

**VERGİ REFORMUNUN ÇERÇEVESİ VE
TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ**
Emine Tuğçe TOPRAK
Yüksek Lisans Tezi
Çalışma İktisadı Anabilim Dalı
Danışman: YRD. DOÇ.DR. ALİ GÜREL

2017

T.C.
NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**VERGİ REFORMUNUN ÇERÇEVESİ
VE
TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ**

Emine Tuğçe TOPRAK

**ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
DANIŞMAN: YRD. DOÇ.DR. ALİ GÜREL**

**TEKİRDAĞ-2017
Her hakkı saklıdır.**

**T.C.
NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Emine Tuğçe TOPRAK tarafından hazırlanan Vergi Reformunun Çerçevesi Ve Türkiye'deki Gelişimi konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca günü saat’da yapılmış olup, tezin* OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA

* Jüri üyelerinin tezle ilgili karar açıklaması kısmında “Kabul Edilmesine / Reddine” seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

ÖZET

Devletin vatandaşlarından karşılıksız ve belli kurallar dahilinde sosyal, mali ve ekonomik amaçlar ile kamu giderlerini karşılamak için başvurduğu en iyi kaynak vergilerdir. Devletin günümüzde kamu ihtiyaçlarını karşılamak için kullandığı en önemli finansal kaynak vergilerdir. Devletin bu önemli kaynakları sağlıklı bir şekilde toplayabilmesi için vergi etkin ve adil olması çok önemlidir. Vergi sistemimizin etkin ve adaletli olmasının en önemli nedenlerinden biri vergi reformları gelmektedir. Herhangi bir vergi sisteminde yapılan radikal değişiklikler vergi reformudur. Vergile teorisi vergi reformu yapılırken öncelikli olarak dikkate alınmalıdır. Bu sistem içerisinde yer alan teorik bilgiler dikkate alınmaz ise etkili bir vergi reformu gerçekleştirilemez. Geçmiş yıllarda vergi reformu yapılırken elde edilmiş bilgiler yeni vergi reformunda kullanılırsa daha etkili sonuçlar alınabilir. Birçok gelişmiş ülkede vergi reformları oluşturulmuştur. Bunlar incelendiğinde bunların birçoğunun ortak özellikleri mevcuttur. Türkiye’de 2005 yılı başından itibaren önemli bir vergi reformu çalışması yapılmaya başlanmıştır. Fakat hazırlanan bu vergi reform çalışmaları uygulanmakta olan sisteme ve ekonomiye cevap verebilecek düzeyde olmadığı anlaşılmıştır. Şu an sürdürülmekte olan çalışmalar neticesinde bir “vergi reformuna” ihtiyaç duyan Türkiye’nin kısa dönemde bu beklentilere cevap veremeyeceği görülmektedir.

Bu amaçla; çalışmamda Türkiye’nin Vergi Reformu konusunu kapsayan ve vergi reformunun ekonomideki etkileri nedir, nasıl yapılmıştır ve nasıl yapmalıyız ya da yapabiliriz, sorularının cevapları aranmıştır.

Anahtar Kelimeler: Reform, vergi reformu, vergi, vergi reform ilkeleri, adalet, verimlilik, Türkiye

ABSTRACT

It is the best source of taxes that the State applies to meet its social, financial and economic objectives and public expenditure without compensation from its citizens and within certain rules. The most important financial resources that the state uses today to meet public needs are taxpayers. It is very important that the tax is efficient and fair so that the state can gather these important resources in a healthy way. Tax reforms are one of the most important reasons why our tax system is effective and just. The radical changes in any tax system are tax reform. The theory of tax revenues should be considered as a priority for tax reform. Effective data reform can not be achieved if the theoretical information contained in this system is not taken into account. More effective results can be obtained if the information gained during tax reforms in the past years is used in the new tax reform. Tax reforms have been established in many developed countries. When examined, some of them have common characteristics. An important tax reform study has been started in Turkey since the beginning of 2005. However, it is understood that these tax reform studies are not at a level where the system and the economy can be responded to. Turkey, which is in need of a "tax reform" in the light of the ongoing studies, is not expected to respond to these expectations in the short term.

For this purpose; I have searched for the answers to the questions about Turkey's Tax Reform issue and the effects of tax reform on economy, how it was done and how we should do or can do it.

Key Words: Reform, tax, tax reform, tax reform fundamentals, justice, productivity, Turkey

ÖNSÖZ

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemi vergi ödemekle yükümlü olan tarafları etkilemektedir. Geçmiş yıllardan günümüze kadar vergiler üzerinde yapılan reformlarda asıl amaç sistemdeki aksaklıklar ve eksiklikleri gidermek olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, vergileme ilkelerine bağlı olarak geliştirilen sistemin yapılması planlanan reformlar üzerinde ne gibi etkiler yaratmış ve ülke genelinde uygulanması planlanan değişikliklere bireylerin uyumu sağlanabilmiş mi konuları üzerinde durularak daha iyi vergi reformu çalışması nasıl olmalıdır düşüncesinden yola çıkılarak ülkemizde sürdürülmekte olan vergiler üzerinde önerilerde bulunulmuştur.

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, öneri ve yönlendirmeleri ile çalışmamın bilimsel temellere oturmasını sağlayan Enstitü Çalışma İktisadi Bölüm Başkanımız PROF.DR. RASİM YILMAZ'a ayrıca alakasını ve eleştirisini benden esirgemeyen değerli danışman hocam YRD. DOÇ.DR. ALİ GÜREL ' e ve fedakârlıklarını hiçbir şekilde ödeyemeyeceğim sabır ve anlayış dolu tavırlarıyla her zaman yanımda olan AİLEM ve NİŞANLIMA teşekkürü bir borç bilirim

Emine Tuğçe TOPRAK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
TABLolar VE ŞEKİLLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ REFORMU VE VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Verginin Tanımı	4
1.1.2. Verginin Temel Özellikleri	5
1.2.Vergi Reformunun Tanımı ve Kısa Tarihçesi	8
1.3.Vergi Reformun İşleyiş Süreci	13
1.4.Vergi Reformunun Amaçları.....	17
1.4.1.Mali Amacın Sağlanması	18
1.4.2.Vergi Esnekliğinin Sağlanması	20
1.4.3.Gelir Dağılımının Sağlanması	20
1.4.4.Kaynak Dağılımının Sağlanması.....	21
1.4.5.Vergi Yönetiminde Esnekliğin Sağlanması.....	22
1.5.Vergi Reformu İlkeleri	23
1.5.1.Basitlik İlkesi.....	28
1.5.2.Adalet İlkesi	29
1.5.3.Etkinlik İlkesi	30
1.5.4. Diğer Reform ilkeleri	32
1.5.4.1.Tarafsızlık ilkesi	33
1.5.4.2. Saydamlık ve Öngörülebilirlik ilkesi.....	34
1.5.4.3.Vergi İtaati ilkesi.....	36
1.5.4.4. İktisadilik ilkesi	36
1.5.4.5. Verimlilik ilkesi.....	37

1.5.4.6.Kesinlik (Belirlilik) ilkesi.....	38
1.5.4.7.Uygunluk ilkesi	40
1.6.Vergi Reformu Yaklaşımları	41

İKİNCİ BÖLÜM

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ VERGİ REFORMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1.Vergi Reformları Uygulaması	45
2.2.Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu	48
2.3. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemleri İçin Reform Önerileri	50
2.3.1.Gelir Vergisi.....	50
2.3.2.Kurumlar Vergisi.....	54
2.3.3.Katma Değer Vergisi.....	57
2.3.4.Servet Vergisi.....	60
2.3.5.Değerlendirme.....	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ REFORMUNUN YILLARA GÖRE GELİŞİMİNİN İNCELENMESİ

3.1. Türkiye’de Vergi Reformunun Gelişimi	64
3.1.1. Türkiye’de 1925–1950 yılları arası Vergi Reformunun Gelişimi	64
3.1.2. Türkiye’de 1950–1980 yılları arası Vergi Reformunun Gelişimi	66
3.1.3. Türkiye’de 1980–1990 yılları arası Vergi Reformunun Gelişimi	72
3.1.4. Türkiye’de 1990 – 2000 yılları arası Vergi Reformunun Gelişimi	74

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İÇİN REFORM ÖNERİLERİ

4.1. Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmaları	78
4.2. Türkiye İçin Vergi Reform Önerileri	79

SONUÇ VE ÖNERİLER	96
--------------------------------	-----------

KAYNAKÇA	100
-----------------------	------------

ŒEKİLLER LİSTESİ

Œekil 1: Vergi Reform Sürecinin Akışı	15
Œekil 2: Temel Vergileme İlkeleri ve Bağlı Alt İlkeler	32

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Alternatif Vergileme Yaklaşımının Temel Özellikleri	43
--	----

KISALTMALAR DİZİNİ

BDF: Bütçe Dışı Fonlar

BSMV: Banka Sigorta Muamele Vergisi

GV: Gelir Vergisi

IMF: Uluslar arası Para Fonu

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KGV: Kişisel Gelir Vergisi

KV: Kurumlar Vergisi

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

“Reform” sözcüğü Fransızca kökenli bir kelime olup; Türkçe de “yeniden düzenleme” , “ıslah etme” ya da “bir sistemi yeniden inşa etme” anlamında kullanılmaktadır. Vergi reformunun maliye bilimi açısından önemli bir yeri vardır. Ancak maliye bilimi içinde yer alan bu konudaki düşünürlerin görüşleri arasında önemli farklar vardır. Klasik görüş kamu harcamalarının mümkün olduğu kadar düşük tutulması ve ekonomiye müdahaleyi ret etmektedir. Modern görüş ise sosyal refah devletini esas alarak fonksiyonel maliye politikasını savunmaktadır. Her ülke de olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik, sosyal ve teknolojik alandaki gelişmeler belirli dönemlerde vergi reformunu ihtiyaç haline getirmiştir.

Birçok ülke gibi bizim ülkemiz açısından da verginin önemi sosyal, ekonomik ve siyasal hayatın vazgeçilmez bir parçası olup, vergi sistemimizde yer alan birçok sorununu da beraberinde ortaya koymaktadır. Vergi reformları bazı temel unsurlara dayanmaktadır. Bunlardan en önemlisi vergi teorisidir. Vergi sistemini yeniden düzenleme aşamasında birçok etkiyi göz önüne alarak tekrardan düzenleme yaparken hangi vergilerin ne tür etkilerinin olduğu dikkate alınmalıdır.

Vergi reformunun bir diğer önemli unsuru ise, geçmiş yıllarda yapılan reformlardaki eksikler, problemler ve yaşanan aksaklıkların ekonomi üzerinde ne gibi etkileri olmuş, bu reformlardan ne gibi dersler çıkarılmış bunlar hakkında detaylı bir inceleme yapmaktır. Her ülkenin mali ve ekonomik koşullarına uygun ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan bir vergi sistemi olması geçmişten günümüze yaşanan bir takım vergi reformlarının başarılı ve başarısız yönleri uzmanlarca ele alınıp zaman içinde değişimlere uğrayarak geliştirilmiştir. Bu yüzden, bir ülkenin vergi reformu değerlendirilirken o ülkenin zaman içerisinde mali ve ekonomik tarihçesinden yararlanılarak o günün koşullarına uygun yapılan reformlarla şuanda uygulanmakta olan reformlar arasında önemli kıyaslamalar oluşturulabilir.

“Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi” adlı bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, genel bir vergi reformu tanımı yapıp bu tanımlamadan yola çıkarak da vergi reformunun amaçları ve vergileme ilkelerinin reform üzerindeki etkilerinden bahsedilmiştir. Ayrıca bu ilkelerin vergi üzerinde zaman içinde ne gibi katkı ve etkileri olmuş onlara bakılmıştır. İkinci bölümde ise, gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi reformları incelenmiş olup ülkemize bu reformlarının uyumlaştırılarak nasıl ve hangi yıllarda değişiklik gösterildiği ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, 1925 yılından 2016 yılına kadar Türkiye’nin ekonomisine büyük katkı olan vergi sisteminin yıllar için gelişimi izlenmiş ve stratejik planlarda beklenen hedeflere uyum sağlanması üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde ise, Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu çalışmalarından bahsedilmiş olup Türkiye’de uygulanması planlanan vergi reformları konusunda mali, sosyal ve politik alanlara ayrılarak önerilerde bulunulmuştur. Son olarak da sonuç bölümüne yer verilerek diğer bölümlerde bahsedilen vergi sistemimizde yer alan reformların kısa bir değerlendirmesi yapılmış olup sistemde oluşan iyileştirmelere katkıda bulunulmuştur. Ayrıca uygulanan reformun gerek ülkemiz ekonomisine katkısı gerekse bireylerin sisteme uyumu tüm çalışma boyunca ele alınarak değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

1.1.Verginin Tanımı

Vergi, hiç şüphesiz kamu gelir türlerinin en önemlisi ve başta gelenidir. Devletin vergi yoluyla topladığı gelirlerin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı, birçok ülkede %70 ile %90 arasında önemli bir yer işgal etmektedir. Maliye teorisinde, üzerinde en çok durulan kavram vergidir. En kısa ve genel bir tanımla, “vergi; devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zora aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin, aşağıda belirtilecek olan diğer kamu gelir türlerinden en önemli farkı; karşılıksız oluşudur. Verginin karşılıksız olması, vergi ödeyenlerin yaptıkları bu ödemedan dolayı devletten, münhasıran kendilerine yönelik bir mal yada hizmet talebinde bulunamayacaklarını ifade eder¹. Devletlerin vergi toplama konusundaki temel gerekçeleri hiç şüphesiz kamusal olarak yüklenilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla gelir sağlamaktır. Ancak bu gerekçe tarihsel süreç içinde varlığını daima sürdürmekle birlikte ekonomik ve sosyal gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni ortam farklı gerekçeleri de beraberinde getirmiştir. Bireylerin esas aktörler olarak rol oynadığı siyasal ve ekonomik ortam toplumsal yapıdaki değişimlere tepkisiz kalamamış ve devlet zamanla vergilemeyi gerek ahlaki bir araç olarak gerekse iktisadi bir araç olarak kullanmaya başlamıştır. Dolayısıyla vergilemenin tanımı da bu doğrultuda değişime uğramıştır².

Devletin kamu giderlerini karşılayabilmesi için başvurduğu en önemli gelir kaynaklarından olan vergi, tarihi ve sosyal bir müessesedir. Tarihte hediye ve bağış adı altında alınan vergi, zaman içerisinde cebri alınan bir hal almıştır. İlk zamanlarda alınan vergi, derebeylerine, krallara, padişahlara ve din adamlarına gönüllü olarak verilen bir çeşit minnet duygusuydu. Zaman içerisinde yapılan bu yardım ve bağışlar,

¹ Osman, Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon,2009, s.87-88

² Hasan Yılmaz İzlemek, *Geçiş Ülkelerinde Vergi Reformu*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış, Yüksek lisans Tezi, Adana 2007 s.4-5

merkezi devlet sistemine geçilmesi ile yetersiz kalmış ve bir zorunluluk olarak toplanmaya başlamıştır. Zaman içerisinde vergi alımına şekline göre 'yardım', 'rica', 'hediye', vazife', gibi isimlerle anılmaya başlanmıştır. Ülkemizde ise 'imdadiye', 'iane', 'mükellefiyet' ve son olarak 'vergi' kelimeleri ile zaman içinde bugün ki halini almıştır.

Vergi kavramının mahiyeti özellikle, kurumsal sistemini oluşturmuş, piyasa işleyişini ahenkli bir hale getirmiş, gelir dağılımını yurttaşlar arasında göreceli olarak dengelemiş ve uygulamada bu işlerliğin devamını sağlayacak vergi politikasını ve vergi idaresini kurmuş, gelişmiş Batılı ülkeler açısından değil, henüz yeni gelişen geçiş ekonomileri açısından son derece önemlidir. Merkezi planlama ekonomisinde devlet kendi hâkimiyetindeki ekonomik yapıda çok az sayıda ve belirli sektörlerdeki büyük girişimlerden vergi toplarken birdenbire piyasa reformuyla yeni, küçük, orta ve büyük çaplı çok sayıda girişimle dolayısıyla mükellefle karşılaşan bu ekonomiler, istikrar programları, fiyat liberalizasyonu ve kurumsal yapılandırma bir yana, sosyalist ekonomiden piyasa ekonomisine geçişle ortaya çıkan büyük gelir dengesizliklerini giderme ve gelişmiş ülkelerdeki sektörel yapıları takip edebilmek açısından vergiyi mali/fiskal amacının yanında iktisadi ve sosyal/ekstra fiskal amaçlarla da kullanmak zorunda kalmışlardır³.

Geçmişten günümüze kadar vergi hakkında çeşitli tanımlamalarda bulunulmuştur. Anayasamızın 73. maddesinde tanımlamadan hareketle vergi, 'herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne ve ancak kanununla alınan zorunlu bir ödemedir' diyerek verginin tanımını yapmıştır⁴.

1.1.2. Verginin Temel Özellikleri

1.1.2.1. Vergi Devlet Tarafından Alınır: Burada bahsedilen devlet aslında merkezi yönden yönetilen ve yerel yönden yönetilen birimleri kapsayan kurum ile kuruluşları ifade eder. Örneğin, Maliye Bakanlığı devlet adına bütçeyi düzenleme gibi

³ Hasan Yılmaz İzlemek, *Geçiş Ülkelerinde Vergi Reformu*, Yüksek lisans Tezi, Adana 2007 s.6-7

⁴ Zeki Doğan - Ramazan Besen, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,2008,s.3-4

konulardan sorumlu iken yerel yönetim birimleri içerisinde yer alan belediye, köy gibi birimler ise bağlı oldukları sınırlar içinde gerek bütçe konusunda gerekse vergiler üzerinde görüş bildirmekle görevlidirler.

1.1.2.2. Vergi, Kamu Harcamalarını Finanse Etmek İçin Alınır: Bir ülkenin ekonomisini genel anlamda vergiler belirlemektedir. Mükellefler ve tüzel kişiler üzerinden vergi toplanmasındaki en büyük sebep kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla alınmaktadır. Ayrıca bireyler ve tüzel kişiler üzerinden toplanacak olan vergilerin büyüklüğü planlanan kamu harcamalarının büyüklüğü ile orantılı olması önem taşımaktadır. Bu orantı hükümetin uygulayacağı diğer ekonomik, sosyal ve kültürel unsurları da dikkate alarak belirlenmeye çalışılmaktadır.

1.1.2.3. Vergi, Toplum Meydana Getiren Kişi Ve Kurumlardan Ödeme Güçleri Oranında Alınır: Verginin bireyler ve tüzel kişilerden hiçbir ayırım yapılmadan herkesin ödeme gücüne göre vergi alınması, vergi sistemi içinde adalet ilkesinin bir sonucunu göstermektedir. Burada bireyler ve tüzel kişilerin ödeme gücü içinde yer alan unsurlar gelirleri, servetleri ve harcamalarından kaynaklanmaktadır. Devletin adil bir vergi sistemi düzenlerken en önemli dikkat etmesi gereken husus ödeme gücü yüksek olanda yüksek, ödeme gücü düşük olandan ise düşük vergi olarak bireyler arasında denge kurmuş olması gerekir. Bu kriterler dışında ödeme gücü ya da herhangi bir gelir kaynağı olmayandan ise hiç vergi almaması ile vergi sistemini daha adil kılacağı sanılmaktadır.

1.1.2.4. Vergi, kişiler için karşılıksız bir ödemedir: Vergi ödemekle yükümlüler, ödedikleri vergi için devletten herhangi bir karşılık beklememektedir. Vergiler kişiler ve tüzel kişiler üzerinden cebren alınmaktadır. Vergi yükümlüleri kamu hizmetlerinden yararlanılırken ödedikleri bedel kadar bir hizmet beklememesi gerekirken sadece devletin sunacağı ölçüde hizmetlerden faydalanabilirler.

1.1.2.5. Vergi, Vergileme Yetkisine Sahip Kişilerden Alınması: Devlet vergi ile ilgili konularda belirlemiş olduğu yetkili organları kanunlar çerçevesinde uygulamaya koymaktadır. Devlet bu yetkili organları belirlerken bazı durumlarda

merkezi yönetim birimine bağlı bakanlıklara devrederken bazı durumlar da ise yerel yönetim birimleri içerisinde yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köy hizmetlerini görevlendirerek vergilendirmeye ait düzenlemelere gidebilir. Bu görevlendirme devletin idari zorunluluk halinden kaynaklanmaktadır.

1.1.2.6.Verginin Cebren Alınması: Vergi kişilerin rızalarına bağlı değildir. Kişiler devlet tarafından belirlenen vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Kişiler ödemekle gereken vergiyi zamanında ve tam olarak ödemeleri durumunda vergi almakla yetkili idare tarafından zorla tahsil yoluna başvurulabilir.

1.1.2.7. Vergi, Ekonomik Bir Değerdir: Vergi devlet tarafından kişilerden aynı veya nakti olarak alınan ekonomik bir değerdir. Günümüzde vergiler çoğunlukla nakdi olarak tahsil edilmektedir. Aynı olarak tahsil edilen vergiler istisnadır. Ülkemizde yalnızca askerlik aynı olarak verilen bir vergidir.

1.1.2.8. Verginin Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması: Devletin kamu harcamalarını karşılayan en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devlet vergileri sadece gerçek kişilerden değil ülkenin bir birimi olan tüzel kişilerden de almaktadır.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinde vergi mükellefini "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi"⁵ olarak tanımlama yapmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere hem gerçek kişi hem de tüzel kişi vergi vermekle mükelleftir. 193 sayılı gelir vergisi kanunu ile gerçek kişilerden 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu ile de tüzel kişilerden vergi alınmaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi konusunda çalışmalar yapılmaktadır.

1.1.2.9.Vergi Nakden Ödenir: Zaman içinde verginin şekil ve tekniğinde de bazı değişimler meydana gelmiştir. Uzun süre aynı niteliğini koruyan, olağanüstü zamanlarda normal finansman aracı olarak bütün kamu giderlerinin karşılanmasından başka, ayrıca fiskal olmayan amaçların gerçekleştirilmesinde de kullanılan ve para şeklinde ödenen bir mal yükümlülük haline dönüştürülmüştür⁶. Ülkemizde de vergi

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ayrıntı için bakınız. <http://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx> Erişim Tarihi: 28.03.2017

⁶ Salih,TURHAN," Vergi teorisi ve politikası", Filiz Kitabevi, İstanbul,1998,s.2 den Gerloff W. Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft,2. Aufl Bd., Tübingen1956, s.241 vd.

çiftçiden 1925 yılında kaldırılana kadar aşar vergisi olarak aynı olarak alınmaktaydı. Günümüzde bütün ülkelerde istisnalar haricinde vergiler nakit olarak alınmaktadır. Ülkemizde de sadece askerlik aynı olarak ödenen bir vergi şekli olarak düşünülebilir. Verginin nakit olarak tahsil edilmesi devlete tahsilât ve harcama konularında aynı vergiye göre büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Mükelleflere de ödeyeceği vergi konusunda aynı vergiye göre objektif bir kriter sağlamaktadır.

1.2.Vergi Reformunun Tanımı ve Kısa Tarihçesi

Reform kelimesi sözlükteki anlamıyla, geniş manada iyileştirme yönünde yapılan değişiklik demektir. Vergi reformu kavramıyla ilgili olarak yapılan tanımlar incelendiğinde ise genelde benzer özellikler taşıdığı görülecektir. Bir vergi sisteminin etkinliğini koruyabilmesi için zamanla meydana gelebilecek gelişme ve değişimler dikkate alınarak aksayan yönlerinin düzenlenmesi, bazen de köklü bir biçimde yeniden yapılandırılması gerekir. Bu şekilde yapılan düzenlemeler o ülkenin Vergiler/GSMH oranında, vergi bileşiminde, vergi hukuku ve vergi yasasında köklü değişikliklerin meydana gelmesi ile sonuçlanırsa yapılan değişikliğin bir reform niteliği taşıdığı söylenebilir.⁷ Vergi reformu kavramını, vergi yükünün bireyler arasında bölüşümün yeniden düzenlenerek daha adil ve etkin bir şekilde iyileştirme hareketidir şeklinde de tanımlayabiliriz.

