20,50%	0,00%	1,80%	1,84%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	43,64%	27,76%	10,15%	7,76%	0,40%	2,00%	0,03%	0,00%	100,00%
15-MADENCİLİK SEKTÖRÜ	20,24%	2,38%	16,35%	39,35%	2,43%	17,24%	0,00%	0,00%	100,00%
16-TİCARET VE HİZMETLER SEKTÖRÜ	23,53%	-32,00%	70,80%	10,02%	5,74%	21,64%	0,28%	0,00%	100,00%
	27,04%	14,97%	38,63%	0,00%	7,66%	11,70%	0,01%	0,00%	100,00%
	41,17%	17,26%	21,65%	1,57%	5,37%	11,79%	0,30%	0,00%	100,00%
	43,56%	-21,70%	41,74%	19,10%	14,31%	3,00%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	32,63%	-5,37%	39,60%	7,67%	7,95%	9,73%	0,15%	0,00%	100,00%
17-FİNANS SEKTÖRÜ	5,99%	16,39%	2,10%	74,84%	0,14%	0,21%	0,33%	0,00%	100,00%
	10,55%	-3,50%	17,16%	70,54%	0,33%	1,04%	3,78%	0,00%	100,00%
	14,35%	81,82%	2,78%	0,00%	1,04%	0,01%	0,00%	0,00%	100,00%
	14,60%	67,72%	4,01%	0,00%	13,36%	0,29%	0,00%	0,00%	100,00%
	20,84%	74,07%	3,70%	0,00%	0,82%	0,57%	0,00%	0,00%	100,00%
	23,49%	23,97%	4,12%	47,18%	0,48%	0,75%	0,00%	0,00%	100,00%
	29,40%	25,31%	38,68%	0,00%	3,30%	3,31%	0,00%	0,00%	100,00%
	34,26%	27,41%	34,91%	0,00%	0,76%	2,20%	0,48%	0,00%	100,00%
	41,14%	31,28%	22,06%	0,00%	4,04%	1,47%	0,00%	0,00%	100,00%
SEKTÖREL GEOMETRİK ORT.	18,54%	38,28%	8,28%	21,40%	1,11%	0,49%	0,51%	0,00%	100,00%

K 3- ÖDENEN VERGİLERİN DAĞILIMI TABLOSU

OPLAM VERGİ YÜKÜNÜN VERGİ KONULARINA GÖRE VE KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

İÇKİ SANAYİİ	20,2%	100,0%	4,9%	24,4%	15,2%	75,3%	0,1%	0,3%	36,3%	100,0%	6,0%	16,4%	20,5%	56,4%	6,9%	27,2%	31,9%	100,0%	8,1%	19,1%	23,3%	73,0%	2,5%	7,9%
	49,0%	100,0%	8,1%	12,4%	20,1%	41,1%	22,7%	46,5%	45,2%	100,0%	5,8%	12,9%	19,2%	42,5%	20,2%	44,6%	41,9%	100,0%	6,8%	16,3%	16,8%	37,3%	19,4%	46,4%
	51,8%	100,0%	10,4%	20,0%	21,4%	41,1%	20,2%	38,9%	48,6%	100,0%	9,7%	20,8%	18,0%	34,4%	20,9%	44,9%	47,4%	100,0%	9,0%	18,9%	18,2%	34,2%	22,2%	46,9%
	44,8%	100,0%	9,4%	21,0%	16,2%	36,0%	19,3%	43,0%	42,8%	100,0%	6,8%	22,8%	13,8%	32,2%	19,2%	44,9%	44,4%	100,0%	9,3%	21,0%	17,8%	40,0%	17,3%	38,9%
EK.GEOMETRİK ORT.	39,0%	100,0%	7,4%	18,9%	18,0%	46,3%	4,9%	12,6%	42,5%	100,0%	7,5%	17,8%	17,2%	40,4%	16,8%	39,6%	40,9%	100,0%	7,7%	18,8%	18,0%	43,9%	11,7%	28,6%
İLAÇ SANAYİİ	17,8%	100,0%	11,4%	64,2%	3,3%	18,3%	3,1%	17,5%	13,4%	100,0%	7,5%	55,6%	1,8%	11,5%	4,4%	32,9%	19,8%	100,0%	14,0%	70,4%	2,0%	10,3%	3,8%	19,3%
	21,9%	100,0%	13,4%	61,4%	8,0%	36,7%	0,4%	1,9%	18,5%	100,0%	15,9%	85,9%	0,3%	1,8%	0,4%	2,2%	18,9%	100,0%	17,1%	90,2%	1,3%	6,9%	0,6%	3,0%
	16,3%	100,0%	11,3%	69,4%	3,4%	21,1%	1,6%	9,5%	25,1%	100,0%	13,4%	53,3%	10,2%	40,6%	1,5%	6,0%	39,5%	100,0%	12,4%	31,5%	7,0%	17,7%	20,1%	50,8%
EK.GEOMETRİK ORT.	18,5%	100,0%	12,0%	64,9%	4,5%	24,2%	1,3%	6,8%	17,8%	100,0%	11,7%	65,8%	1,7%	9,5%	1,4%	7,6%	24,8%	100,0%	14,4%	58,8%	2,6%	10,8%	3,5%	14,2%
KAĞIT SANAYİİ	29,8%	100,0%	27,0%	90,6%	0,3%	1,0%	2,6%	8,4%	17,2%	100,0%	14,8%	86,1%	1,0%	6,0%	1,4%	7,9%	12,4%	100,0%	11,1%	89,5%	0,3%	2,2%	1,0%	8,2%
	28,3%	100,0%	17,2%	65,3%	8,1%	30,9%	1,0%	3,7%	26,2%	100,0%	11,4%	43,4%	14,2%	54,0%	0,7%	2,5%	31,3%	100,0%	9,7%	31,1%	21,4%	68,3%	0,2%	0,6%
EK.GEOMETRİK ORT.	28,0%	100,0%	21,5%	76,9%	1,8%	6,7%	1,6%	6,0%	21,2%	100,0%	13,0%	61,2%	3,8%	18,1%	0,9%	4,4%	18,7%	100,0%	10,4%	52,8%	2,4%	12,3%	0,4%	2,1%
ÇİMENTO SANAYİİ	38,5%	100,0%	16,3%	42,5%	19,8%	51,5%	2,3%	6,1%	26,1%	100,0%	11,2%	43,5%	13,6%	52,5%	1,0%	4,0%	24,1%	100,0%	9,8%	40,8%	13,4%	55,5%	0,9%	3,8%
	24,3%	100,0%	19,5%	80,0%	3,8%	16,2%	0,9%	3,5%	20,6%	100,0%	18,6%	90,2%	0,8%	3,9%	1,2%	5,9%	22,6%	100,0%	15,6%	69,3%	5,9%	26,2%	1,0%	4,5%
	17,9%	100,0%	14,1%	79,5%	3,2%	17,7%	0,7%	3,8%	17,2%	100,0%	11,2%	65,3%	5,4%	31,5%	0,6%	3,2%	26,4%	100,0%	11,2%	42,4%	14,0%	53,1%	1,2%	4,5%
EK.GEOMETRİK ORT.	25,6%	100,0%	16,5%	64,4%	8,3%	24,5%	1,1%	4,4%	20,9%	100,0%	13,3%	63,5%	3,9%	18,6%	0,9%	4,2%	24,3%	100,0%	12,0%	49,3%	10,3%	42,6%	1,0%	4,2%
DEMİR-ÇELİK, DEMİR DIŞI METAL SANAYİİ	43,3%	100,0%	37,7%	87,2%	0,4%	0,9%	5,2%	12,0%	49,5%	100,0%	44,3%	89,6%	0,0%	0,0%	5,1%	10,4%	25,1%	100,0%	21,2%	84,5%	3,2%	12,6%	0,7%	2,9%
	42,8%	100,0%	27,1%	63,2%	8,7%	20,4%	7,0%	16,4%	36,8%	100,0%	29,0%	79,1%	3,2%	8,6%	4,6%	12,3%	26,8%	100,0%	17,0%	63,5%	3,9%	14,5%	5,9%	22,0%
	25,3%	100,0%	21,8%	86,2%	3,2%	12,6%	0,3%	1,2%	15,8%	100,0%	15,5%	98,0%	0,1%	0,5%	0,2%	1,4%	18,3%	100,0%	18,0%	98,5%	0,0%	0,0%	0,3%	1,5%