Fransızca kökenli bir kavram olan “reform” kelimesi Türkçede; devrim yapmak, düzeltmek, iyileştirmek, geliştirmek, islah etmek kelimeleri ile eş anlamlı olup; “yeniden biçimlendirmek”, “iyileştirme yönünde değişiklikler yapmak” ya da “bir sistemi yeniden düzenlemek” anlamında kullanılmaktadır. “Vergi Reformu”, maliye bilimi açısından daha özel bir kavram olmakla birlikte, maliye bilimi insanların yaptığı tanımlar reformların mali olarak farklı noktalarına temas etmektedir. Bu durum toplumsal farklılıklar yanında, zaman içinde vergilerin işlevlerinde ortaya çıkan farklılıklarla da açıklanabilir⁸. Yani reform kelimesi genel anlamda iyileştirmek, değiştirmek anlamında kullanılmakta

⁷ Halil NADAROĞLU, “Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları, Vergi reformları, İstanbul, Ocak,1981, s.131.

⁸Yunus, DEMİRLİ, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.6

olup vergi reformu ise vergi gruplarında yapılan yapısal değişiklikleri kapsayan iyileştirmeler kapsamında ele alınabilir.

Vergi reformundan bahsedebilmek için yapılan düzenlemelerin o ülkede vergi düzenini yeniden organize etmesi ve ülkenin mali yapısında köklü değişiklikler meydana getirmesi gerekmektedir. Diğer ülkelerden kopyalanan vergi sistemleri ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına uymayacağı için faydadan çok zarar getirecektir. Bu da reformun mantığına terstir. Reform diyebilmemiz için ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel yapısında olumlu değişiklikler yapacak vergi sistemindeki köklü değişiklikler reformudur.

Tüm vergi sisteminde değil de bir vergi türünde veya vergi sisteminin bir bölümünde yapılan değişiklikler vergi sisteminin amaçları ile uygun olarak olumlu değişiklikler meydana getiriyor ve ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına olumlu etkiler oluyorsa kısmi olarak yapılan bu düzenlemeleri de vergi reformu olarak kabul etmeliyiz.

Vergilemenin tüketici davranışları üzerindeki etkileri konusundaki verilerin veya varsayımların hemen hepsi ekonomi teorisinden gelmektedir. Örneğin, belli bir mal üzerine konulan verginin, o malın talep esnekliği, arz esnekliği gibi etkenler ele alındıktan sonra o malın tüketimi üzerindeki etkileri ile ilgili bilgilerin çoğu, ekonomi teorisinden gelmektedir. Her ne kadar ekonomi teorisindeki vergileme ile ilgili bu gibi bilgilerin tersini doğrulayan ampirik bulgular olmasa da, bazı iktisadi konular teoride de tartışmalı olduğundan, o konularla ilgili tahmin edicilerin ve vergi reformunu buna göre tasarlayanların perspektifleri oldukça kapalıdır⁹.

Bir ülkedeki vergi reformu o ülkenin ekonomik sistemiyle de yakından ilgilidir. Eğer ülke de liberal politikalar hâkimse vergi reformunun da kamunun finansmanı ve piyasa ekonomisi ile uyumu esas alınmaktadır. Sosyal politikalar ağırlıklı bir ekonomide ise vergi reformu maliye politikası aracı olarak kullanılmakta

⁹ Sinan Borluk, *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006 s.7 <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1841/2505.pdf?show>

ekonomik değişkenleri etkilemeye yönelik vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Vergi sistemiyle ülkenin ekonomik politikaları arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu yüzden vergi reformuyla yapılan değişiklikler ülkenin ekonomik sistemini yakından etkilemektedir.

Vergi reformu daha geniş bir mali reformun bir ögesi olarak birçok gelişmekte olan ülkede istikrarı sağlama ve düzenleme (uyarlama/ayarlama) sürecinin kalbinde/merkezinde yer almaktadır. Birçok vergi sistemi özellikle de gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ülkelerinde yüksek ve sakınılabılır türde maliyetlere sahiptir. Vergi reformu, kalkınma politikasının diğer yönleriyle içinden çıkılamayacak şekilde bağlantılıdır ve aynı zamanda bunlarla birlikte işleyebilir ¹⁰.

Yukarıda bahsedilen tanımlardan yola çıkarak vergi reformunun iki önemli unsuru ortaya çıkmaktadır.

Bunlar:

1. Yapılması planlanan yeniliklerin ve yapılandırmaların geniş kapsamlı ve köklü bir çalışma olması
2. Vergi sistemi kapsamında sosyal, siyasal ve ekonomik hayatta ortaya çıkan değişimlerin izlenerek, yeniliklerin gerisinde kalınmaması

Vergi sistemi ihtiyaçlar doğrutusunda bireylerin de faydaları göz önüne alarak kapsamlı değişimlerle yenileşmeye çalışılmalıdır.

1.3.Vergi Reformunun İşleyiş Süreci

Gerek vergi reformunun yapılması gerekse vergi kanunlarındaki değişikliklerin hazırlanması ve kanun haline getirilerek uygulanması belli bir zaman sürecini gerektirir. Bu zaman sürecini dikkate aldığımızda ekonomide gerek reel sektörde gerekse finansal sektörde meydana gelen değişiklikleri vergi reformu ve vergi süreci ile yapılması ve etkisini göstermesi uzun bir süreyi alabilmektedir. Siyasi karar organı ekonomiye belli amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir maliye

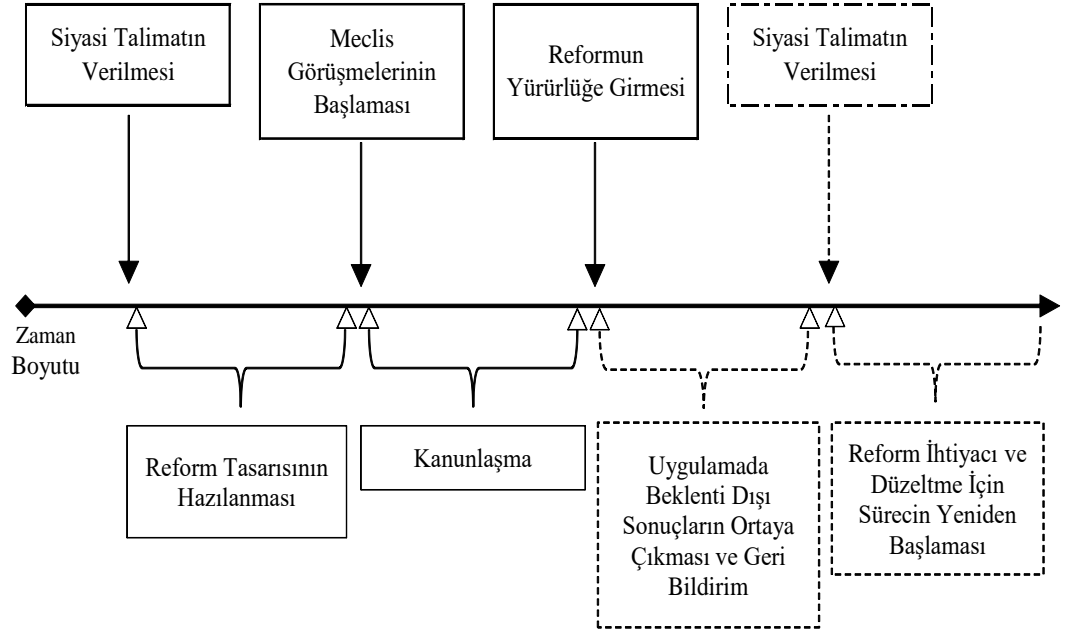
¹⁰ Hasan Yılmaz İzlemek, *Geçiş Ülkelerinde Vergi Reformu*, Yüksek lisans Tezi, Adana 2007 s.19

politikası aracı olan vergi reformu veya vergi kavramlarıyla müdahale ederken çoğunlukla bu amaçlar birbirleriyle çelişmektedir. Alınan karar bir amacı gerçekleştirirken gerçekleştirilemeyen amaç gerçekleştirilen amacın fırsat maliyetidir. Vergi reformu veya vergi kanunlarını hazırlayanlar bu alternatif maliyet ile gerçekleştirilen amaç arasındaki başarıyı kapsamlı bir şekilde açıklamalıdır. Verginin konusu belirlendikten sonra söz konusu vergiye tepkiyi azaltacak ve psikolojik olarak hoş gösterecek bir isim bulunur. Vergi yükümlülüklerinin vergi borcunun hesaplanması ve verginin tahsili için idari ve mali düzenlemeler yapılır. Tabii bu düzenlemelerin içinde verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ortaya çıkacak anlaşmazlıkları çözecek idari mekanizmaların kurulması en önemli birimdir. Ancak daha önemlisi o ülke de her konuda olduğu gibi vergi zihniyeti ve vergi ahlakında da kişilerin belli bir bilince erişmiş olması en önemli özelliktir.

Vergi reformları; demokratik rejimlerde parti programları, seçim beyannameleri ve seçimi kazanan iktidarın hükümet programlarında toplumsal kabule uygun olarak taahhüt edilir. Vergi reform çabaları, demokrasi kültürüne uygun olarak seçim ve hükümet taahhütleri olarak ortaya çıkar, siyasi iktidarın veya bu iktidar üzerinde etkili olan baskı gruplarının istekleri ya da bürokrasiden gelen taleplerle şekillenir. Bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde bu süreçte baskı grupları daha etkin olabilir. Reform sürecini başlatacak siyasi iktidarın gücü yanında siyasi ömrü, reform hazırlıklarındaki strateji, yasama sürecinin zamanlaması, kanuni değişiklikleri uygulayacak kadronun niteliği reformun başarısını önemli ölçüde etkileyecektir. Aşağıdaki Şekil 1'de, vergi reform sürecinin işleyişine ilişkin bir akış şeması ile yukarıda bahsedilen durum gösterilmeye çalışılmıştır¹¹.

¹¹ Demirli, Yunus, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.11

Şekil 1: Vergi Reform Sürecinin Akışı



Kaynak: Demirli, Yunus, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.11

Vergi sürecinin oluşturulma aşamasında genellikle bürokrasi ile vergiden etkilenen vergi grupları arasında bir çatışma oluşur. Siyasetçilerin görevi vergiyi oluştururken hem bu çatışmayı en aza indirmek hem de hedeflenen amaçları gerçekleştirilmeyi sağlamaktır. ‘Siyasi iktidarın ikna edilmesi ve sosyo-ekonomik konjonktürün uygun olmasına bağlı olarak başlayan süreçte, ikinci adım olarak vergilemenin kanuniliği ilkesi gereği reform kapsamı kanun değişikliğini gerekli kıldığından, hükümetin reform yasa tasarısını hazırlanması gerekecektir. Önceden seçim beyannamelerinde ve hükümet programlarında yer verilen temel vergileme hedefleri kapsamında, toplumsal ihtiyaçları tatmin edecek şekilde bürokratlarca hazırlanan reform tasarısı, toplumun ve uzmanların bilgisine sunulurken, onlardan gelecek fikir ve tepkilere göre şekillendirilebilir. Bu durumda baskı gruplarının tasarıda yer alan hükümleri kendi lehlerine çevirici tavır geliştirmeleri ve başarılı olmaları da söz konusu olabilir. Ancak açık toplumlarda bu baskıların vergileme koşullarını bozmadan, sadece ortanca seçmeni (orta gelir grubundaki seçmen) memnun edeceği söylenebilir. Bizim hukukumuz açısından bu

süreçte; hükümetin hazırladığı tasarı, bakanlarca imza edilerek gerekçesiyle birlikte Meclis Başkanlığına sunulur ve Başkanlıkça Plan Bütçe Komisyonuna gönderilir. Önce bu komisyonun üyelerinden oluşturulan alt komisyonda ele alınan reform paketi, sonra Plan Bütçe Komisyonunda görüşülür ve değişiklikler varsa gerekçeleri ve tasarı üzerindeki komisyon düşüncesiyle birlikte 45 gün içinde Meclis Başkanlığına geri gönderilir. Bu şekilde Meclis Genel Kuruluna gelen tasarinın önce bütünü, sonra maddeleri bir bir okunarak görüşülür, değişiklik önerileri verilebilir ve madde madde oylanıp kabul edilen tasarı, Cumhurbaşkanlığına gönderilir. Cumhurbaşkanı'nın da onayı ile Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer'¹².

1.4. Vergi Reformunun Amaçları

Bütün ülkelerdeki vergi sisteminde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de yapılan bazı yenilikler aslında vergi sisteminde ulaşılmak istenen amaçları oluşturmaktadır. Bu amaçlar arasında bireyler arasında adil gelir dağılımının oluşması, vergilemede oluşan optimal hasılayı sağlamak, vergi hukuku sisteminde yenilik ve değişimlerle uyum sağlamak, yatırımlara devlet teşviki sağlamak ve vergiyi tabana yaymak gibi vergi reformunun hedefleri vb. söz konusudur. Bu amaçlar arasında bazı zamanlarda uyumsuzluklar olabilmektedir. Hazırlanan vergi reformlarının günün koşulları da göz önünde tutularak ulaşılmak istenen amaçlar doğrultusunda hem sosyal politikalara hem de mali politikalara ters düşmemesine özen gösterilmelidir. Bunların yanı sıra dikkat edilmesi gereken bir hususta mevcut vergi sistemi ile uygulanmakta olan vergi reformlarının yılları baz alan analiz ve incelemeye tabi olmasıdır. İnceleme sonucunda ortaya çıkan verilerin sosyal, siyasal ve ekonomik hayata eksi ve artıları ölçülmelidir.

Geçmişten günümüze kadar var olan sistemimizde hem yasal hem de uygulama bakımından hukuki sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlardan yola çıkarak vergi idarelerinin etkinliği ve vergi ihtilaflarının çözümü için yasal yollara başvurmak mümkündür. Ayrıca özel sektörde, piyasa koşulları dikkate alınarak o

¹² Demirli, Yunus, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.12-13.

günün koşulları dikkate alınarak vergi sistemine uygun değişimler planlanmalıdır. Reform kelimesi, yukarıda da bahsedildiği gibi köklü değişim ve yenileşme hareketi olarak bilinmektedir. Vergi sisteminin reform olarak adlandırılabilmesi için köklü ve geniş kapsamlı bir yenileşme olması gerekir. Buna karşılık bazı yeni kurumlarda uygulanacak düzenlemeler daha dar kapsamlı ise bu duruma reform değil de günün koşullarına uygun yeniden düzenleme anlamında olan “revizyon” diye nitelendirmek daha doğrudur.

1.4.1. Mali Amacın Sağlanması

Vergi reformunun önemli amaçlarından biri olan mali amacın sağlanması, optimal vergileme ile vergi gelirlerini arttırmaktır. Bu amaç doğrultusunda bireylere vergi bilinci yerleştirmek, vergi tabanını genişletmek, vergi kaçaklarını ve kayıplarını önleyerek asgari düzeye indirmek, gerekli yasalarda düzenlemeler yapmak, iyi bir vergi denetiminin yapılmasıyla ulaşılabilir.

Devletin belli bir zamanında bütçe giderleri ile gelirleri arasında ortaya çıkan farktan dolayı bütçe açıkları ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin hem bütçe açıklarını kapatmak, bütçeyi maliye politikası aracı olarak kullanma imkanı sağlamak hem de ekonomik ve sosyal açıdan yatırım yapabilmeleri için yeni vergi kaynakları aramaya yönlendirmektedir. Vergi sisteminin kaynak yaratabilmesi için ülkedeki ekonomik etkinliğin de sağlanması yönünde çalışılmalıdır. Bu amaca yönelik olarak yapılan reformlarda, vergilerin yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerini kaldırmak, tasarrufları teşvik etmek ve tasarrufların çeşitli tasarruf araçları arasında en iyi dağılımını sağlamak gibi niteliklerinin bulunmasının yanında, vergi sisteminin çalışmayı ve risk üstlenmeyi de teşvik etmesi gerekmektedir. *Bunlara ilave olarak bir vergi sisteminin kaynak yaratma fonksiyonunu tam olarak gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği, o vergi sistemiyle vergi kapasitesinin hangi ölçüde kapsandığına bağlıdır. Ekonomik açıdan vergi kapasitesi, bir ülkede belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir. Başka bir deyişle bir ülkede mevcut mükelleflerin gelir, servet ve harcama grubuna giren vergilerden belirli bir dönem içerisinde ödeyecekleri*

*vergi toplamıdır.*¹³ Vergi sistemine bağlı olan vergi kapasitesi, toplumların siyasi ve ekonomik yapılarına, mükelleflerin yapısına göre değişebilirlik gösterdiği için tam olarak ölçülmesi pek mümkün olmamaktadır.

1.4.2. Vergi Esnekliğinin Sağlanması

Diğer bir vergi reformu amacı olan vergi esnekliğinin sağlanması aslında bu amaç vergi sistemi içinde mali bir konu kapsamına girerken ayrıca maliye politikasının da bir aracı olarak yer alabilir. Dolayısıyla vergiler gerek tüketicilerin faydalandıkları mallar üzerinden alınırken gerekse devletin belirlediği oranlar dahilinde mükelleflerin ödemesi zorunlu oldukları bir kategori içinde yer alırken devlet bu vergileri GSMH'ya yarar sağlayan ekonomik bir değer olarak görmektedir. GSMH'da sağlanan olumlu artışların vergiler üzerinde de bir artışa yol açacağı kaçınılmazdır. Buna bağlı olarak da GSMH'daki gelirlerde yaşanan değişimlerin vergi hâsılatının esnekliği ile ilişkilendirmek mümkündür. Verginin gelir esnekliği incelenirken en çok dikkat edilen hususlardan biri vergi matrahının belirli değişkenlerle uyumu izlenirken bir diğeri ise vergi tarifesi ve tekniğinin ne ölçüde değişim gösterdiği olmuştur. Vergi sisteminin güçlü bir şekilde oluşturulabilmesi için vergi sistemi içinde yer alan değişkenlerin konjonktürel esnekliği konusuna dikkat etmek gerek. Ayrıca vergi sisteminde kamu finansman araçlarının sağlanabilmesi için GSMH da ortaya çıkan artışlara bağlı olarak vergi gelirlerinin pozitif yönlü gelir esnekliğine sahip olup olmadığına dikkat edilmelidir.

1.4.3. Gelir Dağılımının Sağlanması

Vergilemenin önemli fonksiyonlarından biri olan gelir dağılımını sağlamak toplum adına belirlenmiş önemli bir amaçtır. Vergileme sistemi içinde bireylerin mali gücüne göre vergi alınmasını kapsayan bu amaç üzerlerine vergi yükü taşıyan

¹³ Nevzat SAYGILIOĞLU, “*Vergi Reformu*”, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaacılık, İstanbul, 1991

mükelleflerin kanunlar çerçevesinde ve genel vergileme ilkelerine de bağlı kalınarak hayata geçirilmesi önem taşımaktadır.

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin olumlu gelişmesi için vergi sisteminin, yansıtılması güç olan vergilerden oluşmasına çaba gösterilmelidir. Bu nedenle gelir dağılımını denkleştirme fonksiyonunu en iyi gerçekleştiren artan oranlı gelir vergisine, vergi sisteminde yer verilmelidir. Yine artan oranlı servet vergileri de bu amacın gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Vergi yükünde adaletin sağlanması amacıyla kişilerin mali güçlerine uygun olarak vergilendirilmelerine özen gösterilmelidir. Bu amaçla bireylerin ancak kendilerini geçindirebilecek düzeydeki gelirleri vergiden muaf tutulabilir. Vergilemeyle gelir dağılımının düzeltilmesinin sağlanması amaçlanırken bu amaca ulaşmak için alınan önlemlerin yan etkilerinin de önceden düşünülmesi gerekmektedir. Gelir dağılımının düzenlenmesi için uygulanan aşırı artan oranlı vergileme neticesinde üst dilimlerde bulunan emek ve sermaye ülke dışına çıkabilir. Bunun yanı sıra vergilemeyle etkilenen üretim faktörleri ülke içinde daha düşük vergilenen faaliyetlere kayabilir. Vergilerden kaçakçılık veya kayıt dışında kalma yollarıyla kurtulunabilir.¹⁴ İyi bir vergi sistemi oluşturmak için vergilerin adil ve eşit dağılımı konusunda gerek yetkili makamlara gerekse mükelleflere daha fazla görevler düşmektedir.

1.4.4. Kaynak Dağılımının Sağlanması

Vergi sisteminin amaçları arasında bir diğer önemli amaç ise vergilerde kaynak dağılımının talep yapısı ve göreceli fiyat değişkenlerinin arz yapısına olan etkilerine bağlıdır.

Vergilerin alınmasındaki genel amaç kamu sektörüne finans sağlamak olmaktadır. Dolayısıyla devlet hem kamu kesimine hem de özel kesimine kaynak tahsisi sağlamak zorundadır. Bir ülke de vergi adına reform çalışmaları düzenlenirken ilk önce sektörler için yeterli kaynak dağılımı olup olmadığına bakılarak değişikliğe gidilmeli daha sonradan bu dağılıma bağlı devlet teşvikleri ile desteklenmelidir. Ayrıca kaynak dağılımını uygulanan teşvikler, faktör fiyatlarında

¹⁴ İzzettin ÖNDER, “Kaynak Dağılımı Vergiler ve Teşvikler, Vergi Reformu”, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaası, İstanbul 1992.

yaşanan değişimler ve mükellefler üzerindeki vergi yükü gibi unsurlarda etkilemektedir. Vergi reformu kapsamında yapılacak olan teşviklerde devlet aslında yatırımcıya kaynak tahsis ederek piyasanın canlanmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir. Bu teşvikler bazı durumlarda piyasanın canlanmasına olumlu etkiler yaratırken bazı durumlarda da sektörler arasında ayrıcalık gösterdiğinden kaynak dağılımının adil dağılımı hususunda olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bu olumsuz etkileri ve sektörler arasında çıkacak adaletsizliği en aza indirebilmek için kaynak dağılımının dikkatle yapılması önem taşımaktadır.

1.4.5. Vergi Yönetiminde Etkinliğin Sağlanması

Vergide etkinliğin sağlanması, mükellef, vergi idaresi ve vergi sorumluları tarafından birbirine bağlı işlevsel olarak tanımlamak mümkündür. Reform çalışmaları esnasında bu üç unsurunda birbirine bağlı işlevleri yerine getiremezse reformdan istenilen sonuca varılamayabilir. Ayrıca, mükellefler vergi bilincine sahip değilse düzenlenmiş mevzuat ne kadar iyi seviyelerde de olsa bile vergilerde etkinlik ilkesi tam olarak sağlanmış sayılmaz. Mükelleflerde vergi bilincini sağlamak için bireylerde vergilerin kamu hizmetinde kullanıldığı, bireylere sosyal fayda sağladığı ve adil bir sistemin bulunduğu yansıtılmalıdır.

Vergi sisteminin en iyi şekilde yürütülmesini sağlayacak olan kurum ve kuruluş vergi idaresidir. Vergi sisteminin iyi olmasını onu uygulayacak bilgi ve donanım bakımından yeterli düzeyde olan vergi idaresine bağlıdır. Eğer yeterli donanıma sahip bir idare varsa yapılan reformlarda o kadar başarılı bir sonuç alınır ama donanım ve bilgi yönünden yetersiz bir idare olması hedeflenen reformlarda başarılı olunmayacağını göstermektedir. Vergi idaresinin gerek performans bakımından gerekse bilgi ve donanım bakımından etkinleştirilmesinde ilk olarak yapılması gereken hususlar; vergiler tahsil edilirken karşılaşılan problemleri en aza indirmek, bireylerde vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak adına kamu spotları ya da konferanslar düzenlenmeli, vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında uyum ve anlayış sağlanması gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresinin kurduğu sistem denetim işlevini etkili bir şekilde yerine getirirse istenilen amaç hasıl olur. İdari kısımlar

arasında yaşanan sorunlar giderilmelidir. Ayrıca, vergi sistemi yapısında ve mevzuatında yapılacak düzenlemeler vergi idaresinin etkinliğini artırarak vergi denetimlerinde de güçlü bir yapı oluşturacaktır. Vergi kararlarında çıkan uyuşmazlıkların ivedilikle gerçekleştirilerek adaletin en hızlı şekilde uygulanmaya çalışılması mükellef üzerinde vergi ahlakı ve ödevlerinin yerleşmesini sağlayacaktır. Yukarıda ayrıntılı olarak bahsedilen diğer vergileme ilkeleri ile beraber kapsamlı bir vergi reformunun hazırlanabilmesi için uluslar arası alanda vergi rekabetinde fayda sağlamayı, vergi yükünün eşitlenmesi ve vergilerin tabana doğru genişletilmesi gibi önlemler alınması ileriki yıllarda ekonomide gelir kaybına yol açmadan ve vergiler üzerinde çıkacak sorunlar engellemiş olacaktır. Vergi sisteminin objektif ve tarafsız olması nitelik bir reforma ulaşmada en önemli etken olduğu düşünülebilir. Vergileme sisteminde en önemli unsur olan vergi kaçakçılığının minimum seviyelere indirmek için belge ve kayıtların kontrol edilerek, denetlenmesi yanında gelir üzerinden de denetim yapılması uygun olacaktır.

1.5. Vergi Reformunun ilkeleri

Vergileme ilkeleri, ele alınırken birçok kıstas göz önüne alınarak ülkenin geçmiş yıllarda ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonları açısından değerlendiren ve vergi mevzuatının yürütülmesi açısından tasarlanmış kriterlerdir. Ayrıca vergileme ilkeleri, vergi sisteminde etkin olmayan vergi tekniklerini düzenlemek ve yerine toplumun benimsediği ilkelere yararlanarak vergi sistemini daha etkin bir konuma getirmek amaçlanmaktadır.

Günümüze kadar maliye bilimi içinde birçok düşünür tarafından vergileme ilkeleri araştırma konusu olmuştur. Vergi konusu zaman içinde nasıl ki hem nitelik hem de işlevsel açıdan düzenlemelere gidilmişse ülkenin ekonomik ve sosyal niteliklerini yansıtan vergileme ilkeleri de yıllar içinde yeniliklere gidilmiştir. Ayrıca çağlar öncesinden beri vergileme ilkelerine bağlı olarak birçok felsefeci, ekonomist gibi yazarlar bu konuya ilişkin eserlerinde görülmektedir. Bu eserlerde yazarların bahsetmiş olduğu toplumlarda bağımsızlık ve egemenlik için devlete vergi ödeme ve kamu bilinci yaratma konusunda önem taşımaktadır.

Bazı ekonomist ya da felsefeci düşünürler göre vergileri sınıflandırırken birçok görüş ortaya konmuştur. Bu görüşlerden bazıları ise, İbni Haldun'un toplumsal örgütlenmeyi savunması devletin varlığı için insanlar arasında yardımlaşmayı amaç olarak gören, devletin içinde yaşadığı değişimi en iyi anlatan önemli bir sosyal bilimler düşünürüdür.

İbni Haldun 1377 yılında yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergilemenin temel kurallarından söz etmiştir. İbni Haldun vergilerin, devletin harcamalarını karşılamak için bireylerden bütünüyle politik güce dayalı olarak aldığını, vergilerin devletin en önemli geliri olduğunu ve vergi gelirlerinin devletin yaşamına paralel bir gelişim gösterdiğini belirtmiştir. İbni Haldun bir hükümdara yazdığı mektupta “toplanan malları hak edenler arasında doğruluk ve eşitlikle bol, şerefinden dolayı şeref sahibine ve zenginliğinden dolayı zengine aynı muamelede bulunma, hizmetinde bulunanları vergi ödemekten muaf tutma, kudret ve takatleri dışında ödenekler ödemeye kimseyi zorlama, adalet haricinde tekliflerde bulunma...” şeklinde önerilerde bulunmuştur. İbni Haldun'a göre, vergi bütün mükellefler arasında dürüstlük, adillik ve eşitlik kurallarına göre hiç kimseyi asil ve zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi herkesin ödeme güçlerini asmayacak şekilde alınmalıdır. Burada vergilemenin adalet ve eşitlik, genellik ve ödeme iktidarı gibi temel ilkeleri ile karşılaşılmaktadır¹⁵.

Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan Milletlerin Zenginliği (The Wealth of Nations) kitabında yer alan vergileme ilkeleri, bütün maliye otoriteleri tarafından beğenilen ve güncelliğini koruyan ilkelere aittir. Adam Smith'e göre ideal bir vergi sisteminin temel özellikleri şunlar olmalıdır¹⁶:

- a) *Adalet: Herkes kendi geliriyle orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalı*
- b) *Kesinlik: Vergi ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalı,*
- c) *Uygunluk: Vergi mükellefe en az rahatsızlık verecek şekilde olmalı,*

¹⁵ Ali Rıza Gökbunar, **Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme**,1998

Web: http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-geneel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf Erişim Tarihi: 15 Şubat 2017

¹⁶ Abdullah Savaş , '**İktisadi,Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri**' ,Eskişehir Denetimli Serbestlik ve Yardım Merkezi Müdürü Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Maliye Yüksek Lisans Tezi,Eskişehir,Aralık 2008
Web:[http://muhasabebet.net/makale_abdullah%20savas_iktisadi%20sosyal%20ve%20idari%20acidan%20vergileme%20ilkeleri-1.doc87%](http://muhasabebet.net/makale_abdullah%20savas_iktisadi%20sosyal%20ve%20idari%20acidan%20vergileme%20ilkeleri-1.doc87%20) Erişim Tarihi : 15.12.2016

d) *İktisadilik: Vergi uyum maliyeti düşük olmalıdır*¹⁷.

A.Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden kısmen yararlanan Alman maliyeci Adolph Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde derlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır;

- a) *Mali ilkeler* (Yeterlilik ilkesi ve Esneklik ilkesi),
- b) *İktisadi ilkeler* (İktisaden uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi, milli ekonominin üretim ve dağılım koşulları ile çeşitli yükümlü zümreleri üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi),
- c) *Ahlaki ilkeler* (Genellik ilkesi, Eşitlik ilkesi),
- d) *Teknik ve idari ilkeler* (Belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi, iktisadilik ilkesi).

İbni Haldun'un ilkelerine göre Adam Smith'in ortaya koymuş olduğu ilkeler kıyaslandığında hem kapsam hem de sistemli bir düzenlemeye bağlı olarak önemli bir gelişme gösterdiği görülmektedir. H. Haller'e göre de maliye politikasına bağlı olarak dört amaçtan bahsederek bu amaçların vergi sistemine uyumu konusunda daha önce yapılan çalışmalarla birlikte yeni incelemelerde bulunmuştur. Haller'in maliye politikasının temel unsuru saydığı dört amaç şunlardır; mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacıdır. Mali amaç, kamu görevlerinin en az maliyetle yerine getirilerek kamu harcamalarını karşılayabilmek için optimal düzeyde bir gelir sağlanması amaçlanmaktadır. Özgürlük amacı ise bireylerin iradesini herhangi bir sınırlama yapmadan bağımsız olarak karar alıp vermesini sağlama durumudur. Üçüncü amaç olan refah amacı ise devlet faaliyetlerini yerine getirirken minimum düzeyde harcama yaparak toplumun yaşam düzeyini maksimum seviyelere çıkararak bireylerin faydaları sağlanmalıdır. Sonuncu amaç olan adalet amacı ise, yukarıda bahsedilen bu üç amaç içinde bireylerin fayda ve refahları göz önüne alınarak toplumun eşit ve adil bir olanaklara sahip olduğu bilinci bireylere aşılansak piyasada oluşan gelir dağılımının iktisat ve maliye politikası araçları yardımı ile denkleştirilerek bireyler arasında denge kurulmalıdır.

¹⁷ Den alan İsa Dağbas, *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara, 2008, s. 78

Vergileme ilkeleri, vergi reformlarına da kaynaklık etmektedir. Geleneksel vergileme ilkeleri vergi reformlarına yol gösterecek şekilde Neumark'un da bahsetmiş olduğu gibi beş ana ilke şeklinde toplanır.

Bunlar¹⁸:

- *Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalı,*
- *Vergi sistemi şeffaf ve denetlenebilir olmalı,*
- *Vergi sistemi esnek olmalı,*
- *Vergi sistemi etkin olmalı,*
- *Vergi sistemi adil olmalıdır.*

Birçok iktisatçıya göre vergi reformu ile ilgili görüşler açıklanmaktadır. Bunlardan bahsedecek olursak; Stiglitz'e göre vergi reformlarının adalet, etkinlik ve basitlik olmak üzere üç ana bileşeni vardır. Edwards'e göre, vergi reformları basitlik, etkinlik ve sınırlı devlet ilkelerini gerçekleştirmeyi amaçlar. Vergileme ilkeleri, vergilerin mali, iktisadi ve sosyal niteliklerine göre iki alt başlık altında toplanabilir. AICPA 'e(American Institute of Certificated Public Accountants) göre vergi sistemlerinin analizi, değişimi ve reformunun on temel vergileme prensibine uygun olmasını tavsiye etmektedir.

Bu ilkeler¹⁹:

1. *Basitlik ilkesi*
2. *Adalet (ödeme gücü) ilkesi*
3. *Ekonomik Büyüme ve Etkinlik ilkesi*
4. *Tarafsızlık ilkesi*
5. *Saydamlık ve Öngörülebilirlik ilkesi*
6. *Vergi İtaati ilkesi*
7. *İktisadilik ilkesi*
8. *Verimlilik (yeterli gelir) ilkesi*
9. *Kesinlik ilkesi*
10. *Uygunluk ilkesi*

¹⁸ Fritz Neumark, *Vergi Politikası*, İclal Cankorel(Çev.),İstanbul, Filiz Kitabevi,1975, s.112-130

Ayrıca bakınız; Yunus Demirli, , *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.15

¹⁹, Yunus, Demirli *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.15

Ayrıca Khalilzadeh ve Shah 'e göre gelişmekte olan ülkelerin tecrübelerine dayanarak, vergi reformunu zorunlu kılan beş nedenden söz etmektedirler. Khalilzadeh ve Shah çoğu gelişmekte olan ülke vergi sisteminin karmaşık, esneksiz, etkisiz, eşitsiz ve adaletsiz olduğundan, bu hususları vergi reformunu zorunlu kılan unsurlar olarak saymışlardır. Dünya Bankası ise yine bu ülkelerin tecrübelerini dayanak göstererek vergi sisteminin tasarımlarından çıkarılacak dersleri dört ortak noktada toplamaktadır.

Bunlar²⁰;

- *Optimal vergi yapısı yoktur, fakat vergilemede yararlı noktalar ön plana çıkmıştır.*
- *Vergi sisteminde tabanın genişletilmesi yüksek öncelik olmalıdır.*
- *Vergi oranlarının rasyonelleştirilmesi gereklidir.*
- *Reformlar, fakirler üzerindeki vergi yükünü düşürebilmelidir.*

Gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde vergileme ilkeleri, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında karşılıklı haklarını tanıyarak uyum içinde gelişmesini sağlayan koşullara bağlıdır. Mükellefler ile vergi idaresi arasındaki bağ aslında vergi sisteminin daha iyi şekilde işleyebilmesi için toplum içinde genel kabul görmüş ve mükelleflerin vergi yasalarına uyması bağlıdır. Ayrıca mükellefler vergi borcunun, beyannamelerin ve vergi idarelerinin taleplerini zamanında yerine getirerek vergi idaresinde mükelleflere yardım ve taleplerindeki haklarına saygı göstererek vergi ödevi bakımından uyum sağlanmış olduğundan devletin işleyişinde de aksama olmayacaktır.

Vergileme ilkelerini daha iyi irdeleyebilmek adına maliyeciler tarafından vergileme ilkeleri çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmıştır. Vergileme ilkelerinin zaman içinde değişim gösterdiği anlayışına bağlı olarak bu ilkeler kendi içinde tasnif edilebilirler. Bu tasniflerden Adam SMITH' in tasnifi ve bu tasnif içinde belirtilmiş ilkeler bugün için bile geçerliliğini korumaktadır. Bu bölümde vergi reformlarının

²⁰ Demirli, Yunus, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.16

temel hedefi olan basitlik, adalet ve etkinlik ilkeleri üzerinde durularak diğer vergi reformu ilkelerine değinilerek ilkeler açıklanacaktır.

1.5.1. Basitlik ilkesi

İdeal vergi sistemlerinin en önemli ilkelerinden biri olan basitlik; vergi mevzuatının, hazırlanması ve uygulamasında verginin taraflarınca tamamıyla doğru anlaşılabilmesini, basit olmasını ve vergileme maliyetlerinin düşük olmasını ifade etmektedir. Vergi reformları sistemi basitleştirmek amacıyla, vergi sisteminin karmaşıklığının ortaya çıkardığı sorunları çözmeye çalışırlar. Çünkü sistemin karmaşık olması²¹;

- *Verginin tarafları açısından yüksek yönetim ve uyum maliyetleri doğurmakta,*
- *Vergi itaatini azaltmakta, vergiden kaçınma için olanaklar yaratmakta,*
- *Vergi kanunlarının adaletsiz olduğu hissini uyandırmakta,*
- *Birey ve firmaların etkili karar almalarını engellemekte,*
- *Mükelleflerin ve idarenin sık ve önemli kayıplar yaratacak hatalar yapmasına neden olmakta,*
- *Vergi idaresinin kişisel mahremiyeti ihlal etmesi sonucunu doğurmaktadır.*

Vergileme ilkeleri içerisinde yer alan basitlik ilkesi tamamen vergi taraflarının kolayca anlayabileceği şekilde düzenlenen ve diğer vergi ilkelerinden daha geniş bir kapsama sahiptir. Bu ilkenin en önemli özelliği herkesçe kolay, anlaşılır ve açık olmasını öngörür. Ayrıca vergi mevzuatında yer alan maddelerin basit olması vergi mükellefleri ve sorumlularınca daha kolay anlaşılabilmesi, vergilerin uyum ve yönetim maliyetlerinin düşük olmasını sağlamakla birlikte vergi sisteminde süreklilik ve etkin bir şekilde yönetilmesini de sağlamış olur. Bu yüzden basitlik ilkesi vergi mükellefleri ve sorumluları açısından önem taşımaktadır. Aynı zamanda hataları da azalttığı için vergi maliyetlerini düşürmektedir.

²¹ Stiglitz, Joseph E., *Economics of Public Sector*, Third Edition, Newyork/London, 2000: WW Norton & Company,s.704-708' den alan Demirli, Yunus, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları,Ankara, 2011, s.16

Vergilemede basitlik ve açıklık ilkeleri arasındaki bu yakın ilişkiye rağmen, aralarında küçük bir fark da bulunmaktadır. Bu farkı gelir vergisi üzerinden açıklamamız gerekirse, basitlik ilkesi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın karmaşıklaktan uzak, mükelleflerin daha kolay anlayabileceği ve uyum sağlayabileceği şekilde hazırlanmasını ve oluşturulmasını gerektirir. Çünkü bir kanun, basit olduğu ölçüde uygulanabilir. Açıklık ilkesi ise, GVK'nın belirlilik (kesinlik) ilkesine vurgu yapmaktadır. Bu ilke gereğince GVK, keyfiliğe mahal vermeyecek ve yasal boşluklara yol açmayacak şekilde açık, net ve anlaşılabilir olmalıdır. Kısaca, basitlik ilkesi, GVK'nın yalın ve anlaşılabilir bir biçimde yazılmasını öngörürken; açıklık ilkesi, GVK'nın bir bütün olarak eksiklikleri giderici bir hale dönüştürülmesini ve herkesin GVK'yı okuduğunda aynı şeyleri anlamasını ve aynı sonuçları çıkarmasını öngörür. Vergilemede basitlik ve açıklık ilkelerinin özellikle ülkemiz gelir vergisi düşünüldüğünde sağlanamamış olması, vergi sistemindeki karmaşıklığın önemli maliyetlerinin olduğunun göstergesidir. Bunların en önemlileri; vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi ve beyannamelerin doldurulmasındaki zaman ve para maliyetleri gibi maliyetlerdir. Vergi indirimlerinin fazlalığı, çoklu vergi tarifeleri, standart olmayan vergi hesaplama yöntemleri, ek vergi uygulamaları ve dilim sayısının çokluğu gibi uygulamalar gelir vergisinin karmaşıklığını daha fazla arttırmaktadır²². Uygulanan vergi kanunlarının birbirleriyle uyum içinde kolay, anlaşılabilir özellikle vergisel işlemlerin basitliği vergi idaresine, vergi maliyetinin düşmesine ve vergi toplama oranının yükselmesine önemli katkılar sağlayacaktır. Ayrıca mükellef açısından vergi kanunlarını anlama, vergi ile ilgili işlemleri yapma konusunda kolaylık sağlarken vergiden kaçınma imkânını da azaltacaktır ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi itaatini arttırmada etkili olacaktır.

1.5.2. Adalet ilkesi

Günümüz Dünyasında modern devletlerinin temel mali finansman kaynağı, halktan toplanan vergilerdir. Ancak mali finansman kaynağını temin etmek üzere vergi toplayan devletler, bu suretle ekonomik ve sosyal hayata ve daha önemlisi kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmektedir. Bu nedenle, vergi yükünün belirlenmesinde bireylerin, dolayısıyla toplumların karar verici konumda olması

²² Ali Çelikkaya, "Global Gelir Vergisi Reformları ve 1980 Sonrası Gelişim Trendinin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 268, Ocak 2011, s.114.

zorunludur. Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. İnsanlık tarihi vergi hakkı, seklinde de tanımlanan hangi vergilerin alınacağını belirleme yetkisinin krallardan alınıp, milletlerin kendilerine devredilmesi mücadeleleriyle doludur. (Günümüzdeki anayasal düzene ulaşana kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisi olarak kabul edilir. Aslen, Papa III. Innocent, Kral John ve baronları arasında, kralın yetkileri hususunu karara bağlamak amacıyla imzalanmıştır²³.) Vergi hakkı, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemesi ve üzerlerine düşen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olup vergi mevzuatı içerisinde düzenlenmiş bireylerin siyasi hak ve ödevleri arasında yer almaktadır. Bu yüzden de vergi konusunu mevcut anayasa ile parlamentoya devretmiştir. Ayrıca ülkede adil vergi sisteminin oluşmasını sağlamak için kamu hizmetlerinin yürütülmesini gerçekleştirmek amacıyla toplanan vergilerde toplumu oluşturan bireylerin haklarını dikkate alarak adil bir biçimde dağıtılmalıdır. Vergi sistemi içinde adalet ilkesinin sağlanması için devlet, üzerine düşen görevler yanında kamu harcamalarını gerçekleştirebilmek adına ülkede yaşayan bireylerden mali gücüne göre vergi almak zorundadır. Vergi sisteminin ülke içinde işleyişinin etkin olabilmesi için, verginin adil olması en önemli etkidir. Ayrıca adalet kavramı her bireye göre farklı bir anlayışa sahip olsa da aslında vergi sistemi içinde etkisi değişmez bir yapıdadır. Bu yüzden de düşünürler vergileme ilkelerinde adalet ilkesini farklı biçimlerde tanımlamaktadırlar. Bu etkilerden dolayı da adalet ilkesi gerçek devletin gerekse mükelleflerin vazgeçilmez unsuru olmuştur. Vergi sisteminde adaleti sağlamada herkese göre geçerli olan kıstaslar planlamak oldukça güç olacağından bazı genellemelerden yararlanılarak oluşturulan ödeme güçlerine göre vergileme yapılabilir. Ayrıca kişilerin asgari yaşam düzeylerini sağlayacak gelir miktarları da vergiden muaf bırakılabilir. Vergileme asgari geçimin üzerindeki gelirden başlayabilir. Günümüz vergi sistemlerinde bu konuya çeşitli ölçülerde de olsa özellikle dikkat edilmelidir.

²³ Web: https://www.turkcebilgi.com/magna_carta Erişim Tarihi: 11.05.2017

1.5.3. Etkinlik ilkesi

Vergi sistemleri düzenlenirken etkinlik ilkesi özel bir önem arz etmektedir. Çünkü etkin bir vergi sistemi ile vergileme maliyeti düşürülürken ekonominin küresel ve teknolojik gelişmelere de uyum sağlamasına da olanak sağlamaktadır. Ayrıca teknolojik ve küresel gelişmelerle birlikte diğer bütün gelişmelere bağlı olarak verimsiz hala gelen üretim kollarının tavsiye edilmesine verimli iş kollarının teşvik edilmesi ile iktisadi kalkınmaya da doğrudan etki etmektedir. Etkin bir vergi sistemi ülkenin kalkınmasında ve gelişmesinde önemli faktörlerden biri olmaktadır. Özellikle konjonktürel dalgalanmalara ve istihdam politikalarında vergi de etkinliği sağlayarak kullanılacak maliye politikası araçları ile (vergileme) ulaşılabilir.

İktisadi etkinliğe ulaşmada önerilen vergileme politikaları genellikle oran üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yatırım, sermaye ve gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi, artan oranlı tarife uygulamaları, bu tarifedeki marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve basamakların büyüklüğü vergilemede etkinliği azaltan başlıca hususlar olarak sayılmaktadır. Ayrıca tarifenin yıpratıcı etkilerinin azaltılması amacıyla sisteme konulan indirim, istisna, muafiyet uygulamalarının sayıca çok olmasının yarattığı karmaşa, sistemi karmaşıktırdığından ekonomik ve idari açıdan etkisizliği azaltmaktadır²⁴. Bu yüzden de basitlik ilkesi etkinlik ilkesi üzerinde bir artış sağlasa da aslında bazı durumlarda adalet ilkesi ile etkinlik ilkesi bazen uyumsuzluk yaşamaktadır. Bu iki ilke arasındaki uyumsuzluğu minimum seviyelere indirebilmek için kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına, vergi tabanının genişleterek beraberinde oluşacak adalet kaybını önleme ve marjinal vergi oranlarının düşürülmesinde dikey eşitsizliğe zarar vereceğinde adalet ve etkinlik ilkelerinin doğru kullanılmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca etkinlik ilkesinden sağlanmak istenen amaçlar dışsallıkları içselleştiren çevre koruma vergileri ya da ekonomik faaliyetlere yönelik vergiler olmaktadır. Eğer devlet bu vergilerin uygulanmasını gerçekleştiremezse yürürlükte bulunan artan oranlı vergilerde ekonomik etkinliğin sağlanması için gelirin üzerindeki vergi yükünün eşitlenerek vergi oranlarının düşürülmesi piyasa işleyişini de rahatlatacaktır. Bu ilkenin yanı sıra

²⁴ M.C., GÜBAN, 'Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması', Hacette Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 22, Sayı:2, 2004, s.262

son zamanlarda küreselleşmesinde etkisiyle vergi reformu çalışması yapan birçok ülkede marjinal vergi oranlarını düşürerek iktisadi etkinliği sağlamayı, vergi tabanını genişleterek vergileme ilkelerinin daha etkin bir işleyişini sağlama ve uluslararası ortamda vergi rekabetinde fayda sağlamayı amaçlamaktadır.

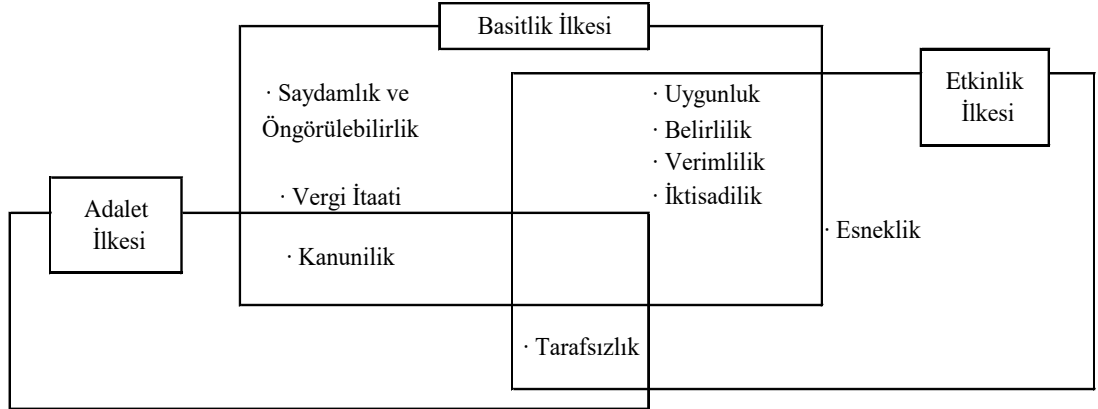
1.5.4. Diğer Reform İlkeleri

Yukarıda detaylı bir şekilde anlatılan basitlik, adalet ve etkinlik ilkeleri vergi reformunun temel ilkelerini oluşturmaktadır. Bu ilkelerin yanında vergi reformunun destekleyecek diğer vergi ilkeleri de vardır. Bu ilkeler; uygunluk, belirlilik, verimlilik, vergi itaati, iktisadilik, saydamlık ve öngörülebilirlik, kanunilik, esneklik, tarafsızlık gibi ilkelere oluşmaktadır. Ayrıca diğer ilkeler sınıfına almış olduğumuz bu ilkeler aslında basitlik, adalet ve etkinlik ilkelerini kapsamaktadır. Bu yüzden de yapılan bu sınıflandırma esnek bir yapı oluşturur. Bu sınıflandırma temel vergileme ilkeleri içinde sistemi basit ve anlaşılır bir düzende şekillendirirken aynı zamanda etkinliği de sağlamış olur. Basitlik ve etkinlik arasında oluşan ilişki de ise aşağıda belirtilen birçok alt ilkelere meydana gelir. Ayrıca basitlik ve etkinlik arasında oluşan ortak alt ilkelere sadece bu iki ilke arasında oluşmakla kalmamış aynı ilişki basitlik ve adalet ile etkinlik ve adalet ilkeleri arasında da benzer bir ilişki oluşmasını sağlamıştır.