	28,3%	100,0%	17,0%	60,0%	7,3%	25,6%	4,1%	14,4%	25,8%	100,0%	17,0%	65,8%	4,4%	17,0%	4,4%	17,2%	30,4%	100,0%	21,0%	69,2%	4,6%	15,2%	4,7%	15,5%
	26,2%	100,0%	22,9%	87,2%	0,9%	3,6%	2,4%	9,2%	25,9%	100,0%	19,4%	75,5%	5,5%	21,3%	0,9%	3,2%	35,1%	100,0%	19,2%	51,9%	15,3%	43,6%	1,8%	4,9%
	22,1%	100,0%	13,9%	62,8%	7,3%	33,0%	0,9%	4,2%	19,8%	100,0%	13,1%	65,6%	5,8%	28,2%	1,3%	6,3%	18,1%	100,0%	8,9%	49,1%	8,1%	45,1%	1,0%	5,8%
	9,3%	100,0%	8,9%	96,5%	0,0%	0,0%	0,3%	3,5%	22,3%	100,0%	20,5%	91,9%	0,0%	0,3%	1,8%	8,1%	11,7%	100,0%	11,3%	96,4%	0,0%	0,3%	0,4%	3,6%
EK.GEOMETRİK ORT.	25,6%	100,0%	18,5%	76,3%	4,0%	13,7%	1,6%	5,4%	26,2%	100,0%	20,9%	79,9%	2,7%	10,9%	1,7%	6,6%	22,3%	100,0%	15,8%	70,9%	5,0%	18,7%	1,2%	5,5%
PETROL VE PETROL RÜNLERİ SANAYİİ	61,1%	100,0%	22,0%	43,1%	15,1%	29,5%	14,0%	27,3%	41,2%	100,0%	18,3%	44,3%	15,2%	36,9%	7,7%	18,8%	51,3%	100,0%	19,5%	38,1%	19,6%	38,2%	12,1%	23,7%
	22,3%	100,0%	9,7%	43,4%	8,4%	37,6%	3,2%	14,2%	26,1%	100,0%	8,6%	34,3%	15,8%	60,5%	1,3%	5,2%	29,8%	100,0%	9,7%	32,5%	16,7%	56,0%	3,4%	11,5%
	20,8%	100,0%	18,9%	90,2%	1,1%	5,3%	0,9%	4,5%	21,9%	100,0%	18,2%	83,7%	2,7%	12,3%	0,9%	4,0%	25,3%	100,0%	21,2%	83,7%	3,1%	12,4%	1,0%	3,9%
	68,5%	100,0%	5,7%	8,2%	6,0%	8,7%	55,9%	83,0%	42,4%	100,0%	8,4%	19,8%	7,7%	18,1%	26,3%	62,1%	36,0%	100,0%	9,3%	25,7%	8,9%	24,8%	17,8%	49,4%
	20,8%	100,0%	13,1%	62,8%	0,7%	3,6%	7,1%	33,9%	21,4%	100,0%	12,7%	59,4%	1,7%	7,8%	7,0%	32,8%	24,1%	100,0%	12,2%	50,5%	4,8%	19,9%	7,3%	30,2%
EK.GEOMETRİK ORT.	32,1%	100,0%	12,4%	38,7%	3,7%	11,6%	7,0%	21,8%	29,2%	100,0%	12,6%	43,1%	6,1%	20,8%	4,4%	15,2%	32,0%	100,0%	13,5%	42,3%	8,4%	26,4%	5,8%	17,4%
GÜBRE SANAYİİ	31,1%	100,0%	7,8%	24,3%	22,4%	71,9%	1,3%	3,8%	28,1%	100,0%	6,7%	24,0%	20,5%	72,9%	0,9%	3,2%	37,3%	100,0%	6,8%	18,3%	28,8%	77,4%	1,8%	4,3%
	33,4%	100,0%	22,2%	66,6%	0,0%	0,0%	11,1%	33,4%	28,8%	100,0%	9,3%	32,4%	15,0%	52,5%	4,3%	15,1%	43,5%	100,0%	7,4%	17,1%	28,2%	64,8%	7,9%	18,1%
	28,4%	100,0%	16,2%	57,1%	0,9%	3,2%	11,3%	39,7%	27,1%	100,0%	15,0%	55,4%	4,8%	17,8%	7,3%	26,8%	34,6%	100,0%	11,0%	31,9%	14,2%	40,9%	9,4%	27,2%