Bu bağlamda saydığımız temel ilkelere ve alt ilkelere arasındaki ilişkiyi, alt ilkelere ilgili temel ilkeyi sağlamadaki ortaklarını da yansıtan haliyle, Şekil 2'deki gibi gösterebiliriz²⁵.

²⁵ Yunus, Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.24

Şekil 2: Temel Vergileme İlkeleri ve Bağlı Alt İlkeler



Kaynak: Yunus, Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.24

1.5.4.1. Tarafsızlık ilkesi

Vergileme ilkeleri içinde tarafsızlık ilkesi, hem piyasaların işleyişini etkilemeyecek düzeyde hem de bireylerin ekonomik kararlarını yönlendirici etkisinin olmamasını ifade etmektedir. Bu ilke genel anlamda vergiler üzerinden alınan herhangi bir vergi türünde üretici ve tüketici kısmı minimum düzeyde etkilemesidir. Ayrıca tarafsızlık ilkesi verginin mali etkisini ortaya çıkaran üretici ve tüketicinin etkilerini minimum düzeye düşürürken kendini ekonomiden soyutlayarak kendi hedef ve planlarının yolunda giderek vergilerin ekonomiye hiçbir müdahalesi olmadan bu politikalarını çözümlemesi gerekmektedir.

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalarda vergide tarafsızlık ilkesi eski zamanlardan beri üzerinde çalışılan konulardan biridir. Bu ilkenin temeli aslında Edinburg Kuralına (vergilendirmenin mükelleflerinin, nispi gelir ve servet durumlarında hiçbir değişiklik yapmaması gerektiğini ifade eden liberal maliye anlayışının hakim olduğu görüştür.) dayanmaktadır Ayrıca vergileme sistemi içinde tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla meydana gelen rekabet ve anlaşmazlıklarda ortaya

çıkabilecek olumsuz durumları önlemektedir. Bu olumsuz durumlardan kaçınırken tarafsızlık ilkesi vergiye uyum gösterirken piyasa ile bireyler arasında iktisadi ve mali durumlarda herhangi bir değişiklik göstermemelidir. Vergileme ilkelerine bağlı olarak vergi reformu konusunda ulaşılmak istenen hedeflere yönelik çalışmalar yürütülürken piyasada yer alan kaynakların ekonomide verimli ve etkin kullanılması için piyasaya müdahale edilmemelidir. Buradaki tarafsızlık ilkesi ile amaçlanan verginin bireyler üzerinde bir yük oluşturmasını engellemek ve piyasada hedeflenen politikalar doğrultusunda çalışmalar sürdürmektir. Verginin tarafsızlığı ilkesi, devlet tarafından alınan vergilerin miktarının, piyasa ekonomisinin işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmasını ifade eder. Bu nedenle vergiler ne kadar az olursa o kadar tarafsız olur.

Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için en basta;

- Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması
- Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanınmaması gerekir.

Sonuç olarak tarafsızlık ilkesi vergiler üzerinde ekonomik bir etki yaratmaktadır. Bu nedenle de üretici ve tüketici tercihlerini göz önüne alarak vergi politikalarının iyi analiz edilmesi gerekir. Örneğin, bireylerden yüksek oranda vergi alınması bireyler üzerinde çalışma ve işsiz kalma arasında bir tercih yapmalarına yönlendirecektir. Servet vergileri üzerinden alınan vergilerde, verginin düşük alınması bireyleri servet geliri elde etmeye yönlendirirken tam tersine oranın yüksek olması, servet artırımını isteğini azaltacaktır.

1.5.4.2. Saydamlık ve Öngörülebilirlik ilkesi

Uygun koşulların kurallar çerçevesinde sağlanabildiği iyi bir vergi sistemi için, ne kadar vergi ödeneceğinin ve verginin kim tarafından alınacağına bilinmesi gereklidir.

Vergi Kanunlarının saydamlığı, vergi mükelleflerinin temel olarak;

- *Hangi vergilerin var olduğu,*
- *Bu vergilerin ne kadar yük doğuracağı konularında bilgili olmaları,*

olarak tanımlanabilir. Saydamlık, verginin olası etkileri konusunda kritik bilgilere sahip olunması şeklinde de açıklanabilir²⁶. Vergi mevzuatının içinde yer alan basitlik ilkesi gibi saydamlık ilkesi de şeffaf ve sade olarak ele alınması gerekmektedir. Vergi sistemi ne kadar açık, anlaşılır bir biçimde olursa saydamlık ilkesine de o kadar yakın olunur. Eğer vergi sistemi karmaşık bir yapıda olursa vergilemede bireyler arasında haksızlığa sebebiyet verebilir. Bu da ilerleyen zamanlarda mükelleflerin vergiye uyum ve itaati konusunda sorunlara yol açabilir. Bu sorunlar günümüz koşullarında bireylerin vergi ödemekten kaçınma ve kamu finansmanı için ayrılan bütçeyi olumsuz etkilemektedir. Vergilemede saydamlık ilkesi gereği, mükelleflerin vergi idaresine ödeyecekleri verginin oranları ve miktarlarını bireyler önceden bilmelidirler. Bu koşullara dikkat edilmesi kamu harcamalarına ayrılan vergilerin demokratik yönetim gereği şeffaf ve saydam olması gerekmektedir.

Vergi hukukunda saydamlık ilkesinin artış göstermesi birtakım sorunlar doğurur. Bu sorunlar²⁷;

- *Belli bir mantık ve tutarlılık çerçevesinde vergi mükellefleri tarafından sistemin kavranması,*
- *Gelişmiş ve etkili bir vergi idaresi,*
- *Vergi kaçakçılığının azalması,*
- *Vergiden kaçınma dürtüsünün azalması,*
- *Vergi mükellefleri ve uygulayıcılarının vergi planlamasındaki netliğin ve vergiye uyumlarının artması,*
- *Vergi beyanlarındaki hata oranlarının düşmesi,*
- *Ekonomik karar alıcıların daha etkili çalışabilmeleri için önemli bir uyarı özelliği taşıması,*
- *Karmaşık ve saydam olmayan vergi sisteminin yarattığı doğrudan ve dolaylı maliyetlerin azalarak, kaynakların verimli alanlara yönelmesinin sağlanması, şeklinde sayılabilir.*

²⁶ Guiding Principles For Tax Law Transparency, “**Vergi Kanunlarının Saydamlık İlkeleri**”, (Cev: Ali İhsan Özgür Çilingir), Tax Policy Concept Statementaıcpa Issued By The Tax Division of The American Institute Of Certified Public Accountants / Issued, (September, 2003), s.1

²⁷ Guiding Principles For Tax Law Transparency, “**Vergi Kanunlarının Saydamlık İlkeleri**”, (Cev: Ali İhsan Özgür Çilingir), Tax Policy Concept Statementaıcpa Issued By The Tax Division of The American Institute Of Certified Public Accountants / Issued, (September, 2003), s. 3.

Aslında saydamlık ilkesi, mükellefler ve vergi idaresi taraflarınca vergi mevzuatında belirlenen maddeler herkese açık olması gizli ve kapalı bir vergileme sistemi olmaması vergi sisteminin şeffaf ve saydamlığını gösterir. Öngörülebilirlik ilkesi ise mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirirken ortaya çıkacak olan maliyetleri kabullenmesi olarak açıklanabilir. Vergi sistemlerinde vergiler üzerinde gerek oran, konusu gerekse ödeme şekillerinde yapılan değişiklikler yaşanması vergiyi ödeyecek olan mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratırken saydamlık ve öngörülebilirlik ilkeleri de bu durumdan zarar görmektedir. Bu durum beraberinde temel vergileme ilkelerinde (basitlik, etkinlik ve adalet ilkelerinde) de etki yaratmış olacaktır. Saydamlık ve öngörülebilirlik ilkesi vergilemede basitlik ilkesi kadar önem taşımaktadır. Çünkü vergi sistemi içerisinde yer alan karmaşıklığın kolay, açık ve anlaşılır olması hem mükellefler için hem de vergi idarecileri tarafından vergilerin finansmanında kolaylık sağlayacaktır.

1.5.4.3. Vergi İtaati ilkesi

Vergi itaati ilkesinin kapsamına giren kavramlardan biri vergi açığı, mükelleflerin tarh edilmiş olan vergiyi ödemekten kaçınması ve vergi idarelerinin de bireylere yüklenen vergiyi toplamada yetersiz kalması sonucu ortaya vergi kayıpları çıkmaktadır. Bu kayıpları önlemek için vergi toplama usullerine ve bireylere ödeme kolaylıkları sağlanarak düzenlenebilir. Aslında vergi açığına yol açan birçok unsur bulunmaktadır. Bunlar; mükelleflerin vergi beyanlarını eksik ya da hiç yapmaması, elde etmiş olduğu gelirin altında beyanda bulunması, muafiyet-istisna ve indirimleri olduğundan daha yüksek göstermesi, ya da gelirini ve vergisini doğru gösterip ödeme işlemini geç ya da hiç yapmaması olarak da tanımlayabiliriz. Bu unsurların etkilerini en aza indirmek için devlet vergiye uyumu ve bireyleri vergi vermeye teşvik etmek için mükelleflere ve tüzel kişilere ödeme koşullarında kolaylık sağlamalı ve herkesin kurallara uymasını sağlamalıdır. Eğer hükümet bu gibi önlemler alırsa vergi kayıp ve kaçakçılığını da en aza indireceğinden bireylerin ve tüzel kişilerin vergi itaatini de sağlamış olacaktır. Devlet vergi itaatini sağlayabilmesi için vergiye uyum kriterlerini istenen düzeye getirebilmesi için çalışmalar yapılmalıdır. Bu çalışmalar neticesinde de vergi sisteminin elverişsiz durumları ile maliyetleri arasında oluşan koşul denge ile

sağlanır. Bu dengeyi sağlamak için vergi sisteminin basit, anlaşılır ve kolay olması, sistemin adil olduğunun gösterilmesi, bireylerin vergiye gönüllü uyumunu artıracak ve vergi kanunlarının şeffaf ve saydam nitelikleri taşıdığına dikkat edilmesi önemli bir husustur.

1.5.4.4. İktisadilik ilkesi

Vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi, yapısı gereği mali bir olay olmakla birlikte vergilerin iktisadi amaçlarını da kapsamaktadır. Bu ilkenin en önemli özelliği devletin GSMH içinde bir pay almasıdır. Ayrıca bu ilke devletin iktisadi amaçları olan ekonomide etkinlik, gelirin daha adil dağılımı, ekonomik büyüme ve gelişme, ekonomide serbestliğin sağlanması gibi nitelikleri de etkiler. Bu etkiler vergilerin yapısını etkileyebileceği gibi vergi politikalarını da bu amaca uygun düzenlemesi gerekir. Kısaca vergi sisteminde iktisadilik ilkesi, vergilerin iktisadi ve mali amaçlara uygun gerçekleşmesini hedefleyen bir kavram olarak özetlemek mümkündür. Bu amaçlar, piyasa da oluşan iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması, tam istihdam ile fiyat istikrarının sağlanmasıyla oluşmaktadır.

1.5.4.5. Verimlilik (Yeterlilik) ilkesi

Vergilemenin birincil amacı mali, yani kamusal hizmetlerin finansmanını en uygun şekilde sağlamaktır. Bu nedenle iyi bir vergi sistemi²⁸;

1-Verimli olmalıdır, yani kamu harcamalarını karşılayacak bütün gerekli gelirleri sağlamalıdır.

2-Esnek olmalıdır, yani olağüstü ihtiyaçları dahi kolayca karşılayacak bir niteliğe sahip bulunmalıdır.

Vergileme sisteminin temel amacı kamu gelir ve giderlerini devletin bütçesine bağlı olarak gerçekleştirmek, ekonomik kalkınma ve istihdam politikalarına yön vermek gibi unsurlardan söz edilir. Devlet amaçlanan kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için zaman zaman yeni vergiler koyarken bazen de uygulanan

²⁸ Halil, Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 2. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1992, s.310.

vergilerde gelirleri artırıcı yönde düzenlemelere gider. Bu yüzden de vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurulan önemli ve gelir artırıcı bir araç olarak düşünebiliriz. Ayrıca verginin tarh ve tahsil giderleri karşıladıktan sonra geriye kalan gelir kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde olmalıdır.

Vergileme sistemi içinde verimlilik ilkesine hedeflerin ne derece de ulaşılabildiği konusu vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile ölçülebilmektedir. Verginin amaçlarından olan mali amaç, vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranları ne kadar yüksek olursa kamu hizmetlerinde de o kadar verimlilik sağlanmış olacaktır. Bu yüzdende verginin mali amacı ve verimlilik ilkesi mutlak olmayıp kamu harcamalarına göre nispi olarak belirlenir. Ayrıca vergileme sisteminde verimlilik ilkesinin sağlanabilmesi için toplanacak olan vergilerde muafiyet, istisna ve indirimlerin düşük düzeyde tutulması gerekmektedir. Eğer bir vergi mevzuatında mükelleflere ya da tüzel kişilere vergilerde muafiyet ve istisna gibi uygulamalar sık sık gündemdeyse ayrıca bunlar üzerinde ekonomik teşviklere geniş yer veriliyorsa o ülkenin GSMH'a oranla önemli bir hasılat olması beklenemediği gibi vergilerde de verimlilik sağlanmış olamaz. Vergilemede verimlilik ilkesi beş alt birimden oluşmaktadır. Bunlar; vergilemede genellik ilkesi, vergilemede tasarruf ilkesi, vergilemeden kaçınılmazlık ilkesi, vergilemede görünmezlik ilkesi ve vergileme nispetlerinde itidal (optimumluk) ilkesi dir.

Bu ilkeleri açıklayacak olursak²⁹;

- *Vergilemede genellik ilkesine göre bir vergi sistemi, bütün gelirleri ve giderleri, harcamaları ve her çeşit servet gelirlerini vergilendirdiği ölçüde verimli olacaktır.*
- *Vergilemede iktisadilik ilkesine göre, bir vergi sisteminin meydana getirilmesi ve unsurlarının teknik biçimlendirilmesinde, vergi idaresinin ve bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri, mümkün olduğu ölçüde düşük düzeyde ayarlanmalıdır.*

²⁹ Ali Rıza Gökbunar, **Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme**, 1998

Web: http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/ diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf Erişim Tarihi: 15 Şubat 2017

- *Vergilemede kaçınılmazlık ilkesine göre, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarını, vergiden kaçınmalarını, ödedikleri vergileri fiyat mekanizması ile üçüncü şahıslara yansıtmaları mümkün olduğu ölçüde azaltılmalıdır.*
- *Vergilemede görünmezlik ilkesine göre vergi bireylerin gelirlerinde bir azalma yaşanmasına neden olur. Bu nedenle bireyler ödedikleri vergiyi psikolojik olarak hissetmemekte ya da daha az hissetmesi sonucunu doğurur. Bu ilke de en önemli husus vergi oranlarının yüksek ve artış göstermemesine dikkat edilmelidir.*
- *Vergi oranlarında optimumluk ilkesine göre ise, vergi tarifesi dilimlerinde vergi hâsılatını maksimuma çıkaracak bir oranların bulunması ve seçilmesi gereklidir. Bu oran genellikle en yüksek vergi oranı değil, vergi hâsılatını en yüksek düzeye çıkaran en uygun vergi oranıdır.*

1.5.4.6. Kesinlik (Belirlilik) ilkesi

Vergileme ilkelerinin bir diğer ilkesi olan kesinlik (belirlilik) ilkesi her bireyin üzerine düşen vergi görevini ödeme şekli ve zamanı bakımından kesin ve açık bir biçimde belirlenmelidir. Kesinlik ilkesinin gerçekleşmesi için birçok unsur vardır.

Bunlar:

- İdari personelin disiplinli ve ahlaklı olması,
- Vergi sisteminin basit ve etkin alması,
- Vergi mevzuatında kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması,
- Ödenecek verginin zamanında ödenebilmesi için tarh ve tahakkuk işleminin doğru yapılması,
- Vergi mevzuatları hakkında kapsamlı verilere her yerden kolayca ulaşılmasının sağlanması gerekir.

Ayrıca vergileme sistemi içinde belirlilik (kesinlik) ilkesi gereği ödenecek verginin konusu ve oranları daha önceden belirlenerek hem yükümlülere hem de idareye kesin ve açık bir şekilde bildirilmesi gerekir. Bu gerekliliğe bağlı olarak vergi mevzuatlarında belirlilik ilkesine bağlı kalarak vergilerin konusunda,

oranlarında, matrahında, tarifelerinde, ödeme koşul ve biçimlerinde en uygun şekil şartları belirlenerek kanunların bu ilkeye bağlı kalındığını kanıtlamış olur. Eğer vergi yükümlüleri üzerindeki verginin miktarını kesin olarak bilmediği zaman vergi mükellefleri için bir belirsizlik ortaya çıkacağından mali anlamda bireylerin kendilerini ayarlayamamasına neden olacağından bu da vergiler üzerinde vergiden kaçınma ve kaçırmaya teşvik edecektir. Bu durum sonucunda vergi yükümlülerinin vergiye olan bilinci, vergiyi ödemekten kaçınma ve devlete olan güvenlerinin sarsılmasına neden olacaktır. Sonuç itibarıyla belirlilik ilkesi hukuki açıdan herkesin uymakla yükümlü olacağı unsurları daha önceden belirlenmelidir.

Belirlilik (kesinlik) ilkesinin amacı, vergi sisteminde oluşan keyfi uygulamalar ile sınırsız ve gereksiz planlamaları önlemektir. Bu ilkeye bağlı olarak sistemin iyi işleyebilmesi için vergilerin kanunlar çerçevesinde verginin amacına uygun olarak düzenlenmesi şarttır. Vergi sisteminde kanunlara bağlı kalınması kamu otoritesini güçlendirmektedir. Diğer bir açıdan bakacak olursak belirlilik ilkesi vergileme ilkelerinde kanunilik ilkesinin bir alt ilkesi olarak değerlendirilebilir. Kanunilik ilkesinin bütün özellikleri belirlilik ilkesini de kapsamaktadır. Bir vergi sistemi içinde belirlenen esaslarda verginin konusu, mükellefi, matrahı, oranı ve ödenme zamanı gibi temel unsurlar idarenin takdirine ve mükelleflerin keyfilğine bırakılacak şekilde düzenlenirse sistemin etkin çalışması engellenmiş olur. Sonuç itibarıyla belirlilik ilkesi hukuki açıdan herkesin uymakla yükümlü olacağı unsurları daha önceden belirlenmelidir.

Ayrıca belirlilik ilkesinin gereği yasama organının yürürlüğe koyduğu vergi kanunları anayasanın ruhuna uygun olarak konulan kanunlar çerçevesinde yürütme organı tarafından uygulanır. Vergiyi doğuran olay hem yükümlüler üzerinde keyfilği önleme konusunda hem de idareler üzerinde takdir yetkisini kullanması konusunda önlem alınmalıdır. Vergilemede belirlilik ilkesi kanunilik ilkesi ile ilişkili olduğu gibi vergi yükümlülerini de eşitlik ilkesi gereği etkilemektedir. Ayrıca idarenin vergileme işlemlerinde takdir yetkisine bırakılması da eşitlik ilkesine uygun olmayan durumlar ortaya çıkarabilmektedir.

1.5.4.7. Uygunluk ilkesi

Vergileme ilkelerinin sonucusu olan uygunluk ilkesi, verginin konusu ve ödeme zamanının doğru bir biçimde alınmasını ifade eder. Bu ilke vergi yükümlülerinin ödeme koşulları da dikkate alınarak en uygun zamanda beyan ve ödeme işlemi gerçekleştirilmelidir. Ayrıca idareler tarafından da vergi alacağının zamanında tahsil ve taksit işlemi yapılarak vergi yükümlülerine ödeme kolaylığının yanında uygun zaman dilimlerinin de belirlenmesi önemlidir.

Vergi mevzuatında uygunluk ilkesinin teorik olarak olumlu bir yapısı olsa da uygulamada bu olumlu yapıyı sağlamak oldukça güçtür. Vergi mükellefleri arasında ekonomik, sosyal, mali ve psikolojik etmenlere göre farklılıklar gözürken aynı etmenlere bağlı olarak da vergi çeşitlerini sınıflandırırken de aynı grupta ortaya çıkmaktadır. Bu ilkenin uygulanabilmesi içinde vergilemede adalet, açıklık ve basitlik ilkelerine uyarak maliye politikalarını güçlendirirken bir yandan da mükelleflere vergi bilinci oluşturmada olanak sağlanmış olacaktır.

1.6. Vergi Reformu Yaklaşımları

Ülkelerin vergi konusundaki yaklaşım ve gelişimlerini incelemek için o ülkenin gelişmişlik düzeylerine, o ülkedeki piyasa yapılarına, mali konjonktüre ve vergileme sisteminin temel ihtiyaç ve amaçlarına uygunluğuna göre değişiklik gösterebilir. Ülkelerin amaçladıkları reform çalışmaları ve yaklaşımlarında görülen değişiklikler uygulanacak olan politikaları da etkilemektedir. Vergi reformlarının birçok amacı olsa da temel amaçları olan basitlik, adalet ve etkinlik ilkeleriyle uyumlu olmasına özen gösterilmelidir. Bu ilkelere bağlı olarak gerçekleşen temel etmenler vardır. Bunlar;

- Ülke içinde adaletin sağlanması
- Etkinlik ilkesinin ekonomiye verimliliği konusunda etkili çalışmalar yapılması
- Yönetim maliyetlerinin düşürülmesi

- Vergi gelirlerinin artırılması

gibi unsurlar üzerinde etkilidir. Bu unsurların gerçekleşebilmesi için vergi reformlarında hedeflenen ve planlanan vergi çeşidine göre sınıflandırarak yeni düzenlemelere gidilmelidir.

Lledo, Schneider ve Moore'ın yaptığı araştırmada vergileme reformu yaklaşımlarında çeşitli önerilerden etkilenerek, her bir yaklaşımı göz önüne alarak vergi reformlarının ana noktası nedir? bu reformların ne zaman uygulanacağı? Konularında farklı sorulara cevap aramaktadırlar. Lledo, Schneider ve Moore'ın literatür çalışmalarında yer alan vergi reformu yaklaşımları günün koşullarından etkilenerek ve siyasal yansımalarla dört ana temel sergilemektedir. Çalışmada Tablo 1 ile gösterilmiş her bir reform yaklaşımları ana hatlarıyla incelenmiş olup alternatif reform yaklaşımlarının kilit noktalarına değinerek yaklaşımlarla ilgili öneriler yukarıda belirtilen sorulara cevap aranarak özetlenmiştir³⁰.

Tablo 1: Alternatif Vergileme Yaklaşımlarının Temel Özellikleri

³⁰ Yunus, Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.31

Reform Yaklaşımları	Yaklaşımların Kilit Noktaları	Yaklaşımlar İçin Tipik Politika Önerileri
Kamu Ekonomik Yaklaşımı	Mikro ekonomik etkinlik; Adalet; Optimal vergileme;	Vergi yapısı tarafsız olmalı; ara malları üzerindeki vergi oranı sıfır olmalı; kar vergileri ve taşınmaz vergi tabanı yerel yönetimlere tahsis edilmeli; taşınır vergi tabanları da merkezi hükümete tahsis edilmeli.
Makro Ekonomik Yaklaşım	Kısa dönemde istikrar ; Uzun dönemde sermaye birikimi;	Toplam vergiler kamu borçlarının istikrarını sağlamalı; vergi yapısı konjonktürel dalgalanmalardan ziyade istikrarlı gelir akışını sağlamalı; vergi yapısı uzun dönem büyümeyi destekleyecek sermaye birikimini sağlamalı.
Yönetimsel Yaklaşım	Etkili ve etkin bir yönetim;	Vergi yapısı, vergi idaresi ve mükellefler için kolay uygulanabilir olmalı; vergi idaresi profesyonelliğine ve rasyonel bürokrasiye sahip olmalı.
Politik Yaklaşım	Toplumsal meşruiyet; Yönetim kapasitesi; Politik gelişme;	Vergi reformları çeşitli sosyal aktörlere uygun olmalı; vergileme açıkça harcama ile bağlantılı olmalı ve adaleti artırmalı; vergi politikası ve yönetimi görülebilir ve hesaplanabilir olmalı .

Kaynak: Yunus, Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.32

Kapsamlı vergi reformları bahsettiğimiz dört temel yaklaşımla ele alınmakta olup, bu yaklaşımlar vergileme/reform ilkelerine dayandırılabilir. Kamu ekonomik yaklaşımı; etkinlik ve adalet ilkesi arasındaki dengenin korunması ve tarafsızlık (optimal vergileme), makro ekonomik yaklaşım; iktisadi büyüme ve etkinlik, yönetsel yaklaşım; etkin ve verimli bir sistemin kurgulanmasında ele alınması istenen basitlik, politik yaklaşım ise; saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini kapsamaktadır. Bird’e göre, bir ülkedeki vergi politikası seçenekleri; o ülkedeki ekonomik yapı, yönetim kapasitesi ve politik kurumlarca sınırlanmakta; gelişmekte olan ülkelerde bu sınırlamaya karşı mali uzmanların (politik duruş gözetmeksizin) ortak çözümü ise; gelir eksenli bir yaklaşımla “mali alan”ların

genişletilmesidir. Mali alanın genişlemesi ise özellikle harcama vergileri alanında vergi tabanın genişletilmesine, gelir vergisinde vergi oranının dūřürülmesine ve vergi yōnetiminin geliştirilmesine baęlıdır³¹.

³¹ Yunus, Demirli, *Gelişmekte Olan Őlkelerde Vergi Reformları ve Tũrkiye’de Gelir Őzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2011, s.33-34.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ VERGİ REFORMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Vergi Reformları Uygulaması

Vergi reformları hazırlanırken çok titiz ve dikkatli bir çalışmayı gerektirir. Yapılacak reformlar yürürlüğe gireceği zaman siyasi gruplarının uyum içinde çalışmaları yürütmüş olması sağlanmalıdır. Ayrıca vergi reformlarının ülke ekonomisine yarar sağladığı kamuya açıkça izah edilmelidir.

Vergi reformları uygulanırken vergi tabanları ve oranları yüksek düzeylere ulaşmasında vergi yükümlülerinin ödeyecek oldukları vergiyi en az düzeyde ya da üzerlerine düşen vergi yüklerini minimum seviyelere indirmeleriyle ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma veya vergiyi kaçırma yollarını araştırmaktadırlar. Örneğin, emek faktörü sermaye gelirinden daha fazla vergiye tabi olursa işletmeler indirim ve istisnalardan yararlanabilmek için sermaye gelirini daha fazla gösterme yoluna gideceklerdir. Ayrıca vergi sisteminde karmaşıklık olması ya da vergi tabanına çoklu vergi oranı uygulamaları olması vergi yükümlülerince vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yoluna gidilmesine sebebiyet vereceğinden bu da vergi tabanının daralmasına yol açacaktır. Vergi tabanının daralması hem vergi gelirlerinde azalmaya neden olacağı gibi hem de bu azalmaya bağlı olarak mükellefler ve devlet üzerinde vergi oranlarının yükselmesi konusunda baskı oluşacaktır. Bu nedenle de vergi sisteminin dar tabanlı olması geniş tabanlı vergi sistemine göre daha az gelir kaybına neden olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin bazıları gibi Türkiye’de de KDV yürürlüğe girmeden önce dolaylı vergilere dayandırılarak vergi gelirleri sağlanmıştır. Bu dolaylı vergi türlerini uygulamaya koyarken toplanan vergilerde kamu finansmanını sağlamakla birlikte verimlilik sağlanamamıştır ve vergi akışının ekonomiye etkileri göz önüne

alınmalıdır. Ayrıca vergi reformunun en önemli noktalarından biri vergi politikalarının amaçlanan kalkınma planları içinde hedefleri ne derece gerçekleştirdiği ve gelir, harcama fonksiyonlarının doğru kullanılıp kullanılmadığı önem taşımaktadır. Eğer bu vergilerin kullanılmasında farklılık oluşması vergi cezalarına sebebiyet veriyorsa bu da o ülkenin vergi sisteminde yaşanan uyumsuzluğu ortaya çıkarır. KDV öncesi bu durum Türkiye’de de gözükmiştir. Bu uyumsuzlukta gerek vergi yükümlülerini gerekse tüzel kişileri vergiden uzaklaştırarak vergi bilincinin zayıflamasına ve yükümlülerin vergi ödevlerini yerine getirmeme arzusunun doğurur. Vergi yükümlüleri ile tüzel kişilerin vergiler üzerindeki bu davranışı vergileme ilkeleri olan adalet, eşitlik, verimlilik gibi ilkeleri olumsuz etkilerden kamu finansmanını sağlayacak vergi gelirlerinin de azalmasına neden olmaktadır. Vergi reformu planlayan ülkelerde bir diğer önemli nokta borç yükü, yüksek enflasyon ve mali açıklardan kaynaklanan konulardır. Hedeflenen vergi reformu gerçekleştirilirken enflasyon, mali açık gibi makroekonomik istikrar sonucu ortaya çıkan birçok sorun vardır. Ülkemizde de 1980 yılına kadar yüksek enflasyon vardı. Bunun yanı sıra köklü vergi reformu hedefleyen ülkelerin birçoğunda reform öncesi kamu kaynaklarının finansmanı için ayrılan gelirlerin büyük bir kısmı gelir vergisi dışında tutularak ekonomiye olumsuz etkilerini en aza indirmeye çalışılmıştır. Makroekonomik etkilerden mali açık, kamu açıklarının tespitinde bir ölçüt olarak kullanılsa da genel olarak yerel tüketimi kısıtlayıcı etkileri bulunmaktadır. Mali açığı, en aza indirebilmek için devlet merkez bankası aracılığıyla para basarak mali açığın etkilerini azaltmaya çalışırken bir yandan da ekonomide enflasyonist etki meydana getirir. Bu da bireylerin daha az harcama yapmalarını gerektirir. Türkiye’de 1980’li yıllarda enflasyonla mücadele edilirken bu mücadele sadece para politikası ile yeterli olamayacağından ekonomiyi desteklemek amaçlı maliye politikalarına da ihtiyaç duyulmuştur. Çünkü sadece para politikası enflasyonu azdırmaktadır.

Ayrıca makroekonomik kaynaklı mali açıkların finansmanında kaynakları elde ederken kaynağın yerli, yabancı veya merkez bankasına bağlı olup olmadığına göre değerlendirilir. Örneğin, 1970’li yıllarda Meksika gibi ülkelerin ekonomisinde mali açıkları minimum seviyelere indirebilmek için yüksek derece de gümrük koruma vergileri, sabit nominal döviz kurları, düşük bütçe açıkları uygulamaya çalışılmıştır.

Bu önlemlerin yanında Meksika gibi ülkelerde kaynağın yetersiz olmasından kaynaklanan etkiler neticesinde yeterli düzeyde harcamalar yapılamadığından ülke ekonomisinde borç yükü altına girilmiştir.

2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu

Hem gelişmekte olan ülkelerde hem de gelişmiş ülkelerin, gelişmişlik seviyelerini incelerken bunlardan en önemli etken vergi sistemleri içerisinde yer alan vergi reformlarıdır. Bu ülkelerin reformlarını incelerken aslında uygulanan bütçe gelir ve giderleri kontrol altına alınması dikkat edilmelidir. Bazen devlet planlanan bütçeyi uygularken mali politikalarda dengesizlikler yaşanabilmektedir. Devlet oluşan bu iktisadi dengesizliği minimum seviyelere indirebilmek adına bir dizi önlemler almaya gitmektedir. Bu önlemler vergi sisteminde oluşan aksaklıkları gerek makro ekonomik gerekse yapısal anlamlarda düzenlerken uygulanacak olan vergi reformlarının da daha başarılı olmasını sağlamaktadır. 1988 yılında birçok ülke ile beraber Türkiye'nin de içinde bulunduğu bir proje de ülkelere vergi reformunun uygulanmasında ne gibi deneyimler kattığına değinilmiştir.

Vergi reform deneyimlerinin analizi gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısının şu özelliklere sahip olduklarını göstermiştir³²;

- *Karmaşık, yönetmek ve uymak zor,*
- *Esneksizlik, büyümeye ve ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına cevap vermemektedir,*
- *Etkinsizlik, genellikle görece olarak küçük bir gelir artışı sağlarken, beraberinde ciddi ekonomik çarpıklıkları da getirmektedir,*
- *Eşitsizlik, benzer koşullarda bulunan birey ve işletmelere farklı işlemlerde bulunmaktadır,*
- *Adil olmayan, vergi yönetimi ve denetim seçimi ve sisteme yenilenlere yönelik.*

³² Murat ÇAK, “*Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Yasaların Değerlendirilmesi*”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:140, Aralık, 1999, s.75-76.

Aynı zamanda gelişmekte olan ÷lkelerdeki vergi sistemleri; gelir arttırma, sanayileşme ve bölgesel kalkınma, tasarruf, yatırım, istihdam ve ihracatı arttırma gibi ekonomik politikalarla genellikle çelişmektedir.

Bu değerlendirmeler neticesinde vergi reformlarını en çok etkileyen konulardan birinin kaynak dağılımı olduğu gör÷lmektedir. Kaynak dağılımının reformlar üzerindeki etkisi yürürlükte olan vergilerde etkinlik sağlanması, yatırımlar ve tasarruflar üzerinde öngör÷len risklerin analiz edilmesi gibi etkenleri göz önüne alarak vergilerin etkin faaliyet göstermesine dikkat edilmelidir. Özellikle gelişmiş ÷lkelerde kaynak dağılımında etkinlik etkisi arz yönlü iktisat politikalarından kaynaklanmaktadır. Bu da bir vergi reformunun kaynak dağılımında etkinliğe ulaşması o vergi sisteminin iktisadi anlamda vergide yansızlığa göre ölçülmesine sebep olmaktadır.

2.3. Gelişmekte Olan ÷lkelerin Vergi Sistemleri İçin Reform Önerileri

Bu kısımda gelişmekte olan ÷lkelerin vergi sistemleri için bazı reform önerileri gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve servet vergisi üzerinde değerlendirmeye çalışılmıştır.

2.3.1. Gelir Vergisi

Gelir üzerinden alınan vergilerin vergi sistemi içinde birçok vergiye etkisi söz konusudur. Bu etkilerin doğru analiz edilerek sosyal, ekonomik ve mali olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Vergilerin gelir üzerindeki etkisi sadece işgücü arzını değil tüm emek piyasasını doğrudan etkiler. Gelir üzerinde yaşanan değişimlerin vergi sistemini bir yandan olumlu etkilerken diğer yandan olumsuz yani vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi davranışları da ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerin ekonomide tasarruf yapma olanağını da sağlamaktadır. ÷lkemizde bu konuda şuan da yapılan son çalışma gelir ve kurumlar vergisini birleştiren tek bir kanun üzerinde çalışılmaktadır.

1949 yılına kadar ülkemiz savaşlarında etkisiyle içe kapalı bir ekonomik politika izlerken savaşın bitmesiyle dışa açık bir politika izlemeye başlamıştır. Bu yıla kadar ülkemizin vergi politikaları çok karışık bir yapıdaydı. Bu karışıklığı önlemek amacıyla o yıla kadar uygulanmakta olan kazanç vergisi kaldırılarak yerine Gelir ve Kurumlar Vergisi konulmuştur. Vergi kanunlarındaki karmaşıklığı da ortadan kaldırmak içinde vergi kanunlarındaki yeknesaklığı sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu oluşturulmuştur. Bu ülkemizde yapılan en kapsamlı vergi reformlarından birisidir.

1950 yılında gelir vergisinin yanında kurumlar vergisi, esnaf vergisi, vergi usul kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu hedeflenen reformlar 1930 lu yıllarda Almanya'dan Türkiye'ye göç eden Musevi profesörlerin (Neumark, Kessler, Hirsch vb.) katılımı ile hazırlandığı için Alman vergi sisteminden örnek alınarak düzenlenmiştir. Bu vergi kanunlarının yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe konuluşu da vergi hukuku alanında gerçek bir vergi reformu olarak kabul edilmektedir. O tarihlerde Fransa, Belçika ve İtalya gibi ülkeler henüz sedüler gelir vergisi uygulamaktaydı. Alman vergi sistemi ise üniter nitelikte olup, çok ileri bir düzeye erişmiştir. 1950 reformu Alman Vergi Kanunları paralelinde gerçekleştirilince Türk Vergi Sistemi dolaysız vergilerle vergi hukuku alanında birden bazı sanayileşmiş batı ülkelerinden de ileri bir düzeye kavuşmuştur.

Neumark'ın da sözünü ettiği gibi en az geçim indirimi müessesesi de Gelir Vergisi ile beraber ilk defa 1950 yılında sistemimize girmiştir. En az geçim indirimi müessesesi bilindiği gibi vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünü azaltan bir müessesedir. Ayrıca Gelir Vergisi ile birlikte yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu da vergi sistemini daha etkin ve anlaşılır hale getirmiştir. Bu gibi sebeplerle 1950 reformunun büyük bir etki ve büyük sonuçlar yarattığını söyleyebiliriz. Yani yapılan bu reform tam anlamıyla bir vergi reformudur ve vergi reformu tanımına uygundur. Türkiye 1950 yılında çıkarılan bir dizi tedbir ile vergi reformu yoluna başladı. Bu ilk vergi reform paketi aşırı hızlı gelir artışı sağlamak için tasarlanmış savaş zamanı değişiklikler ile karışık halde olan bir vergi sistemini

düzene çıkarmaya çalıştı. Aynı zamanda modern bir vergi sistemi için zemin hazırlamaya çalışıldı.

Reformların dokusu büyük oranda bir politika tavsiyecisi Alman Danışmanı, Fritz Neumark'ın tavsiyesinden etkilenmiştir ve bir dizi oluşturulan reformlar eski Federal Almanya Cumhuriyeti'nin vergi sisteminden esinlenerek düzenlenmiştir. Ancak, oluşturulan yeni vergi sistemi çiftçilerin gelirleri üzerinde vergi yükünü azaltarak yeni vergi sisteminde yasalaşan kanunlar uygulanmaya çalışılmıştır. 1950 yılında demokratik seçimlerin ardından, yeni bir hükümet parlamentoda çoğunluk ile güç kazandı. İktidarın ilk yıllarında, bu hükümet serbest piyasa ekonomik politikasını benimsemiş ve içeriğinde çok değişiklik olmadan vergi reform önerilerini uygulamışlardır. Ancak, 1950'lerin ikinci yarısı sonlarında vergi gelirlerinin, özellikle KVG'nin ekonomiye yavaş büyüme etkisi gösterirken aynı zamanda kamu harcamaları hızla büyüdü. Bu dönem de mali açıklar, enflasyon ve büyümede yetersiz kalınması gibi birçok sorun da ortaya çıkarak vergi reformları üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Büyük bütçe açıkları da enflasyonda keskin bir artışa yol açmıştır. 1953 ve 1954 yılında yaklaşık yüzde 5 oranında oluşan yıllık fiyat artışları 1957 de yüzde 23'e tırmandı. 1958 yılında Türkiye'nin dış borç ertelenmesi ardından, Hükümet, Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından desteklenen bir istikrar programının tanıtımı yapıldı. Türkiye o yıllarda banka kredisi dondurma, Türk lirasının önemli bir devalüasyonu ve büyük hacimli kamu harcamalarının daralması dâhil kemer sıkma önlemleri alma yoluna gitmiştir. Bunların yanı sıra hükümet vergi gelirlerini artırmak için herhangi bir önemli vergi önlemleri alma çalışmalarına gidememiştir. Hükümet 1956 yılında vergi imtiyazları yaparak, ilk olarak küçük esnaf ve zanaatkârların peşin gelir vergisini kaldırılarak ve ardından üreticilerin geniş tabanlı satış işlemleri vergisi kaldırılarak bütçeye ve ekonomiye katkı sağlamaya çalışmıştır. İşlem vergisini pamuk, iplik, yakıt, elektrik, plastikler ve çelik ve diğer metaller gibi imalat girdileri üzerinde dar bir şekilde bulunan tüketim vergisiyle değiştirmiştir.

1960 yılından sonra Türkiye'de hem ekonomik hem de siyasi yönden önemli değişiklikler görülmüştür. Bu dönem ki yapılan çalışmalarda vergi sisteminin

geliştirilmesi amaçlanmıştır. Vergi sisteminde mükellefler üzerinde yaşanan vergi yükünden kaynaklanan sorunlar çözümlenmeye çalışılırken bir yandan da ekonomiye yön vermek amacıyla iktisat politikalarından da faydalanılmaya çalışılmıştır. Ayrıca böyle bir sistemin yanında kamu finansmanını sağlamak amacıyla vergi gelirlerini arttırma yoluna gidilmiştir. Bu doğrultuda tüm vergi sistemini gözden geçirilmesi için bir Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Komite, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, yeniden değerlendirme, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı, vergi uzlaşması, gümrük muafıkları gibi yatırımlar için teşvik sağlayan başlıca önerilerde bulunulmuştur. Vergi reform komisyonunun faaliyet ve hizmetleri bazı gruplarca çok beğenilmiş olsa da, bazı gruplar bu konuyu şiddetle eleştirmişlerdir. Hatta komisyon raporları o zaman hükümet tarafından bazı yabancı bilim adamlarına da incelettirilmiştir. Bu bilim adamlarından birisi olan planlı ekonomiye geçişte danışman olarak çağrılan N. Kaldor'un konuyla ilgili raporunda ifade ettiğine göre gelir vergisinin, kendi deyimiyle Türkiye gibi ülkelerde ziraatın vergilendirilmesi konusunda verimsiz ve etkin bir konumda olmadığı inancındadır. Kaldor, bu konuda matrahı her bir bölgenin ve her bir arazi tipinin ortalama safi zirai hâsılası olan artan oranlı bir verginin uygulanmasını önermiştir.

Bu öneriler neticesinde üzerinde çalışılan reformlarla çok büyük değişikliğe gidilmiştir. Vergi reformlarında değişikliğe gidilmesinin en büyük nedenlerinden biri vergi kayıplarını önlemek ve vergi kaçakçılığını azaltarak Vergi Usul Kanunu'nun etkin ve adaletli bir şekilde uygulanmasını sağlamaya çalışmaktır. Ülkemizde güçlü bir ekonomi oluşturmak için basitleştirilmiş ekonometrik modellere dayanan tahminler yaparak ekonomide oluşacak olumsuz etkenlere karşı tedbir alınmış olabilir.

Bu reform ile kişilerin kişisel gelirleri gelir vergisi kanunu ile kurumların gelirlerinin de kurumlar vergisi kanunu ile vergilendirilmesi sağlanmıştır (Günümüzde gelir vergisi ile kurumlar vergisinin birleştirilerek ve sadeleştirilerek tek bir kanunda toplanması yönünde çalışmalar yapılmaktadır.) . Aynı zamanda ekonomide yüksek gelirli gruplara karşı vergi yükünün daha büyük bir pay ayırmaya hükümetin niyeti vardı. Ayrıca, vergi reformu paketi, vergi mükelleflerinin

yükümlülüklerini ve vergiyi değerlendirmek bilgi edinme, denetim yapmak ve vergi borçlularından vergi toplamak için vergi idaresinin yetkileri ile ilgili genel kuralları ortaya koyan yeni bir vergi usul kanunu oluşturmak istenmiştir.

1960'da kurulan hükümet ülkenin kamu maliyesini sağlam bir zemine koymanın yanında demokratik sistemin gereklerini yerine getirmek için çalışmaktaydı. Ayrıca vergi sisteminde vergi dilimlerini iyileştiren bir takım önlemler alınırken bu önlemlerin ekonomi de oluşan olumsuz yönlerini yani fiyat istikrarını bozucu etmenlerle müdahale edici politikalar izlemekteydi. Buna ek olarak, bir kez daha tarım sektöründe gelir vergisi genişletilmiş ve kurumlar vergisi oranını 10 dan yüzde 20 ye yani iki katına çıkıyordu. Böylece yüksek gelirliden daha yüksek düşük gelir gruplarından da daha düşük vergi almayı amaçlayan adil bir vergi sistemi oluşturulmuştur. Kamu kesimi açığı azalmış, kamu yatırımları ve gelirlerini artırmak için çeşitli tedbirler alınarak kamu sektörünün finansman ihtiyacı sağlanmaya çalışılmış ve genel olarak fiyat istikrarı, taban fiyat uygulamaları gibi bir dizi önlemler alınarak ekonomiye canlılık kazandırılmaya çalışılmıştır. Ekonomik kalkınma politikalarını analiz etmek ve bu analizlerin doğru uygulanması sağlamak için 30 Eylül 1960'da Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) oluşturuldu. 1961 yılında düzenlenen seçimlerle ortaya çıkan koalisyon hükümeti vergiler üzerinde iki önemli değişikliğe gitmiştir. Bu değişikliklerden ilki çiftçiler üzerindeki gelir vergisi etkisini yumuşatarak yatırımı ve ihracatı teşvik etmek amaçlı yeni vergi teşvikleri uygulanması sağlandı. Ayrıca hükümet nominal vergi gelirlerinden yararlanarak yeni bir gelir vergisi tarifesi uygulamak için düzenleme çalışmaları yapmaktaydı. Diğer değişiklik ise 1964 yılında ilk Beş Yıllık Kalkınma Planını uygulamak için gerekli olan kamu kaynaklarının finansmanı amaçlanarak ortaya konulan tahminlerin gerçekleşmesi için ve ekonominin imkânlar doğrultusunda gelişimi amaçlanarak düzenlenmiş politikalarıdır. Dış ticaret ile ilgili olarak vergilendirme politikaları damga vergisi dahil dış ticaret açıklarını kapatmak yönlü hem kayıt altına alma hem de ekonominin ihracat yönlü gelişmesini destekleyerek ithalatın döviz kuru ile birleşen enflasyonist baskısını azaltmaya çalışmaktadırlar. Ayrıca kalkınma planının en önemli özelliği yeni vergileri uygulamak ve mevcut olan vergilerin oranlarının artırılması yerine ya gelir vergisi ya da satış vergisi tabanını genişleterek vergilerin

toplanmasına yardımcı olarak mükellefler üzerinde de vergi bilincinin oluşması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu oluşan vergi bilinci hem vergi yükümlülerini hem de tüzel kişileri fazla vergi vermelerini sağlasa da zamanla reformların daha kolay uygulanması için bir zemin oluşturmaktadır. 1965 yılında iktidara gelen hükümet ilk adımı özel sektörü ve sanayileri teşvik etmek olmuştur. Sektörler üzerinde çok sayıda muafiyet ve istisna oluşturarak piyasanın canlanmasını sağlamaya çalışırken bir yandan da yatırımların teşviklerinde uygulanan muafıklar ve sermaye birikimini hızlandırmak adına bir dizi düzenlemeye gitmiştir. Ayrıca bu düzenlemede amaç gelir vergisi matrahındaki karışıklıkların giderilmesi sonucu kamu harcamalarında ve devletin bütçesinde oluşan açıkların en aza indirilmesi olmuştur. 1970 li yıllara gelindiğinde ise enflasyon oranının yüzde 11 lere ulaştığı görülmüştür. Enflasyon oranında yaşanan bu artış hükümeti mali alanda kemer sıkma programı ve ekonomide yaşanan dengesizlikleri, fiyat istikrarsızlıklarını giderici bir takım önlemler almasına neden oldu. Bütçe açığını azaltmak için devlet yeni bir vergi reformu paketi hazırlayarak yürürlükte olan vergi oranlarını da artırmaya çalıştı. Bu vergi reformu kapsamı içinde bina ve arazi vergilerinde tarh usulüne, gayrimenkul kıymet artış vergilerinde eksik beyan gösterenlerin cezalandırılması, tüketim malları üzerinden alınan satış vergilerinde kayıt dışının önlenmesi ve motorlu taşıt vergilerinin artırılması hedeflenerek vergiden sağlanan gelirlerin azalması engellenmiş oldu. Ekonomide makroekonomik etkenlerde yaşanan olumsuz durumlar büyümeye olumsuz etki yaratarak ekonomide durgunluğa neden olmuştur. Bu yaşanan durgunluk ekonomi ve vergi gelirlerinde olumsuz etkiler oluşturmaktaydı.