EK.GEOMETRİK ORT.	30,9%	100,0%	14,0%	45,2%	7,9%	25,0%	5,3%	17,1%	27,9%	100,0%	9,8%	35,0%	11,4%	40,8%	3,0%	10,8%	38,3%	100,0%	8,2%	21,5%	22,6%	58,0%	4,8%	12,5%
SERAMİK, CAM, PORSELEN E YAPI GEREÇLERİ SANAYİİ	35,1%	100,0%	25,8%	73,4%	0,4%	1,2%	8,9%	25,4%	38,6%	100,0%	21,5%	55,5%	10,7%	27,5%	6,6%	17,0%	34,0%	100,0%	19,8%	55,1%	8,8%	25,4%	5,8%	19,5%
	18,6%	100,0%	16,8%	88,1%	2,4%	12,5%	0,3%	1,4%	20,1%	100,0%	16,6%	82,7%	3,2%	15,9%	0,3%	1,4%	18,4%	100,0%	14,2%	77,2%	4,1%	22,2%	0,1%	0,6%
	27,3%	100,0%	22,2%	81,4%	4,7%	17,3%	0,4%	1,3%	24,5%	100,0%	22,4%	91,6%	1,8%	6,7%	0,4%	1,5%	20,9%	100,0%	19,3%	92,6%	1,1%	5,5%	0,4%	1,9%
	10,0%	100,0%	8,7%	87,0%	0,8%	8,5%	0,5%	4,5%	14,0%	100,0%	9,4%	67,4%	3,5%	26,1%	0,9%	6,5%	12,3%	100,0%	8,0%	64,6%	4,1%	33,6%	0,2%	1,7%
	27,9%	100,0%	24,9%	89,1%	2,4%	8,6%	0,8%	2,3%	25,9%	100,0%	24,9%	96,0%	0,0%	0,0%	1,0%	4,0%	22,8%	100,0%	21,8%	95,6%	0,2%	1,0%	0,8%	3,5%
	26,0%	100,0%	20,1%	75,7%	5,9%	22,4%	0,5%	1,9%	25,0%	100,0%	15,8%	63,0%	8,8%	35,3%	0,4%	1,6%	27,8%	100,0%	14,5%	52,4%	12,8%	46,1%	0,4%	1,5%
	18,6%	100,0%	16,8%	89,4%	0,0%	0,2%	2,0%	10,5%	18,7%	100,0%	17,1%	91,3%	0,3%	1,4%	1,4%	7,3%	26,1%	100,0%	12,2%	46,8%	11,5%	45,9%	1,3%	5,3%
	14,3%	100,0%	11,8%	82,9%	1,1%	7,9%	1,3%	9,2%	13,7%	100,0%	9,7%	71,2%	3,3%	24,1%	0,6%	4,7%	14,8%	100,0%	8,1%	54,8%	6,5%	44,0%	0,2%	1,1%
EK.GEOMETRİK ORT.	26,3%	100,0%	21,4%	84,5%	3,5%	13,7%	0,4%	1,8%	23,5%	100,0%	22,3%	94,8%	0,7%	2,8%	0,6%	2,4%	34,1%	100,0%	19,3%	53,7%	15,1%	44,3%	0,7%	2,0%
	21,4%	100,0%	17,8%	83,1%	1,3%	6,9%	0,8%	3,8%	21,6%	100,0%	16,9%	77,9%	3,6%	15,5%	0,8%	3,7%	22,1%	100,0%	14,2%	64,1%	4,3%	19,5%	0,5%	2,4%

EK 3- ÖDENEN VERGİLERİN DAĞILIMI TABLOSU

TOPLAM VERGİ YÜKÜNÜN VERGİ KONULARINA GÖRE VE KENDİ İÇİNDE YÜZDE DAĞILIMI

9-TEKSTİL SEKTÖRÜ	35,3%	100,0%	29,7%	81,5%	6,5%	18,0%	0,1%	0,2%	22,8%	100,0%	18,1%	79,5%	4,8%	20,2%	0,0%	0,2%	20,4%	100,0%	19,5%	95,7%	0,8%	4,2%	0,0%	0,2%
	32,9%	100,0%	24,9%	75,8%	8,3%	19,1%	1,7%	5,1%	23,9%	100,0%	18,3%	76,5%	4,4%	18,5%	1,2%	4,9%	46,1%	100,0%	25,1%	56,5%	18,3%	39,6%	1,8%	3,9%
	25,8%	100,0%	13,2%	51,1%	12,4%	48,1%	0,2%	0,8%	19,8%	100,0%	15,8%	79,8%	3,7%	18,7%	0,3%	1,5%	22,0%	100,0%	14,8%	66,7%	6,8%	30,8%	0,6%	2,5%
	32,7%	100,0%	29,7%	90,7%	3,0%	9,1%	0,1%	0,2%	42,5%	100,0%	26,8%	63,2%	15,6%	36,6%	0,1%	0,2%	40,9%	100,0%	28,1%	68,8%	14,7%	36,0%	0,1%	0,1%
	21,8%	100,0%	19,4%	89,1%	0,7%	3,1%	1,7%	7,8%	21,8%	100,0%	20,3%	93,3%	0,0%	0,0%	1,5%	6,7%	29,8%	100,0%	25,7%	86,3%	1,7%	5,8%	2,3%	7,9%
	30,2%	100,0%	28,8%	98,6%	0,0%	0,0%	0,4%	1,4%	26,3%	100,0%	25,2%	99,5%	0,0%	0,0%	0,1%	0,5%	24,3%	100,0%	23,6%	97,3%	0,0%	0,0%	0,6%	2,7%
	16,5%	100,0%	13,8%	82,6%	2,4%	14,3%	0,5%	3,2%	27,4%	100,0%	13,1%	47,9%	14,0%	51,2%	0,2%	0,9%	27,5%	100,0%	11,3%	41,1%	15,8%	57,8%	0,3%	1,1%
SEK.GEOMETRİK ORT.	27,2%	100,0%	21,7%	79,8%	4,5%	16,5%	0,3%	1,3%	25,5%	100,0%	19,2%	75,3%	6,0%	23,7%	0,2%	1,0%	28,8%	100,0%	20,1%	69,6%	8,5%	29,8%	0,4%	1,3%
10-KARAYOLU TAŞITLARI VE MOTOR SANAYİİ	56,8%	100,0%	10,4%	18,6%	22,4%	40,1%	23,1%	41,3%	58,3%	100,0%	8,0%	13,5%	23,7%	40,0%	27,8%	46,5%	81,2%	100,0%	8,1%	9,9%	21,6%	26,2%	33,8%	54,9%
	76,6%	100,0%	2,4%	3,1%	2,5%	3,2%	71,7%	93,7%	85,0%	100,0%	1,7%	2,0%	8,0%	9,4%	75,3%	88,6%	107,0%	100,0%	1,9%	1,7%	10,3%	9,6%	84,8%	88,6%
	48,4%	100,0%	13,5%	27,8%	12,6%	25,9%	23,4%	47,3%	52,3%	100,0%	9,8%	18,9%	11,4%	21,8%	31,0%	59,2%	53,8%	100,0%	6,9%	12,8%	13,4%	24,9%	33,6%	62,3%
	38,4%	100,0%	14,1%	36,8%	2,8%	7,5%	19,5%	50,7%	31,1%	100,0%	9,8%	31,5%	5,1%	16,4%	16,2%	52,2%	33,2%	100,0%	7,0%	21,0%	15,0%	46,2%	10,2%	30,8%
SEK.GEOMETRİK ORT	52,6%	100,0%	8,3%	15,7%	6,6%	12,8%	29,5%	56,0%	53,5%	100,0%	6,0%	11,3%	10,2%	19,1%	32,0%	59,7%	59,5%	100,0%	4,8%	8,2%	14,8%	26,2%	32,3%	56,3%
11-BEYAZ EŞYA VE EV ALETLERİ SANAYİİ	49,5%	100,0%	7,7%	15,5%	10,2%	20,6%	31,7%	64,0%	41,1%	100,0%	7,1%	17,3%	11,0%	26,7%	23,0%	56,0%	40,8%	100,0%	7,3%	17,8%	7,3%	17,8%	26,3%	64,4%
	23,8%	100,0%	10,7%	51,3%	3,2%	15,5%	6,9%	33,3%	25,0%	100,0%	6,8%	27,3%	11,2%	44,7%	7,0%	28,0%	20,5%	100,0%	0,3%	1,4%	16,3%	79,5%	3,8%	19,1%
	42,8%	100,0%	13,6%	31,7%	18,4%	43,0%	10,8%	25,3%	9,1%	100,0%	2,0%	22,5%	4,1%	45,0%	3,0%	32,6%	36,8%	100,0%	10,8%	28,9%	15,7%	42,7%	10,5%	28,4%
SEK GEOMETRİK ORT.	35,3%	100,0%	10,3%	29,3%	8,5%	23,9%	13,3%	37,7%	21,1%	100,0%	4,6%	22,0%	8,0%	37,7%	7,8%	37,1%	31,4%	100,0%	2,8%	9,0%	12,3%	39,2%	10,3%	32,7%