1970 li yıllarda ülke ekonomisinde yaşanan mali açıkların yeni vergiler ile düzenlenmesi ve kamu finansman açıklarının yüksek vergi oranları ile karşılaşırken ekonomide enflasyonist etkenlere yol açmamasına dikkat edilerek kamu maliyesine uygun çalışmalar yapılmaktaydı. Yaşanan mali açıklar ciddi bir kamu maliyesinde düzenlemeye gidilmesine neden olmuştu. O dönemlerde yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle de ekonomide daha hızlı büyüme arayan, Türk politikacılar yatırım teşvikleri vererek özel sektör yatırımlarını teşvik etmek için düzenlemelere giderken diğer taraftan da kamu iktisadi teşebbüslerinin yatırım faaliyetleri için kamu finansmanını sağlamak adına yeni önlemler almışlardır. Bu önlemler neticesinde

Ülkemiz gerek yatırım gerekse tüketim harcamalarında uygulanan teviklerde hedeflenen düzeyde bir sonuca ulamamıtır. Ekonomide yaşanan olumsuz durumlar bazı koşullarda dış ülkelerden yardım alınarak ekonomiye katkı sağlamaya çalışılmıştır. Ancak, uygulanan politikalarda yaşanan aksaklıklar enflasyonun hızla artmasına yol açmış ve yetkililer açığı finanse ve tüketimi azaltmak için enflasyonu bir vergi olarak uygulanmasına neden olmuşlardır.

Vergi sistemi içinde yaşanan karmaşıklık gelir vergisinin yapısını etkilerken bir yandan da vergileme ilkeleri içinde adalet, etkinlik, tutarlılık ve eşitlik gibi birçok ilkeyi de etkilemektedir. Bu etkilerin yanında yükselen fiyat seviyelerinin etkilerini dengelemek için vergi sisteminde çalışmalar yrtlmeye balandı. Bu çalışmalarda piyasalarda endeksleme eksikliği olan Kişisel Gelir Vergisi, gelir vergisi yükünün büyük bir kısmını sermayeden alarak emek (ii) faktörüne yönlendirmeye çalışıldı. 1983 yılı seçimlerinden önce askeri yönetim küçük aplıda olsa vergi sisteminde 24 Ocak kararlarıyla birlikte değişikliğe gitmiştir. Ancak bu değişim vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasında vergi uyumunun sağlanmasında olumsuz nedenlere sebep olmuştur. 1983 yılı seçimleri ile kurulan hükümet bu döneme kadar ki uygulanan politikalardan farklı bir politika izlemiştir. Bu hükümetin temel politikası ekonomiye daha dışa dönük bir yönelim vermek oldu ve önceki hkmetlerin ithal ikameci politikalarının birçoğunu ortadan kaldırarak ihracata yönelik politika uygulamaları ile yeni düzenlemelere gitmiştir.

Vergi politikasında önemli yenilik ise, 1985’de Katma Değer Vergisi (KDV) zerinde yapılan çalışmaların başarılı bir şekilde uygulanıp yürürlüğe girmesi ile olmuştur. Ancak, belirli harcama planlarını teşvik etmek, ticaret vergilerini düzenlemek ve bütçe dışı fonlara başvurmak için hükümetin artan eğilimli vergilere yönelmesi gerekmektedir. Bu etmenlerin ekonomiye etkilerinin yanında kamu açığı da ciddi boyutlar haline gelmişti. zal hükümeti bu kamu açığını kapatmak için kapsamlı bir şekilde vergi reform tasarısı düzenleyerek vergi oranları ve muafiyet konularında kamu finansmanı için gelir sağlamaya çalışmıştır. Bu uygulama, vergi oranları, muafiyetler ve gelecekteki vergi yükünü artırırken vergi mükellefleri üzerinde de vergiye uyum ve vergi bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır.

2.3.2. Kurumlar Vergisi

Ülkemizde Kurumlar Vergisi 1950 yılında Gelir Vergisinden ayrılarak ayrı bir vergi sistemi içerisinde oluşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca ülke içinde yer alan firmalarında gerek üretim-yatırım gerekse kar-zarar durumlarını fizibilite ederken bunları en uygun koşullar altında ve vergi sistemini de dikkate alarak düzenleyen bir sistem oluşturulmuştur. Bu sistem firmalar ve şirketlerin Kurumlar Vergisine geçmelerini zorunlu kılmıştır. Kurumlar Vergisinin yanında firmalar üzerinde daha farklı vergi kanunları da uygulanmaktadır. Bunlardan bazıları sosyal güvenlik katkı payları, sermaye gelirleri üzerindeki vergiler, bölgeler arasında yaşanan gelişmişlik farklarını muafiyet, istisna ve indirim ile dengelemek ve döviz girdisini özendiren vergi politikaları uygulamak gibi vergiler yer almaktadır. Ülkemizde uygulanan vergi politikalarından biri olan vergiyi tabana yayma politikası değiştiğinde ülke politikasında da vergiye yaklaşım konusu değişim gösterecektir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu alanında yapılan reformlar bir yandan ülke ekonomisine fayda sağlarken bir yandan da vergi hâsılatında aşınmaya neden olan zararlar doğurmaktadır. Bu durum uygulanan kısa vadeli ekonomi politikalarında ve uzun vadeli ekonomi politikalarında da görülebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu da Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Daha önce de bahsedildiği gibi bu dönemde Türk Vergi Sistemi büyük bir reform geçirmiştir ve tamamen yeni ve modern bir kimliğe kavuşmuştur³³. Bazı yazarlar 1950 yılında yapılan reformların belli başlı aksaklıklarını vergi yükünün adil olarak dağıtılmaması, vergiden beklenen optimal (en uygun) hasılatın sağlanamaması ve vergi sisteminin iktisadi kalkınmaya yardımcı olacak şekilde düzenlenmemesi olarak görmektedirler. Dolayısıyla bu aksaklıklar sonucu, 1960'lı yıllara gelindiğinde yeniden değişiklikler yapılması zorunlu hale gelmiştir. 1961 yılına gelindiğinde yeni anayasal düzenle birlikte Kurumlar Vergisinde de bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikleri şöyle sıralayabiliriz³⁴:

³³ İlhan ÖZER, “*Devlet Maliyesi*”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Cilt 1, Ankara 1986, s.228

³⁴ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye’de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367, Ankara, 2005, s.21

- *Yürürlükte olan hükümetlere göre kurumlar vergisi oranı sermaye şirketleriyle kooperatiflerde %10, bunların dışında kalan kurumlarda %35 iken, yeni düzenlemeyle sermaye Şirketleri ve kooperatiflerde kurumlar vergisi oranı %20"ye çıkartılmıştır.*
- *Dar mükellefiyetin konusu dışında kalan bazı iratlar mükellefiyet konusuna dâhil edilmiştir.*
- *Gelir vergisinde yer alan vergi güvenlik müesseselerinden asgari kar hadlerinin kurumlara da tatbiki sağlanmıştır.*

1950 yılındaki bu değişikliklerin yanında Kurumlar Vergisinde yine birçok yenilik yapılmıştır. Bu yenilik içerisinde yatırım indirimleri, devlet teşviklerinin artırılması, zirai kazançların vergilendirilmesi gibi uygulamalar getirilerek Kurumlar Vergisinin uygulanmasını pekiştirmek amaçlanmıştır. Bu uygulamalardan sonra 1970'li yıllara gelindiğinde ülke ekonomisinde yaşanan enflasyon hem gelir vergisini hem de kurumlar vergisini derinden etkilemiştir. Bu etkilerin olumsuz sonuçlarından kurtulmak için vergi politikalarında muafiyet, istisna ve indirimlerin yanında devlet teşvikleri de uygulanarak piyasanın canlandırılmasını hedeflemişlerdir.

Daha sonra 1980 yılı sonunda çıkarılan 2361 sayılı Kanunla kurumlar vergisine, finansman fonu uygulaması getirilmiş, dar mükellefiyet tabi kurumların ihracat muafılığı kaldırılarak rekabet eşitsizliği giderilmiş, sermaye şirketi ile kooperatifler için kurumlar vergisi oranı %25"ten %40"a çıkarılmış, ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik için bazı istisna ve muafiyetler getirilmiştir³⁵. 1998 yılında 4369 sayılı kanunla kurumlar vergisinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır³⁶:

- *Kurumlar vergisi oranı %25"ten %30"a çıkarılmıştır,*
- *Asgari kurumlar vergisi kaldırılmıştır,*
- *Kurumların, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediye ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine sayılan derneklere ve bilimsel araştırma, geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yaptıkları bağış*

³⁵ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye'de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367, Ankara, 2005, s.24

³⁶ Bumin DOĞRUSÖZ, *"Vergi Reformu Yorum Ve Açıklamaları"*, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş. İstanbul, Ağustos 1998, s. 60-61

ve yardımların, toplamının o yıla ait, kurum kazancının %5"ine kadar olan kısmını kazançlarından indirebilmeleri kabul edilmiştir,

- Dernek ve vakıflara ait bazı işletmelere tanınan muafiyet, "turizm işletme belgesi" yahut "seyahat acentesi Belgesi"ne sahip kurumların bu belge kapsamında elde edecekleri döviz hâsılatına uygulanan istisna yürürlükten kaldırılmıştır.
- Kurumlarda geçici vergi uygulaması değişmiştir ve kurumların üçer aylık dönemler itibariyle çıkartacakları bilançolarda oluşacak kazançlarının üzerinden %25 oranında geçici vergi ödemeleri hususu getirilmiştir.

Bunun dışında; kurumlar vergisinde kar dağıtımı halinde, varsa kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, dağıtılan kar üzerinden halka açık Şirketlerde %5, diğerlerinde %15 nispetinde tevkifat yapılır. Ayrıca kural olarak istisna kazanç ve iratlar tevkifata tabidir. Ancak yapılan düzenlemelerle bazı istisna kazanç ve iratlar tevkifat dışı tutulurken; bazıları sıfır oranında, bazıları da değişik oranlarda (%10, %18 gibi) tevkifata tabi tutulmuştur. Kurumlar vergisi ve tevkif edilen vergi üzerinden ayrıca %10 oranında fon alınmaktadır (3824 sayılı kanun). Tevkifat ve fonlar da dikkate alınırsa, hiç istisna kazancı bulunmayan ve vergi sonrası karının tamamı dağıtılan bir kurumda vergi oranları halka açık Şirketlerde %36,7 diğerlerinde %44"e ulaşmaktadır³⁷.

Kurumlar vergisi (KV), gelir vergisi ile aynı zamanda yürürlüğe girerken hükümet bu iki vergi tabanını iyileştirmek için birçok reform niteliği taşıyan politikalar izlemişlerdir. Kurumlar Vergisi bu iyileştirmelerin bir kısmını 1950'lerden 1960'lı yılların ortalarına kadar toplam vergi gelirlerinin bir kısmını istikrarlı bir politikalar izleyerek karşılamaktaydı. 1980'li yıllara gelindiğinde ise uygulanan politikalardan verim alınması hedeflenmekteydi. Birçok şirket ve kuruluşlardan belirli bir oran karşılığında vergi alınarak kamu finansman kaynaklarına gelir elde etme amacı düşünülürken devletin bu politikalarla giderek artan bir vergi matrahı yansıttığı görülmekteydi. Bununla birlikte, vergi gelirlerindeki artış kurumsal vergi oranlarında istikrarlı bir artışa neden olmaktadır. Kurumlar Vergisi sermaye şirketleri, dernekler, vakıflar ve kâr amacı olmayan bir takım ticari teşebbüslerle ilgilenen devlet organları gibi tüzel kişilerin ticari faaliyetlerini kapsamaktaydı.

³⁷ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye'de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367, Ankara, 2005, s.79

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa tabi olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait işletmelerin vergilendirilmesi kanunlara bağlı olarak düzenlenmektedir. Devlete bağlı şirketler, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. 1970'lerde Kurumlar Vergisi daha yaygınlaştırılmıştı ve oranlarında farklı vergilendirmeler olmuştu. Ancak, 1980'de imtiyaz oranı kaldırıldı ve şimdi hem özel hem de kamu teşebbüsleri aynı nominal vergi oranına tabi tutulmaktadır. Kooperatifler başından itibaren kurumlar vergisinden istisna olmaktadır. Bu uygulanan istisna özellikle konut sektöründe zayıf ve kötü yönetilen işletme faaliyetlerinin yaygınlaşmasına neden olmuştur. 1987'den sonra hükümet, daha yaygın olarak kullanılan işletmeler için daha düşük vergi oranları uygulayarak şirketler üzerindeki vergi yükünü azaltmış ve yatırım yapmaya teşvik etmeye çalışmıştır.

2.3.3. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi (KDV) Türk vergi hukuku içerisinde dolaylı vergiler kategorisinde yer almaktadır. KDV'nin anlamı ve konusu firmanın sattığı mal üzerine koyduğu katma değer üzerinden vergi alınmasıdır. KDV 2 Kasım 1984 tarihli resmi gazetenin 3065 sayılı KDV kanunu ile yayınlanarak 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren de uygulanmaya çalışılmıştır. Katma değer vergisini uygulamaya geçmeden önce bu vergiyi kapsayacak 8 adet dolaylı vergi alınmaktaydı. Bu vergiler; dâhilde alınan istihsal vergisi, ithalden alınan istihsal vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi, işletme vergisi, spor toto vergisi, şeker istihlak vergisi gibi şuan KDV yi kapsayan vergiler alınmaktaydı. 1 Ocak 1985 tarihi ile bu vergilerin bir bütün halinde KDV kanunu içerisinde yer almıştır. KDV vergisini mikro ekonomik ve makro ekonomik açıdan değerlendirecek olursak; mikro ekonomik açıdan KDV işletmelerin ya da mükelleflerin malları alıp satarken satış bedeli ile üretilen malın maliyeti arasında oluşan farktan kaynaklanırken, makro ekonomik açıdan değerlendirildiğinde ise üretim faaliyetine katılan yani emek, sermaye, girişimci ve doğal kaynaklar gibi faktörlerin yarattığı ek değer olarak yer alır. Ayrıca KDV'i Alman vergi sisteminden esinlenerek ve ülkenin ekonomik

koşulları dikkate alınarak kendi vergi sistemimize uyarlanarak düzenlenmiştir. KDV vergisinin günümüzde daha yaygın olarak kullanılması aslında ülke ekonomisine daha fazla hâsılat getirmesi ve birçok vergiye göre daha az maliyetli olması bu vergi türünün piyasa da bütün mallar üzerinden alınmasına neden olmuştur. Aslında bu vergi türünde mükellefler ve tüzel kişiler vergi kaçırılmayı en az düzeyde yapabilecekleri için milli gelirden de olumlu bir artış yaratmaktadır.

Ülkemizde Katma Değer Vergisi yürürlüğe girene kadar bu konuda tüketim üzerinden alınan vergiler zaman içinde değişikliğe uğrayarak uygulanmıştır. Aşağıda bu konuda yapılan değişiklikler kısaca izah edilmiştir. *Katma değer vergisinde farklılaştırılmış oranlar uygulanarak ve zorunlu tüketim maddeleri vergi dışı bırakılarak vergilemede adalet amacı sağlanabilir. Türkiye’de ilk tüketim vergisi 1926 yılında konulan “Umumi İstihlak Vergisi”dir. Aşarın 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 yılında Umumi İstihlak Vergisi’nin yerine Muamele Vergisi getirilmiştir. Bu verginin konusu, motor gücünden yararlanan sanayi işletmelerinin ürünleri ile banka ve sigortacılık faaliyetleriydi. 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 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 1940-1950 arası yoğun bir şekilde kullanılmıştır. (1944-46 arası toplam vergi hâsılatı içindeki payı ortalama %10 düzeyinde)³⁸.*

1957 yılında dâhilde alınan Muamele Vergisi kaldırılıp yerine İstihlak Vergisi getirilerek gider vergileri dönemi başlatılmıştır. Muamele Vergisi’nden farklı olarak bu

³⁸ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No: DPT:2454- ÖİK:510, Temmuz 1996, s.40

vergi imalattan değil ilk madde üretiminden alınan bir vergi niteliğindedir. 1957 yılında toplam vergi hâsılatı 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 gerçekleşmiştir³⁹.

3065 sayılı KDV Kanununun 'da açıklanan verginin konusuna giren mal ve hizmetleri vergilendirirken bu ürünleri üç farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma içinde I sayılı listede ekmek, toptan kuru üzüm, toptan kuru incir, toptan et, gazete, dergi, kullanılmış binek otomobilleri, arpa, mısır, yulaf gibi mal ve ürünler yer alırken devlet bu ürünler üzerinden %1 oranında vergi almaktadır. II sayılı listede ise giyim eşyaları, halı ve dokumaya elverişli maddeler, işlenmemiş deri, ilaç, sağlık hizmetleri vs. ürünlerden ise %8 oranında vergi toplanmaktadır. Son olarak da bu sınıflandırmaların içinde yer almayan diğer mal ve hizmetlerden ise örneğin; bitkisel yağlar, konserve, sinema, tiyatro giriş ücretleri, özel öğrenci yurtları gibi hizmetlerden devlet %18 oranında vergi uygulayarak kamu finansmanı için gelir sağlamaktadır.

Katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özellikleridir. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır⁴⁰.

³⁹ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, s.40

⁴⁰ Mualla ÖNCEL, "Gider Vergileri", Hukuk Fakültesi Yayın No: 226, Sevinç Matbaası, 1967, Ankara, s.401

Türk vergi sistemi içinde harcamalar üzerinden alınan vergiler sınıfına giren KDV ülke ekonomisini idari, sosyal ve en çokta iktisadi anlamda etkilemektedir. Bu etkiler mal ve hizmetler üzerinde KDV Kanunu gereği m.11 ve m.17de yer alan bazı istisnalar ortaya çıkarmaktadır. Bu vergi üzerinde uygulanan istisnalar ortaya çıkarmaktadır. Bu vergi üzerinde uygulanan istisnalar KDV'nin konusuna giren bütün mallar için geçerlidir. Ancak istisna uygulaması KDV Kanunu'nun önemli bir bölümünü oluşturan indirim konusunda yapılan düzenlemelerde bazı durumlarda sorunlara neden olabilmektedir. Bu sorunların en önemli temel nedeni istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ifasında indirim konusu yapılamamasıdır. KDV Kanunu'nun kapsamına giren istisnalar 9 alt başlık altında toplanabilir.

Bunlar;

- İhracat istisnası
- Deniz, Hava ve Demiryolu araçları ile kıymetli maden ve petrol aramaları, ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna
- Taşımacılık istisnası
- Diplomatik istisnalar
- İthalat istisnası
- Kültür ve eğitim amaçlı istisnalar
- Sosyal amaçlı istisnalar
- Askeri amaçlı istisnalar
- Diğer istisnalar

KDV 3065 sayı ve 25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu ile kabul edilmiştir. Bu şekilde çeşitli yasalarla düzenlenmiş olan dolaylı vergilerin tek bir yasada düzenlenmesi amaçlanmıştır⁴¹. KDVK ile sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunlar şunlardır⁴²:

*1. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun,
- Dahilde alınan istihlal vergisi,*

⁴¹ Halil SEYİDOĞLU, “*Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*”, Güzem Yayınları, No: 4, 1992, Ankara, s.460

⁴² Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye’de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367,Ankara,2005, s.25

- İthalde alınan istihsal vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- PTT hizmetleri vergisi,
- İlan ve reklam hizmetleri vergisine ilişkin hükümleri,
- 2. 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu,
- 3. 6743 sayılı Kanunun şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri,
- 4. 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor- Toto Vergisine ilişkin hükümleri

Ayrıca Türkiye'nin vergi sisteminde uygulamış olduğu vergilerin sisteme uyumunu denetleyen Avrupa Komisyonu tarafından 2003 yılında bir ilerleme raporu düzenlenmiştir. Bu rapora göre KDV'nin uygulanmasında ekonomik koşullara ve piyasaya uyumu gözlenmektedir. Yine bu konunun mevzuata bağlılığı ve muafiyet istisna, indirim gibi konuların vergi mükellefleri ve vergi idarelerince doğru, ahlaklı kullanımı komisyon tarafından önem taşımaktaydı. Vergi tarh ve tahsilinde vergi mükelleflerini özendirici vergi bilincini sağlamayı amaçlayan politikalar yürütülürken vergi idarecileri içinde modernleştirme ve idari yapıyı güçlendirici teşvikler yapılmasını görmüştür. 2004 yılına gelindiğinde ilerleme raporunda Türkiye için bir önceki yılın eksikliklerinin giderilmesi ve mükellefler üzerinden toplanan vergilerde vergi kapasitesini arttırıcı politikalar yürütülmesi hedeflenmektedir. Yine bu raporda bazı mal ve hizmetlerde yani tütün, alkol gibi ürünler üzerinde uygulanan vergi oranlarının eski değerler üzerinden değerlendirilmesi Avrupa ülkeleri ile uyumu zorlaştırdığı yer almaktadır. 2005 yılı ilerme raporu incelendiğinde tütün ürünleri, alkollü içecekler ve enerji ürünleri KDV kapsamından ÖTV'ye ve AB mevzuatına uygun düzenlenmesi belirtilmiştir. Bu düzenlemelerle KDV içinde son birkaç sene içinde sınırlı da olsa bir gelişme kaydedilmiştir. 2005 yılındaki rapora göre Türkiye'nin bazı gıda, sağlık, eğitim gibi alanlarda %5'in altında vergi oranı belirlenmemesi Avrupa ülkeleriyle uyum göstermediği düşünülmüştür. Bu rapor sonucunda Türkiye'nin daha ileri bir düzeyde yasal düzenlemeye ve mevzuata daha kapsamlı vergi kanunları ihtiyaç duyulduğu belirtilmektedir.

KDV"yi desteklemek için iki önemli kanun daha çıkarılmıştır. Bunlardan biri Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanundur. Bu kanunda ücretlilerin belge (fatura,

perakende satış fişi vb.) alması özendirilerek, başarısı belge sisteminin iyi işlemesine bağlı olan KDV desteklenmiştir. Bunda da önemli ölçüde başarılı olunmuştur. Diğer kanun ise, 3100 sayılı KDV mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanmaları mecburiyeti hakkında kanundur. Bu kanunla KDV mükellefleri gayri safi satış hâsılatı büyüklüğüne göre aşamalı olarak ödeme kaydedici cihaz kullanmaya mecbur edilmiştir. Bunda da başarılı olunmuştur⁴³.

KDV'nin temel oranı başlangıçta %10 iken, bu zamanla %18'e yükseltilmiştir. Temel gıda maddelerinde KDV başlangıçta sıfır iken zaman içerisinde yüzde 3, 5, 6 ve nihayet 8'e çıkarılmıştır. Lüks sayılan mallar 1.1.1988 tarihinden başlayarak, önce %15, sonra sırasıyla %20, %23, %25 ve nihayet %26 nispetinde vergilendirilmiştir. Ayrıca 1996 başından itibaren silindir hacmi 2000 cm³'ü geçen binek otomobillerin tesliminde KDV %40'a yükseltilmiştir. Özel tüketim vergisi 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girince KDV oranları yeniden düzenlenmiştir. Buna göre uygulanmakta olan genel KDV oranı (%18) ile indirilmiş oranlar (%1 ve %8) muhafaza edilmiş; arttırılmış oranlar (%26 ve %40) kaldırılarak, bu listelerdeki malların büyük bir kısmı ÖTV'ye tabi tutulmuştur⁴⁴.

2.3.4. Servet Vergileri

Günümüzde servet vergilerini tanımlarken vergi ödemenin gücünü yansıtmak olsa da aslında kamu finansmanının sağlanmasında devlete gelir sağlamanın yanında bireyler üzerinde de mali dengesizliklerin önlenmesi ve Türk vergi sisteminde yer alan vergileme ilkelerini doğru ve etkin bir şekilde kullanmasını teşvik etmeye yaramaktadır. Servet vergilerinin uygulanmasında ülkeden ülkeye ve zaman içinde yaşanan değişimlerden kaynaklanan farklılıklar olabilmektedir. Ayrıca bu vergi türü zaman içinde de her vergi türünde olduğu gibi değişimlere uğramaktadır. Servet vergilerinde bireylerin sahip olduğu mal ve varlıklar üzerinden yıllık vergilendirmeye tabi tutulmaktadırlar. Vergileme sisteminin en önemli sosyal amacı piyasa mekanizmasının oluşmasını sağlamaya çalıştığı adil, etkin gelir ve servet

⁴³ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye'de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367, Ankara, 2005, s.25 (Vergi İadesi uygulaması 1 Ocak 2007 tarihinde 5615 sayılı yasa ile kaldırılmıştır.)