12-ELEKTRİK VE ELEKTRONİK GEREÇLERİ SANAYİİ	32,3%	100,0%	26,3%	81,5%	2,0%	6,2%	4,0%	12,3%	26,7%	100,0%	20,2%	75,6%	0,0%	0,0%	5,5%	24,4%	22,8%	100,0%	9,2%	40,5%	0,8%	3,8%	12,7%	55,8%
	36,2%	100,0%	17,6%	48,6%	2,2%	6,0%	16,4%	45,4%	33,9%	100,0%	16,2%	47,6%	2,2%	6,6%	15,5%	45,8%	27,8%	100,0%	15,9%	57,1%	2,9%	10,3%	9,1%	32,6%
	49,0%	100,0%	11,1%	23,1%	1,4%	2,9%	35,5%	74,0%	37,0%	100,0%	10,0%	27,1%	0,2%	0,4%	26,8%	72,6%	35,9%	100,0%	12,9%	35,1%	1,2%	3,4%	21,7%	60,5%
	30,0%	100,0%	15,5%	65,1%	9,5%	31,9%	0,9%	3,1%	25,5%	100,0%	8,3%	32,6%	14,7%	57,7%	2,5%	9,7%	25,1%	100,0%	8,3%	33,2%	14,4%	57,3%	2,4%	9,5%
	28,3%	100,0%	20,3%	71,6%	0,0%	0,0%	8,0%	28,4%	40,4%	100,0%	25,7%	63,5%	14,2%	35,1%	0,6%	1,4%	38,9%	100,0%	30,0%	77,1%	8,1%	20,9%	0,8%	2,0%
	34,3%	100,0%	18,3%	53,2%	3,0%	8,4%	7,1%	20,8%	32,2%	100,0%	14,8%	45,6%	6,3%	20,0%	5,2%	16,2%	29,5%	100,0%	13,7%	46,3%	3,2%	10,9%	5,4%	18,5%
13-ELEKTRİK ÜRETİMİ	23,4%	100,0%	20,8%	88,0%	1,7%	7,3%	1,1%	4,7%	10,3%	100,0%	8,6%	83,0%	1,2%	11,8%	0,5%	5,2%	14,7%	100,0%	11,0%	74,9%	3,2%	22,1%	0,4%	3,0%
14-PAZARLAMA VE DAĞITIM	34,5%	100,0%	22,3%	64,6%	0,0%	0,0%	12,1%	35,4%	28,9%	100,0%	12,4%	42,9%	0,3%	1,0%	16,2%	56,2%	41,5%	100,0%	15,1%	36,3%	10,1%	24,2%	16,4%	39,5%
	45,5%	100,0%	3,0%	6,6%	43,5%	93,4%	0,1%	0,2%	44,0%	100,0%	2,4%	5,5%	41,4%	94,2%	0,1%	0,3%	44,3%	100,0%	2,4%	5,4%	41,8%	94,3%	0,1%	0,3%
	43,5%	100,0%	24,7%	61,1%	15,0%	37,2%	0,7%	1,8%	44,6%	100,0%	19,3%	43,2%	21,7%	48,7%	3,6%	8,1%	45,1%	100,0%	14,8%	32,3%	30,1%	66,8%	0,4%	0,9%
SEK GEOMETRİK ORT.	40,3%	100,0%	11,8%	29,4%	19,6%	48,6%	1,0%	2,4%	38,4%	100,0%	8,3%	21,7%	8,3%	16,5%	2,1%	5,4%	43,6%	100,0%	8,1%	18,6%	23,3%	53,4%	0,9%	2,1%
15-MADENCİLİK SEKTÖRÜ	17,4%	100,0%	15,3%	87,7%	1,2%	6,7%	1,0%	5,6%	21,9%	100,0%	16,8%	77,1%	3,2%	14,6%	1,8%	8,2%	20,2%	100,0%	17,8%	88,4%	0,8%	4,0%	1,5%	7,5%
16-TİCARET VE HİZMETLER SEKTÖRÜ	14,2%	100,0%	9,3%	65,9%	1,5%	10,6%	3,5%	23,5%	38,5%	100,0%	35,7%	92,9%	0,0%	0,0%	2,7%	7,1%	43,6%	100,0%	41,6%	96,3%	0,0%	0,0%	1,6%	3,7%
	33,2%	100,0%	23,8%	71,7%	8,5%	25,6%	0,8%	2,6%	31,1%	100,0%	20,9%	67,2%	9,5%	30,5%	0,7%	2,3%	27,0%	100,0%	18,2%	67,4%	8,5%	31,4%	0,3%	1,3%