⁴⁴ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye'de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367, Ankara, 2005, s.89-90

dağılımını sağlamaktır. Piyasa ekonomisinde yaşanan bazı aksaklıklar gelir ve servet vergileri dağılımında bir adaletsizlik oluşturmaktadır. Bu aksaklıkları gidermek için bazı durumlarda devlet daha adil ve eşit bir ekonomik ortam oluşması için piyasaya müdahale etmesi gerekebilir. Devletin piyasaya müdahale etmesi adil ve dengeli bir servet vergilerinin gerçekleşmesini sağlarken devletin de sosyal devlet anlayışını benimsediği görülmüş olur.

Servet vergilerinin alınması sadece vergilerin mali amacını kapsamamaktadır. Bunun yanında bireyler üzerinde sosyal ve kültürel etkilerde göstermektedir. Servet vergileri her zaman bireyler üzerinde mülkiyet hakkı tanımamaktadır. Bazı durumlarda özellikle kamulaştırma, istimlâk, geçici işgal gibi işlemlerde devlet cebren ya da karşılığını ödeme yolu ile kişilerin mallarına el koyabilmektedir. Bu durumlar servet vergisi ile gelir vergisinin birbirinden ayrılması yani servet vergisinin gelir vergisi gibi gelir getiren bir vergi olmadığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla servet vergileri bireylerin iktisadi faaliyetlerinden kaynaklanan bir sonuç değil sahip oldukları mali değer niteliği taşıyan varlıklar üzerinden vergi yükümlülüğü ortaya çıkaran bir durumdur. Türk vergi sisteminde eskiden servet vergileri daha geniş kapsamlı bir yere sahipken değişen vergi sistemiyle önemini yitirmiş ve yerini ağırlıklı olarak gelir vergisine bırakmıştır. Eski vergi sistemi içinde servet vergilerine gerek sermayenin korunması gerekse tasarrufların sağlanması konusunda birçok çalışmalar mevcuttur. Bu uygulama zamanla devletin bir takım önlemler alarak vergi vermekle yükümlü olan mükellefler ve kuruluşlar üzerinde vergi kaçırmayı önleyici bir dizi denetim alınmasını öngörmektedir.

Türk vergi sistemi içinde servet vergileri üç farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisidir. Ülkemizde servet vergilerinin kapsamına giren Veraset ve İntikal Vergisi servet transferi üzerinden alınan vergi türü iken Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi ise servet sahipliği üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedir. Aslında vergi teorisinde servet vergisinin konuları; servet sahipliğinden alınan vergiler, servet değer artışından alınan vergiler ve servet transferi üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç farklı konu kapsamında yer alır. Bu vergi türlerini

günümüzde piyasa koşullarında ve mülkiyet hakkı konusunda devletin kontrol aracı olarak kullandığı bir vergi olarak görebiliriz. Aslında devlet servet vergileri üzerinden almış olduğu vergilerde mali amaçları gerçekleştirmek için toplasa da asıl amacı bireyler üzerindeki servet farklılıklarından kaynaklanan sorunları gidererek sosyal devlet anlayışını da yansıtmak olmaktadır.

1942 yılında yürürlüğe giren ‘Varlık Vergisi’ uygulamada gayrimüslim vatandaşlarla Müslüman vatandaşlar arasında vergi vermede bir ayırım konusu teşkil eden kanun metni içermekteydi. Bu kanunun uygulanması yabancı yatırımcılar için uzun yıllarca Türkiye’ye yatırım yapmama konusunda olumsuz etkiler bırakmıştır. Dolayısıyla varlık vergisinin ekonomistlerce piyasaya zarar verdiği düşünülerek devletin çalışmalar doğrultusunda 15 Mart 1944 tarih ve 4530 sayılı ‘ Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun’ ile bu vergi tamamen yürürlükten kaldırılmış oldu⁴⁵. Böylece ekonomide eşitsizlik yaratan Varlık Vergisinin kaldırılması servet vergisine geçişin hızlanmasını sağlamıştır.

2.3.5 Değerlendirme

Vergi reformunun amacı sadece vergiyi tabana yaymak ve vergi sisteminde sağlanan kamu harcamalarını finanse etmek için uygulanan bir sistemden ibaret değildir. Devlet kamu harcamalarını finanse ederken bir yandan da vergileme ilkeleri içinde yer alan basitlik, eşitlik, adalet ve etkinlik gibi ilkeleri de kapsayan bir vergi reformuna ihtiyaç duyarak sistemi oluşturmaya çalışmaktadır.

Küresel rekabetin etkisi son yıllarda hem dolaylı vergileri hem de dolaysız vergi oranlarında yaşanan artışlar ekonomi üzerinde ‘aşırı yük’ olarak adlandırılmaktadır. Ekonomi üzerinde oluşan aşırı yükü etkinlik maliyetine bağlamak mümkündür. Oluşan etkinlik maliyetini vergi tarifelerinde yapılacak değişikliklerle azaltmak ya da artırmak mümkündür.

⁴⁵https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc026/kanuntbmmc026/kanuntbmmc02604530.pdf Erişim Tarihi: 15.08.2017

Önemli hususlardan biri olan vergi tabanının dar olması da aslında etkinlik maliyetinden kaynaklanmaktadır. Vergi tabanında oluşan darlığı üç şekilde sınıflandırabilir. Birincisi, vergi sisteminin ülke içindeki yeri ve düzeyidir. Türk Vergi Sistemi sınıflandırılırken vergiler gelir üzerinden alınan vergiler ile harcamalar üzerinden alınan vergiler üzerine kurulmuştur. Bireylerin servetleri de gerekli ve yeterli ölçülerde vergi oranlarına tabi tutularak vergilendirilmektedir. İkincisi, vergilerin sınıflarına göre darlığı ve genişliğidir. Örneğin gelir vergisinde, geliri belirlerken kaynak teorisinden net artış teorisine geçilememesinden kaynaklanan sorun aslında verginin tabanının dar olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca geliri etkileyen unsurlar arasında yer alan sermaye kavramından elde edilen gelirlere istisna tanınması vergi tabanını daraltma sorununu da ortaya koymaktadır. Vergi tabanını daraltan diğer bir vergi türü ise KDV olmaktadır. Bu vergi türünde de finans tarafının KDV dışı tutulması vergi tabanının daralmasına yol açan diğer bir vergidir. Üçüncüsü ise vergiyi tabana yayma konusu üzerinde gerekli uygulama ve analizlerin yapılması sağlanmasıdır. Vergi mevzuatında yer alan vergi tabanının genişletilmesi kanun olarak yürürlükte olmakla beraber uygulamada da vergiye uyumu ve mükellefler üzerinde vergi yükü oluşmaması konusunda özen gösterilmelidir. Devlet GSMH'ya katkı sağlaması açısından vergi oranlarında bir artışa gidebilir. Bu artışa bağlı olarak bir takım vergi vermekle yükümlü olan vergi grupları ağır vergi yükü altında kalabilirler. Oluşan ağır vergi yükü vergi sisteminde vergi kayıplarına ya da denetimsizliğin azalmasına sebebiyet verebilir.

Vergi sisteminde yaşanan değişimler sosyal alanda da etki göstermektedir. Vergi sisteminin amacı sadece gelir dağılımını sağlamak değildir. Bunun yanında vergilemenin siyasi kriterlere uygun olarak da yapılması gerekmektedir. Vergi sistemini oluştururken esas olarak vergilemeyi bireylerin ödeme güçleri dikkate alarak düzenlenmelidir. Türk Vergi sistemi incelenirken harcamalar üzerinden alınan vergilerin hem vergi sistemi içindeki payı hem de mükellef üzerindeki etkileri büyüktür. Bu vergi sistemi içinde yer alan diğer bir vergi türü olan servetler üzerinden alınan vergilerin ise vergi gelirleri arasındaki payı biraz daha düşüktür. Gelirler üzerinden alınan vergilerde ise sistem içindeki payı düşük olmasına rağmen vergi sistemi içindeki etkisi yüksektir. Buna bağlı olarak gelir vergisi ücret vergisine

dönüşmüş sayılmaktadır. Gelir vergisinin bu hali ülkenin ekonomisinin gelişmişlik düzeyini de belirlemektedir.

Yukarıda bahsedilen bütün olumlu – olumsuz etkiler aslında Türk Vergi sistemi içerisinde vergi reformunun vazgeçilmez bir tarafını göstermektedir. Bu vazgeçilmez yanına vergi reformunu sağlayacak iki önemli ön şart bulunmaktadır. Bunlardan ilki, devletin demokratik, sosyal devlet olması yönünde çıkarılacak reformlar ikincisi ise, harcamalardan kaynaklanan reformlardır. Eğer vergi sistemi içinde mali, siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda düzenlemelerin yapılmasını sonraya bırakılması mükellefler üzerinde vergi yükünü artırıcı bir etki yaratacağından bu da ekonomiye olumsuz ve uygulanacak vergi reformlarında başarısızlıkların oluşmasına sebebiyet verecektir.

Türkiye''de yapılan reformları genel bir bakışla yorumlarsak yapılan reformlarda hedeflerin şunlar olduğunu söyleyebiliriz⁴⁶:

- *Vergilerin daha geniş tabandan daha düşük oranlar şeklinde alınması amaçlanmıştır.*
- *Vergi uygulamalarında basitlik, etkinlik ve eşitlik arzulanmıştır.*
- *Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere, dolaysız vergiler içinde de gelir vergisinden kurumlar vergisine doğru bir kayma sağlanmıştır.*

Gelir vergisi tarifelerinin yüksekliğinin %25-%55 aralığından, %15-40 aralığına indirilmesi yani artan oranlı verginin düşürülmesi olumlu bir gelişmedir. Ancak adam başına geliri bizden on kat daha fazla olan ABD de gelir vergisi tarifelerinin %5-%28 aralığına indirilmiş olmasına rağmen, bizim daha yüksek bir tarifede ısrarımız; gelir vergisinin arkasında yatan gelirin marjinal faydasının düştüğü teorisi ile taban tabana zıt bir uygulamadır. Ayrıca, bizim ABD den daha yüksek bir tarife ile geliri ve özellikle tasarrufları vergilendirmemiz; Türkiye de sermayenin, ABD ye bakışla daha bol olduğu varsayımını davet eder. Kaldı ki ABD, bu daha düşük tarifeyi, 5000 \$ lık bir asgari geçim indiriminden sonra uygulamaktadır. Dolayısıyla, yeni haliyle bile asgari geçim indirimi

⁴⁶ Metin TAŞ, "*Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler*", *Kamu Kesimi Finansman Açıkları*, İ.Ü.İktisat Fak. Yayın No:554, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:80, İstanbul, 1996, s.462- 464

olmayan Türk Gelir Vergisi tarifesi de, OECD ülkeleri arasında en dik efektif tarife olmaya adaydır⁴⁷.

Buna rağmen 4369 sayılı yasanın beraberinde getirdiği olumsuzlukları şöyle sıralamak mümkündür⁴⁸;

- Vergi oranları düşürülmesine rağmen mükellefler yasaya yine de tepki göstermişlerdir,
- Geçici vergi gibi direnci kaybolmuş vergilere, yapılan değişiklikler sonrasında, direnç oluşturulmuştur,
- Tahsilât oranları düşmüştür,
- Vergi tabanları genişleyeceğine artmıştır,
- Ekonomi daralmıştır.

Bunun dışında, Türkiye’de KDV ve ÖTV vergilerinin vergi sistemine girmesiyle birlikte dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %60'lara yükselmiştir. 1997 yılı itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı %27.4 olan Türkiye, bu oran ile OECD ve Avrupa Birliği (AB) ortalamalarının gerisinde kalırken, mal ve hizmetlerden alınan vergiler itibarıyla söz konusu ortalamaların üzerinde bir orana (%37.1) sahip olmuştur⁴⁹.

Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planıyla da vergi alanında kabul edilen temel strateji “.....tüketim vergilerine ağırlık veren.....bir sistem oluşturmak olmuştur. Ancak harcama ve tüketim vergilerine ağırlık veren bir vergi sisteminin sosyal maliyetleri vardır. Böyle bir vergi sistemi, vergi yükünün dar ve sabit gelirliler üzerinde daha ağır bir biçimde hissedilmesine; zaman içinde gelir ve servet dağılımının bozulmasına yol açacaktır. Bu da toplumsal sınıflar arasında gelir çekişmelerine ve hatta daha büyük ölçekli huzursuzluklara yol açabilecektir⁵⁰.

⁴⁷ Güneri AKALIN, *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınevi, Ankara,2000,s.5

⁴⁸ Mesut KOYUNCU, *Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması*,1.baskı, Maliye Uzmanları Derneği Yayınevi ,2005, s.8-15

⁴⁹ Seyhun DOĞAN, “*Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1998’lerden 2000’e)*”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2002, Sayı 246, s.3

⁵⁰ Genç Osman YARAŞLI, *Türkiye’de Vergi Reformu*, TC Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005\367,Ankara,2005, s. 83

Sonuç itibariyle vergi sistemine bağlı yaşanan bir takım olumsuz etkenlerden biri olan vergi tabanının dar olması gerek mükellefler ve tüzel kişiler üzerinde vergi oranlarının artış göstermesinden kaynaklanan fazla vergi verme etkisi gözlemlenirken gerekse milli hasılayı etkileyen olumsuz durumlar doğurmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ REFORMUNUN YILLARA GÖRE GELİŞİMİNİN İNCELENMESİ

3.1. Türkiye'de Vergi Reformunun Gelişimi

Bu bölümde çeşitli amaçlara yer verilmektedir. Bunlardan en önemlisi Türk vergi sisteminin yıllar içinde değişimini tanımlamak ve tarihsel olaylar içinde derinlemesine incelemek olmuştur. Diğer önemli unsur ise siyasi güçlerin vergi reformlarında yaşanan dalgalanmaları azaltmaya çalıştıkları görülmektedir. Bu bölümde mümkün olduğunca reformların etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır. Türkiye'de vergi reformlarında esas amaç modern gelir vergisini geliştirmek, etkili bir vergi sistemi kurmak ve etkin bir vergi idaresini oluşturmak için çabasına özellikle önem vermesidir. Bu çalışmalar ne kadar başarılı olduğu incelenmeye çalışılmıştır.

3.1.1. Türkiye'de 1925–1950 Yılları Arası Vergi Reformunun Gelişimi

Cumhuriyetin ilanından sonra Dünya'da meydana gelen ekonomik ve siyasi gelişmelerle Vergi biliminde uluslar arası bilim dünyasındaki gelişmelerden ve ülkemizde yaşanan ekonomik, siyasal, sosyal değişimlerden etkilenerek Türk vergi sistemi içinde ülkemizde birçok değişimler yaşanmıştır. Bu değişimleri incelediğimizde o dönemde planlanan vergi reform tasarılarının iki şekilde incelemek mümkündür; bunlardan bazıları revizyon(düzeltilme) niteliği taşıırken bazıları ise reform niteliğinde olup köklü değişimler olarak adlandırılabilir. Aslında bu değişimler zamanın ihtiyaçları da göz önünde bulundurularak dönemin siyasi ve ekonomik koşullarındaki değişimlerden etkilenmiştir. Ülkemiz sıfırdan bir mali sistem kurmamıştır, Cumhuriyet dönemiyle birlikte Osmanlıdan kalma mali sistemde geniş çaplı düzenlemeler uygulanmıştır. Bu düzenlemeler aslında Osmanlı devleti zamanından kalma sorunların çözümüne yönelik olarak cumhuriyet döneminde

Osmanlıdan gelen vergi sisteminin revize edilmesi ile çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında yapılan değişimler Osmanlıdan kalan mali sistemin değişimi olarak adlandırılan reform şeklinde diyebiliriz.

Cumhuriyet tarihinin ilk reformu olan yenilik 1925 yılında 'aşar vergisinin' kaldırılması olmuştur. Bu vergi Osmanlı döneminde köylülerden, ürettikleri tarım ürünleri üzerinden %10 oranında alınan vergi türüdür ve yaklaşık olarak genel bütçe gelirlerinin %25'i bu vergiden sağlanmaktaydı. Bu reform ortaya çıkmasında en önemli unsur üretici üstündeki büyük yük olmuş ve bu da dünyada tarımla ilgili gelişmelerin izlenememesine sebep olduğundan 1923 İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlara dayanarak kaldırılmasına karar verilmiştir⁵¹. 1908-1922 yılları arasında ki dönemde gerek dünya'da gerek ülkemizde yaşanan liberalleşme akımı ortaya çıkması 1923 te İzmir'de düzenlenen iktisat kongresinin şekillenmesinde büyük etkisi olmuştur. 1920-1929 yıllarını kapsayan dönem aslında devlet teşvik ve müdahalelerini kabul eden ve üretimi hızlandırmak amacıyla sanayileşmeyi benimseyen liberal bir yapı ile 1908 yılında başlayan liberal dönemin devamı olmaktadır.

Cumhuriyet tarihinde ikinci bir yenilik revizyon niteliğinde yer alan 'Ağnam Resmi' Osmanlı devleti döneminde küçükbaş hayvanlardan alınan vergilerin belirli oranda düşürülmesi ve diğer vergiler gibi taksitle tahsil edilmesi sağlanmıştır. Ayrıca esnaf ve tüccarların kazançları üzerinden 'Temüttü Vergisi' 1926 yılına kadar uygulanmış ve gelir vergisi ile de çalışan kesim üzerinden gelirleri düzeyinde sınıflandırılarak gelir vergisine tabi tutulmuşlardır.

Yine o dönemde yapılan bir diğer önemli değişiklik, sanayi ve ticaret alanında temettü vergisinin kaldırılarak yerine kazanç vergisinin kabul edilmişidir. 1926 yılında kabul edilen kazanç vergisi, o tarihte batı ülkelerinde yürürlükte olan vergilerden esinlenerek uygulanmasına başlanılan en önemli vergilerden biridir.⁵² Kazanç vergisi, temettü vergisine nazaran daha geniş kapsamlı ve gerçek geliri kavramaya yönelik bir vergi olup günümüz

⁵¹ Korkut BORATAV, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002*, 7. Baskı, İmge Yayınları, Ankara,2003, s. 39-49

⁵² Nezih ,Varcan, *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir,1993,s.43.

gelir vergisine daha yakın bir yapı göstermekteydi. Kazanç Vergisi Kanunu'nun geçmişe göre gerçek kazancı vergilemede ileri bir adım olduğu söylenebilir.⁵³ Ancak gerek kanundaki bazı eksiklik ve yetersizlikler, gerekse vergi idaresinin gelişmemişliği dolayısıyla vergi umulan ölçüde başarılı olmamıştır⁵⁴.

Daha önce de bahsettiğimiz gibi aşarın kaldırılması ile meydana gelen boşluk özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle doldurulmak istenmiştir. İşte bu nedenle 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi uygulamaya konulmuştur. Konumuz açısından bu verginin önemi, vergi yükünün köyden şehir ekonomisine kayması ve katma değer vergisinin Türkiye'deki ilk şekli olarak kabul edilmesidir.⁵⁵ Ancak Türkiye ekonomisinin o günkü yapısının bu verginin başarılı bir biçimde uygulanmasına elverişli olmadığından 1927 yılında bu vergi kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirilmiştir⁵⁶.

1929 Dünya Ekonomik Buhranı ile birçok Avrupa ülkesi gibi ülkemizde de krizin etkileri görülmüştür. Türkiye'de 1930-1939 yılları arasında ekonomik kriz ve dünya savaşları etkisiyle ülkede sermaye yetersizliği yaşanmaktaydı, bunun için vergi politikalarında devlet müdahalesi etkili olmuştur. Buhranın bütçe dengesi sorununu ortaya çıkarması hükümetin 1932 yılında Sümerbank, Merkez bankası gibi birçok kuruluşun kurulması gibi birçok önlem almasına neden olmuş ve beraberinde de 1935 yılında planlı ekonomiye geçmeleri sağlanmıştır. Ekonomik buhranda piyasada yaşanan ham madde fiyatlarındaki düşüşler genellikle özel sektöre devlet

⁵³ Varcan, N. (1987), *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve Bilimler Fakültesi Yayınları, No:43 'den aktaran Önder, ÇALCALI, "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl4, Sayı7, Kasım2012., <http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, Erişim Tarihi:07.11.2016

⁵⁴ Önder, ÇALCALI, "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl4, Sayı7, Kasım2012., <http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, Erişim Tarihi:07.11.2016

⁵⁵ Nezih ,Varcan, *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir,1993, s.69.

⁵⁶ Önder, ÇALCALI, "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl4, Sayı7, Kasım2012., <http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, Erişim Tarihi:07.11.2016

müdahalesi ile teşviklerin yapılması aslında bu dönemde vergi politikalarının mali amaçlı olduğunu ortaya koymaktadır.

3.1.2. Türkiye’de 1950–1980 Yılları Arası Vergi Reformunun Gelişimi

14 Mayıs 1950 tarihinde yapılan seçim sonucunda iktidarın el değiştirmesinden önce, vergi sistemi açısından Cumhuriyet döneminin ikinci reformu gerçekleşmiştir. Bir önceki dönem içinde (1946-1949), Bakanlar Kurulu kararı ile başlatılan reform çalışmaları bu dönemde kanunlaşmıştır. Vergi reformu üzerinde çalışan komisyon, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden başka esnaf sanatkârlar için de bir verginin getirilmesini önermiştir. Bu önerinin altında yatan etkenin, küçük işletmelere defter tutma zorunluluğunun getirilerek, bu işletmeleri etkin ve kalıcı bir şekilde gelir vergisi kapsamına dahil etmek olduğu tespit edilebilir⁵⁷. Bu yolla gelir vergisinin tabanının genişletilmesinin yanı sıra çağdaş bir idare için gerekli olan alt yapının sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir⁵⁸.

Reformun nesnel değerlendirmesi, o dönem gösterilen tepkilerin haksızlığını ortaya koymaktadır. Bunun nedeni, reform ile ortaya çıkan değişikliklerin niteliğidir. Öncelikle, reform gelir vergisine çağdaş bir görünüm kazandırmıştır. Vergide adalet ilkesinin yansımaları olan, asgari geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler tasarıda yer almıştır. Yine bir diğer önemli vergileme ilkesi olan şahsilik ilkesi de tasarıda yer almıştır. Ancak tasarının en önemli eksiği tarımın vergilendirilmemesi olmuştur⁵⁹. Tarımın 1946-1953 döneminde, yıllık ortalama % 13.2 büyümesi ve Milli Hasıla içindeki payının 1946 yılında % 42’den, 1953 yılında % 45.2’ye yükselmiş olması, vergi gelirleri açısından bu eksikliğin ne boyutta olduğunu tespiti açısından önemlidir.⁶⁰ Bu yıllarda vergi sistemi olumsuz bir ivme kazanmış ve köklü bir vergi reformuna ihtiyaç duyulmuştur. 1949 yılında yasama organı tarafından cumhuriyet tarihinin en geniş çaplı vergi reformu kabul edilmiş ancak reform 1950 yılında yasalaşan Gelir vergisi, Vergi Usul Kanunu,

⁵⁷ Nezih, Varcan, *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir, 1993, s. 134

⁵⁸ Sinan Borluk, *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek lisans Tezi, Ankara 2006 s.75-76 <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1841/2505.pdf?show>

⁵⁹ Nezih ,Varcan, *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir, 1993., s. 135

⁶⁰ Korkut, Boratav, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002*, 7. Baskı, İmge Yayınları, Ankara, 2003, s. 101

Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi (bu verginin başarısız olması nedeniyle 1955 yılında kaldırılmıştır.) Kanunları Alman vergi sistemi örnek alınarak düzenlenmiştir.