	28,0%	100,0%	26,3%	93,8%	0,0%	0,0%	1,7%	6,2%	18,3%	100,0%	17,5%	90,7%	0,0%	0,0%	1,8%	9,3%	23,5%	100,0%	21,9%	93,1%	0,0%	0,0%	1,6%	6,9%
	26,1%	100,0%	24,3%	93,0%	0,4%	1,6%	1,4%	5,5%	34,4%	100,0%	29,1%	84,7%	3,3%	9,5%	2,0%	5,9%	41,2%	100,0%	30,4%	73,9%	9,3%	22,6%	1,4%	3,5%
SEK GEOMETRİK ORT.	24,2%	100,0%	19,4%	80,1%	2,8%	8,4%	1,8%	6,8%	28,9%	100,0%	24,8%	83,2%	3,2%	10,0%	1,8%	6,4%	32,7%	100,0%	26,7%	81,7%	4,4%	13,5%	1,1%	3,3%
17-FİNANS SEKTÖRÜ	16,5%	100,0%	7,4%	44,6%	2,7%	16,5%	6,4%	38,9%	21,8%	100,0%	3,6%	16,7%	11,3%	51,9%	6,8%	31,4%	23,5%	100,0%	3,7%	15,7%	11,8%	50,2%	8,0%	34,1%
	21,4%	100,0%	6,9%	31,8%	13,5%	63,4%	1,1%	5,1%	19,9%	100,0%	3,0%	15,7%	9,1%	46,0%	6,9%	35,3%	20,8%	100,0%	2,5%	11,8%	18,3%	87,8%	0,1%	0,6%
	7,9%	100,0%	3,1%	39,6%	4,5%	57,8%	0,2%	2,4%	2,5%	100,0%	0,8%	34,4%	1,5%	60,5%	0,1%	5,1%	14,3%	100,0%	1,3%	8,8%	12,9%	90,1%	0,2%	1,1%
	12,6%	100,0%	2,1%	16,3%	4,0%	31,7%	6,6%	52,0%	13,7%	100,0%	3,0%	21,9%	9,2%	67,4%	1,6%	10,7%	14,5%	100,0%	3,2%	22,1%	8,4%	58,5%	2,0%	13,4%
	13,8%	100,0%	11,1%	81,2%	1,7%	12,3%	0,9%	6,5%	9,2%	100,0%	3,0%	32,1%	3,9%	41,6%	2,4%	26,1%	8,0%	100,0%	1,1%	19,0%	3,5%	57,7%	1,4%	23,4%
	3,4%	100,0%	3,4%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	28,0%	100,0%	28,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	34,3%	100,0%	29,0%	84,8%	5,2%	15,2%	0,0%	0,1%
	21,2%	100,0%	13,1%	62,0%	0,1%	0,6%	7,9%	37,5%	21,4%	100,0%	16,3%	75,9%	0,5%	2,4%	4,6%	21,6%	41,1%	100,0%	9,0%	21,9%	25,9%	63,1%	6,2%	15,0%
	7,8%	100,0%	4,2%	53,3%	2,1%	26,9%	1,6%	19,6%	6,3%	100,0%	3,6%	43,1%	2,1%	25,7%	2,6%	31,1%	10,6%	100,0%	3,6%	33,5%	3,6%	32,9%	3,6%	33,7%
	32,7%	100,0%	32,3%	98,7%	0,0%	0,0%	0,4%	1,3%	33,8%	100,0%	33,6%	98,9%	0,0%	0,0%	0,4%	1,1%	29,4%	100,0%	29,3%	99,7%	0,0%	0,0%	0,1%	0,3%
SEK.GEOMETRİK ORT.	12,8%	100,0%	6,5%	51,2%	3,2%	25,2%	2,8%	18,2%	14,0%	100,0%	5,4%	38,8%	4,2%	33,1%	2,8%	18,2%	18,8%	100,0%	4,7%	25,3%	10,1%	51,2%	0,6%	3,4%

KAYNAKÇA

I - KİTAPLAR VE MAKALELER

GÖRGÜN, Sevim	Maliye Poitikası, İSTANBUL, 1992
KELEŞ, Ruşen	Yeniden Yönetim ve Siyaset, İSTANBUL, 1992
KIRBAŞ, Sadık	Vergi Hukuku, Ankara 1988
KORKMAZ, Esfendar	Vergi Yapısı ve Gelişimi, İSTANBUL, 1982
OYAN, O.-ÖNDER, İ.-SEVİĞ, V.-ŞENATALAR, B.	Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası, İSTANBUL, 1990
OYAN, Oğuz-AYDIN, A.Rıza	Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, ANKARA, 1991
TÜRKAN, Ercan	Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri, ANKARA, 1993
TÜRKAN, Ercan	Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi, ANKARA, 1994
VARCAN, Nezih	Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu, ESKİŞEHİR, 1987

II - RAPORLAR VE DİĞER KAYNAKLAR

DPT	1995 Yılı Geçiş Programı.
DPT	1995 Yılı Geçiş Programı Destek Çalışmaları, Ekonomik ve Sosyal Sektörlerdeki Gelişmeler.
DPT	1994 Yılı Programı.
DPT	1994 Yılı Programı Destek Çalışmaları, Ekonomik ve Sosyal Sektörlerdeki Gelişmeler.
DPT	1980'den 1990'a Makro Ekonomik Politikalar Türkiye Ekonomisindeki Gelişmelerin Analizi ve Bazı Değerlendirmeler, 1990
DPT	Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-1992)
DPT	Kamu Yatırımları Raporu (1994 Yıl Sonu Geçici)
Hazine Kesin Hesapları	1987-1993 Arası.
Maliye Bakanlığı	Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1993.
OECD	Revenue Statistics of OECD countries, PARİS, 1992.
TOOB	Vergi Özel İhtisas Komistonu Raporu, ANKARA, 1992.
AKGÜR, TEOMAN	HDTM 1980-90 Döneminde Türkiye'de Ekonomik Politika ve Uygulamalar, Dünya Gelişmeleri Işığında Türkiye'nin 1988'lerdeki Siyaseti, S.1-11, 1991.
ÖZGEN, Feridun	Bilgisayarların Gelişen Türk Mali Sistaminde Kullanım Alanları ve Olanakları, ANKARA, 1976.
YELDAN, A. Erinç	Türk Yapısal Uyum Sürecinde İktisadi Artığın Yaratılması ve Kaynak Aktarımı, İşletme ve Finans, ANKARA, Şubat 1992
YILMAZ, H.Hakan	Kamu Ekonomisinin Gelişimi ve Devletin Rolü, ANKARA, 1993.
YILMAZ, H.Hakan	Türk Vergi Siseminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin 1980-93 Döneminde VERGİ YüklerİnİN Dağılımı Açısından Değerlendirilmesi, ANKARA, 1994.
YILMAZ, H.Hakan	Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin 1923-1949 ve 1980-1993 Yılları Arasında Vergi Yüklerinin 1994.