1950 reformu Alman Vergi Kanunları paralelinde gerçekleştirilince Türk Vergi Sistemi dolaysız vergilerle vergi hukuku alanında birden bazı sanayileşmiş batı ülkelerinden de ileri bir düzeye kavuşmuştur. Sonuç olarak, kanunların hazırlanmasında yapılan bu ileri hamleye rağmen, gelir vergisi sisteminin ilk on yıllık uygulaması bir bütün olarak başarısız kalmıştır. Türkiye gibi esas itibarıyla tarıma dayanan az gelişmiş bir ülkede, sanayileşmiş toplumların vergisi olan gelir vergisi sistemini uygulamak son derece güç bir işti. En büyük eksiklik ise zirai kazançların vergilendirilmemesi idi. Bir yandan vergi kaçakçılığı artan bir eğilim göstermiş, bir yandan da siyasal etkilerle vergi matrahında yeni aşınmalar meydana gelmiştir.⁶¹

1960-1961 yıllarında başlayan vergi sistemindeki değişiklikler, 1970 yılına kadar sınırlı revizyonlarla devam etmiştir. Dönemin en dikkat çekici gelişmelerinden biri, planlı kalkınma programı uygulayan Türkiye, kalkınmanın finansmanı için vergiyi bir araç olarak kullanmamıştır. Plandan bağımsız olarak yürütülen vergi politikası, tümüyle Vergi Reformu Komisyonu'nun görüşlerine uygun yürütülmüştür.⁶²

Ülkemizde vergi reformlarında yaşanan en kapsamlı gelişme 1950-1960 dönemlerinde gerçekleşmiştir. 1950'li yılların ilk reform sayılabilecek hareketi 1957 yılında Gider Vergisi reformunun yapılması olmuştur. Bu vergi türünde 2 amaç benimsenmekteydi. Bunlardan ilki İstihsal Vergisi adı altında toplu muamele vergisi tipi benimsemek, ikincisi ise bireyler üzerinde vergi yükü ya da masraf teşkil eden bir takım hizmetleri örneğin; banka muameleleri, sigorta hizmetleri, PTT hizmetleri gibi işlemleri ayrı bir grupta sınıflandırarak vergilendirmektir. Diğer önemli bir reform niteliği taşıyan yenilik ise 1959 yılında Tahsili Emval Kanununun yerine Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun yürürlüğe girerek devlet alacaklarının tahsili düzenleme altına alınmış olmaktadır. 1950'den 1960'a kadar

⁶¹ Önder, ÇALCALI, "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl4, Sayı7, Kasım2012s.42., <http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, Erişim Tarihi:07.11.2016

⁶² Nezih, VARGAN, *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset Yayınları, Eskişehir, 1993, s. 159-161

yapılan vergi reformlarında yapılan değişikliklerde istenen ve beklenen hedeflere ulaşamadığı görülmüştür. Vergi sisteminde, vergilerin adil dağıtılamaması, toplanan vergi türlerinde optimal hasılanın sağlanamaması ve vergi sisteminin ekonomik kalkınmaya yardımcı olacak şekilde düzenlenememesi vergi sisteminde yeniden bir yapılandırma yapılmasına neden olmuştur. 1960 yılının sonlarına gelindiğinde ise Milli Birlik Hükümeti tarafından gelir vergisinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Gelir vergisinde en önemli reform niteliği taşıyacak değişiklik tarım kazançlarının vergilendirilmesi olmuştur. Bu değişikliğin yanında Esnaf muaflığını da sınırlama getirilmiştir.

3.1.3. Türkiye’de 1980–1990 Yılları Arası Vergi Reformunun Gelişimi

1980 yılında hükümetin 24 Ocak kararları diye anılan programı Türkiye ekonomisi için bir milat sayılmıştır. Bu kararların Türkiye ekonomisine getirdiği yeniliklerle piyasada yaşanan sorunları esaslarına uygun bir biçimde analiz ederek çözümlenmeyi amaçlayan önlemler olarak ekonominin kapitalistleşme ve liberal ekonomiye geçiş sürecinde önemli yer almıştır. Yine 12 Eylül 1980 darbesi sonrası kurulan hükümet yeni yönetime geçmesiyle tekrardan vergi sisteminde iyileştirilmeye gidilmiştir.

1980 lerin sonuna gelindiğinde vergi sisteminde önemli aksaklıklar ortaya çıkması sistemde değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Uygulanan değişikliklerden en önemlisi gelir vergisinin yatay ve dikey hareketlerinde adaletin sağlanamamış olması gelir dağılımında adaletsizliğin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu da vergi sisteminin tekrardan gözden geçirilmesine ve uygun koşulların oluşturulması gerçeğini ortaya koymuştur. Ayrıca bu yaşanan değişimler gelir vergisi üzerinden alınan istisna ve muaflık, vergi tarifesi gibi düzenlemeler yapılarak peşin vergi uygulaması politikasına geçilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda uygulanan politikaların başarılı ve başarısız yönleri olmuştur. Ekonomik fayda ve sosyal adaleti sağlamak için kabul edilen peşin vergi uygulaması günün koşullarında uygulama alanı bulamadığı için kaldırılması bu değişikliklerde yaşanan bir olumsuz politikaya örnek gösterilebilir. Vergi inceleme sorumlularının, incelemenin yanı sıra mevzuatı

takip etmeleri, ekonomik hayatın hızla değişmesi, yeni personelin eğitimi vb. sebeplerle birçok tedbir alınmasına rağmen vergi sisteminde yaşanan güvenlik sorunlarını ve incelemelerini etkinliğini güçsüzleştirebilir. Yaşanan vergi sistemindeki eksiklikler bazen eski de uygulanan politikaya yâda yeniden bir düzenlemeye gidilmesine neden olmuştur.

Vergi sisteminde 1980 yılından sonra reform niteliğinde olabilecek iki yeni değişiklik ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi, 1982 yılında Türk vergi yargısında İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kaldırılarak yerine Bölge İdaresi Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulmasıyla yargıda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünü ve verginin tahsil işleminde çıkan aksaklıklar giderilmiş olmuştur. Diğeri ve en önemlisi 1985 yılında yürürlüğe giren KDV nin kabul edilmesidir. KDV nin yasalaşması ile birlikte Avrupa ülkelerinin vergi sistemiyle uyum sağlanmış oldu. Dolaylı (vasıtalı) vergilere bağlı istihsal (üretim) vergisinin yapısında yaşanan olumsuzluklar katma değer vergisinin önemi artırmıştır. İşte yaşanan bu olumsuz durumlar katma değer vergisinin uygulanmasını hızlandırmıştır. Nitekim bu olumsuzluklar yanında devlet bütçesine maksimum hâsılat sağlanması ve vergi alanındaki birçok yeni gelişmeye öncülük eden olumlu tarafları da olmuştur. Katma Değer Vergi Kanunu'nun kabul edilmesini sağlayan unsurlar; ekonomik, mali ve diğer unsurlar olarak incelenebilir.

Bu kanunun amacında etkili olan ekonomik unsurlar;

- Yatırımların vergi yoluyla teşvik edilmesi
- İthalat üzerindeki kdv oranları düzenlenmeli
- Uygulamada olan sektörlere göre vergi oranı düzenlenmesinin yanı sıra vergi oranları da düşürülmelidir.
- Tüketim harcamaları üzerindeki fiyat kontrollerinin yapılması
- İşletmeler arasında rekabet eşitliği sağlamalı

Ekonomik etkilerini bu şekilde sıralamak mümkündür.

Ayrıca bu kanunun mali unsurları ise;

- Alıcılar ile satıcılar arasında otokontrol sisteminin olması

- KDV oranlarında esneklik sağlanması
- Herkesin satın alma gücüne göre vergilendirilmesi, vergide adaletin sağlanması
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi
- Diğer ülkelerin vergi sistemi ile uyum sağlanması gibi birçok etmen sıralanabilir.

Son olarak KDV nin yasalaşmasını sağlayan diğer unsurlar da Avrupa ülkelerinin vergi sistemleri ile ülkemizde uygulanan kalkınma planlarının uyum içinde çalışarak sorunları giderme yoluna gidilmiştir. 1985 yılında yürürlüğe giren KDV Kanunu ile daha önce uygulanan sekiz vergi mevzuattan kaldırılmıştır. Bu kanundan önce uygulanan vergilerde bir bütünlük olmaması vergi sisteminde bir kopukluk olmasına neden olmaktadır. Katma değer vergisi mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat üzerinden alınan bir harcama vergisi türüdür. KDV ile amaçlanan milli gelirin tüketime ayrılan kısmının vergilendirilmesi olmuştur.

3.1.4. Türkiye’de 1990–2000 Yılları Arası Vergi Reformunun Gelişimi

Devlet 1980 yılı ile 2000 yılları arasında kriz döneminin de etkisiyle vergi kanunlarında yenileme niteliği taşıyan düzenlemelere gitmiştir. Hatta bu vergilerden biri sayılacak olan 5 Nisan 1994 tarihinde yürürlüğe giren 3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanunu o dönemdeki ekonomik krizden etkilenerek çıkarılan bir kanun olmuştur. 29 Temmuz 1998 tarihinde ise 4369 sayılı Vergi Reformu adı altında çıkarılan kanunda vergi gelirlerini istenilen düzeye çıkarma, mükellefler ile tüzel kişilerin gelirlerinin kayıt altına alma, vergilerdeki gelir dağılımında yaşanan adaletsizliği önleme gibi birtakım vergi sistemini iyileştirme tarafına gidilmiştir. *29 Temmuz 1998 tarihli 4369 sayılı kanun ile vergi reformu gerçekleştirilmek istenmiş ancak yoğun baskılar sonucu başarıya ulaşamamıştır. Bu kanun ile değişik vergi kanunlarındaki 80 maddenin değiştirilmesi*

planlanmıştır⁶³. Reformun çatısı altında, vergi usul kanununda vergi cezalarına ve suçların tanımına ilişkin bazı hükümler değiştirilmiş, gelir vergisi kanununda gelirin tanımı değiştirilmiş, kaynak yaklaşımından net servet artışı yaklaşımına geçilmiştir. Ticari ve zirai kazançlarda götürü usul yerine basit usul getirilmiş, aile reisi beyanı kaldırılmış, beyanname verme ve ödeme süreleri farklılaştırılmış ve vergi oranları düşürülmüştür⁶⁴.

1998 yılında yapılan düzenleme ile gelir tanımına ilişkin reform özelliği taşıyan bir yenilik kabul edilmiştir. 4369 sayılı kanun ile gelirin tanımı içinde yer alan kaynak teorisi kavramı çıkarılarak yerine net artış teorisi(safi artış) almıştır⁶⁵. Net artış teorisi beraberinde vergilerin tabana yayılmasını, kayıtdışı ekonominin önlenmesini ve vergi kayıplarının azaltılması gibi nedenlerle yeni gelirin vergilendirilmesinde toplumun ekonomik, sosyal hayata uyumuna dikkat edilmiştir.

Net artış teorisine geçiş için, kişilerin servet artışlarının bir baz dönem alınarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerekli olan başlangıç dönemi için 4369 sayılı Kanun ile Mali Milat kavramı getirilmiştir. Mali Milat kavramı ile kişilerin servetlerinde meydana gelen artışların saptanması suretiyle vergilendirilebilecek gelirlerinin kavranabilmesi amacıyla bir tarih saptanmış (30 Eylül 1998) ve bu tarihe kadar elde etmiş olduğu servet ve gelirini söz konusu tarih itibari ile asgari bir gün süreyle Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların şubelerine yatırmaları istenmiştir. Böylelikle kişilerin o tarihte sahip oldukları servetlerinin tespiti sağlanmak istenilmiştir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan önemli bir değişiklik de, ticari kazançlarda götürü usulün kaldırılıp bu uygulamanın yerine; kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleşmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınması gibi yararlar getireceği düşünülen basit usulün getirilmesidir. Bunların dışında; vergi cezalarına ilişkin hükümler tamamen değiştirilmiş, aile reisi beyanı, asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç esası ve hayat standardı esası kaldırılmıştır. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin “temel ilkeleri vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi

⁶³ TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bir Reformun Anatomisi*, ANKARA, 1998, s. 1-5

⁶⁴ Sinan Borluk, *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek lisans Tezi, Ankara 2006 s.81 <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1841/2505.pdf?show>

⁶⁵ Genel Gerekçe, TBMM Tutanak Dergisi, Cilt 55, Dönem 20, 103. birleşim, 17.06.1998

*gelirlerinin arttırılması olarak belirlenmiştir.*⁶⁶ 4369 sayılı kanundaki asıl amaç Türk Vergi sisteminde köklü değişiklik sayılabilecek reformları kapsamaktadır. Bu reformların başında gelir vergisinin konusunda yapılan düzenleme yer almaktadır. Bu kanun ile Gelir vergisinin tespitinde uygulanmakta olan kaynak teorisinden vazgeçilerek net artış teorisine geçilmiştir. Ayrıca yeni bir düzenleme ile gelir vergisinde uygulanan istisnaları mevzuata uygun vergilendirmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemelerdeki asıl amaç vergi kayıplarını önlemek, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve en önemlisi de vergiyi tabana yaymak olmaktadır.

*Gelirin nasıl tanımlanacağı konusu, 4369 sayılı Kanunla ülkemizin gündemine girmiştir. İlgili kanundan önce gelir kaynak teorisine göre tanımlanmakta ve buna göre hangi gelirlerin vergiye tabi oldukları kanunda tadadı olarak sayılmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla gelirin tanımında Net Artış Teorisi yaklaşımına ağırlık verilmiştir. Kanaatimizce, bu kanunla getirilen en doğru ve yerinde düzenleme bu yaklaşımın benimsenmesi olmuştur. Ancak, gelirin tanımının genişletilmesine imkân veren bu düzenlemeler, 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanunla 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş, 7 Ocak 2003 tarih ve [4783 sayılı Kanun](#) ile de tamamen ortadan kaldırılmıştır. Esasen 4369 sayılı ve bundan yaklaşık bir yıl sonra çıkarılan 4444 sayılı Kanunlar, güçlü menfaat gruplarının vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini göstermesi bakımından çok önemlidir.*⁶⁷

2003 yılının Ocak ayında çıkarılan 4783 sayılı kanun ile gelir vergisi, kurumlar vergisi ve daha birçok vergi hakkında düzenlemelere gidilerek 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı kanunda uygulanan aksaklıklar ve eksiklikler giderilmek istenmiştir⁶⁸. Bu kanundan sonra vergi sisteminde köklü sayılabilecek ve reform özelliği taşıyacak derecede bir düzenlemeye gidilmemiş, olan politikalar üzerinde revizyon niteliği taşıyan iyileştirmelere gidilmiştir.2003 yılına gelindiğinde 4832

⁶⁶ Önder Çalçalı, "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*",<http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, 07.11.2012, s.9-10.

⁶⁷ Genç Osman YARAŞLI, "*Türkiye'de Vergi Reformu*", T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/367, Ankara, 2005, s.100

⁶⁸Web;; <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4783.html> Erişim Tarihi:07.01.2017

sayılı kanun ile gelir vergisinde, 5035 sayılı kanunla VUK da ve 2004 yılına gelindiğinde ise [5228 sayılı Kanun](#) ile KDV de önemli değişiklikler yapılmıştır. Nitekim bu kanunların yanı sıra bir önemli değişiklikte 5520 sayılı kanun ile Kurumlar vergisi yeniden düzenlenerek 01.01.2006 tarihi ile yürürlüğe girmiştir.

Özellikle 2000 yılından sonra vergi politikalarında yaşanan değişimlere krizlerin büyük etkisi olmuştur. Kriz sonrasında sıkı maliye politikası uygulanmasına rağmen sosyal harcamaların GSYİH içindeki payı artırılmıştır. Türkiye’de yaşanan ağır krizler mali ve ekonomik yapının yeniden düzenlenmesine ve bilhassa vergi politikası uygulamalarını dönüştüren bir etkiye sahiptir. Krizin yaşandığı diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de vergi politikalarının etkin ve adil dağılımı güçleşmektedir. Daha sonra 2001 yılında yaşanan büyük ekonomik kriz sonrası IMF nin baskıları sonucunda yapısal reformlar konusunda politikalar artmıştır. Ardından 2002 yılı genel seçimlerinden sonra iktidara gelen yeni hükümet uygulanmakta olan ekonomik programları 2005 yılına kadar devam ettirmiştir. Bu program 2004 yılının sonuna kadar devam edilmiş ardından aynı yılın sonuna doğru yeni bir stand-by antlaşması ile yeni vergi reformları geliştirileceğine dair hükümet taahhüdü yer almıştır. Bu gelişmelerin ardından vergi konseyi çatısı altında “vergi reformu” çalışmaları başlamıştır. “ Vergi Reformu” adlı stratejik plan incelendiğinde, reformun öncelikli hedefi vergi gelirlerini arttırmak ve vergi kaçakçılığını önlemek olmuştur. Bu stratejik planlarda hedeflenen reformlar kalkınma planları ile de desteklenerek bir zaman çizelgesi içinde ilerlediği görülmüştür. Hedefler arasında en önemli vergi reformları; dolaysız vergilerle ilgili yeni düzenlemeler, sonraki adımda kayıt dışılıkla mücadele yoluna gitme ve vergi tabanını genişleterek dolaylı vergilere ağırlık vermeyi içermektedir.

Vergi Reformu çalışmalarında öncelikli olarak gelir vergisi ile kurumlar vergisine yer verilmiştir. 2006 yılı içerisinde gelirlere uygulanacak yeni tarifeler belirlenerek, vergi tarifesindeki oranlar düşürülmüş ve dilimlerin azaltılarak tutarlar artırılması politikası 5479 sayılı kanunla kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Tüm batı ülkeleri gibi ülkemizde de uygulanmakta olan 5615 sayılı kanun ile “ ücretlilerde vergi indirimi” uygulaması 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten

kaldırılarak ‐asgari geçim indirimini‐ uygulamasına geçilmiş ve 2008 yılında uygulamaya konmuştur. Ayrıca, asgari geçim indirimini ile çalışan bakmakla yükümlü olduğu eşi ile çocukları için bir indirim uygulamasına gidilmiştir. Bu uygulama çalışanların medeni hali ve aile durumunu da göz önüne alarak eşitlik getirmiştir. Sonuç itibariyle yüksek ücretliler daha st gelir vergisi dilimlerinde yer almaları açısından uygulama dezavantaja dönüşmeye sebep olabilmektedir.

Dünya’da yaşanan 2008 yılı ekonomik krizinin etkilediği Türkiye krizi atlatmak için vergi düzenlemesinin yanı sıra işletmelerin varlık yapısını güçlendirmek ve ülkeye finansal sermaye ile beraber yatırım sermayesi ile döviz girdisini amaçlamıştır. Bunun içinde kişilerin yurt dışındaki varlıklarını Türkiye’ye getirdikleri takdirde bankalara veya vergi dairelerine bildirmeleri halinde düşük bir vergiyle gelen varlık ekonomiyeye kazandırılmıştır. Bu varlıkları getirenlerde bu kapsamda vergi incelemesinden muaf olmuştur ve yurt dışından getirilen bu varlıkların bir kısmı işletmelere kaynak olarak aktarılmıştır.

Türkiye ekonomisi 2008 yılında başlayıp 2009 yılında halen etkisi devam eden birçok dışsal faktörler ile büyük bir krizin etkisinde kalmıştır. Bu krizi aşmak için Keynesyen durgunlukla mücadele politikasının önemli araçlarından olan vergi indirimleri, KDV ve TV gibi mal ve hizmetlerin fiyatına dahil edilerek alınan vergilerde indirim gitmek şeklinde uygulanmıştır. Bu durumla mücadele etmeye yönelik politikalarda geçici süreli ve sadece belli mal ve hizmetlere uygulanan KDV ve ÖTV de oran indirimlerine gidilmiştir.

Devlet bazen ekonomide üretim ya da tüketimin düştüğünü gördüğü zamanlarda piyasayı canlandırmak için vergi indirimleri politikası uygulamıştır. Bu indirimler genellikle dolaylı vergiler grubunda yer alan ve ülke içinde en yüksek vergi hâsılatı oranına sahip olan KDV ve TV üzerinde olmuştur. Ayrıca Gelir vergisi ile Kurumlar vergisinde herhangi bir indirim uygulamasına gidilmemiştir. Mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinde artışa neden olan KDV ve TV uygulanan ürünlerin fiyatlarını artırmaktadır. Bu vergilerin oranlarında kısa vadeli de olsa bir indirim yaşanması bu ürünlere olan talebi artıracaktır.

2002 yılında, 16 adet vergi, harç, fon ve pay birleştirilerek “Özel Tüketim Vergisi” uygulamaya konulmuştur. 2003 yılında gerçekleştirilen “Vergi Barışı” uygulamasıyla geçmiş vergi borçları, yeni vade ve ödeme planlarıyla kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılmıştır. 2010 ve 2011 yıllarında kaydedilen yüksek büyüme hızları sonrasında iç ve dış talebi dengelemeye yönelik alınan tedbirler sonucunda 2012 yılında büyüme hızı yavaşlamıştır.

Vergi reformlarında 2015 yılına gelindiğinde hükümet vergi kayıplarını en aza indirmek için yeni düzenlemeler ve üretim ve yatırımı destekleyecek politikaların güçlendirerek, faiz oranlarını aşağı çekecek politikalar izleme eğilimi göstermiştir. Ayrıca 2016 yılı Eylem Planı ile hayata geçirilecek olan Gelir vergisinde de değişikliklere yer verilmektedir. Ayrıca 2016 yılı ile vergi kapsamında birçok reform amaçlanarak onuncu kalkınma olanı hedefleri arasında yer almıştır.

Bunlar aşağıda maddeler halinde yer alır⁶⁹;

- *Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasıyla sağlanacak ilave kaynaklar, işlem vergilerinin düşürülmesi başta olmak üzere üretim ve istihdamı teşvik ederek büyümeye katkı sağlayacak şekilde değerlendirilecektir.*
- *Vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayacak şekilde vergi tabanı genişletilecektir.*
- *Vergi politikası, üretim faktörlerinin etkin dağılımını sağlamaya yönelik olarak kullanılacaktır.*
- *Temel vergi mevzuatı; ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde sade ve uyum sağlanabilir hale getirilecek şekilde yeniden yazılacaktır.*

⁶⁹ Web: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130706M1-1-1.doc> Erişim tarihi : 10.10.2017

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İÇİN REFORM ÖNERİLERİ

4.1. Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmaları

Türkiye’de 1999 yılı seçimlerinden sonra ve 2001 yılında yaşanan ekonomik krizlerinde etkisiyle IMF ile bu olumsuz ekonomik durumların etkisini en aza indirebilmek için yeni bir stand-by anlaşması yürütülmüştür. Bu anlaşma Türkiye için önemli yapısal reformlar içerirken bu reformlar arasında vergi reformu da yer almaktadır. Yaşanan krizin etkisi, yapısal reformları uygulamayı hızlandırmıştır. 2002 genel seçimlerinde iktidara gelen yeni hükümet imzalanan ekonomik programı 2005 yılına kadar taahhüt ettiği şekilde yerine getirmeye çalışmıştır. 2005 yılında süresi dolan stand-by anlaşmasının 2004 yılı sonunda tekrardan imzalanırken bu anlaşmanın içinde vergi reformunda iyileştirmelere gidileceğine dair hükümet taahhüdü yer almıştır. Hükümet bu taahhüdünün ardından vergi reformlarını gerçekleştirmek adına vergi konseyi kurarak çalışmalar başlatmıştır.

Vergi Konseyinin asıl görevi danışma organı niteliğindedir. Bunun yanı sıra vergi mevzuatında düzenlemelere gidilmesi, bu kanunların kaleme alınması gibi görevler de Maliye Bakanlığı tarafından bu konseye verilmiştir. Vergi Konseyi de vergi mevzuatında ve politikalarında yaptığı çalışmaları ve görüşlerini Maliye Bakanlığına bildirmekle görevlidir. Konseyin tarafsız olarak çalışmalarını sürdürmesi bu özelliği ile danışma organı olmasını öngörmektedir. Vergi Reformu adı altında yapılan çalışmalara bağlı 2005-2006 yılı stratejik planlar incelendiğinde bu reformun asıl amacı vergi gelirlerini artırmak ve vergiyi tabana yaymak olduğu görülmektedir. Aslında bu reform çalışmaları 1980 yılı sonrasında ekonomide yaşanan iktisadi dalgalanmalara paralel olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Vergi reform çalışmaları yapıldığında Konseyin asıl amacı vergi gelirlerinin arttırarak bütçe fazlası vermek, kamu finansmanı için yeterli kaynağı elde etmek ve borç yükünü minimum düzeye çekerek vergi sisteminde modern veya gelişmiş ülkeler seviyesine çıkarmak olmuştur. Son olarak da vergi reformunda oluşan eksiklik ve aksaklıkları gidermek amacıyla 2016 yılında yayımlanan Eylem Planı vergi sisteminde iyileştirmeye gidileceğini göstermektedir.

4.2.Türkiye İçin Vergi Reform Önerileri

Buraya kadar anlatılan kısımlarda vergi sistemi içinde yıllar bazında ne gibi çalışmalar yapılmış onlardan bahsettik. Geçmişte olduğu gibi günümüz koşullarında da vergi reformunu etkileyen birçok faktör olmuştur. Bu faktörler ekonomik, siyasi, iktisadi olabileceği gibi bazen hükümetin kurulma şekli yani tek parti ya da koalisyon hükümeti olması, siyasi istikrarda yaşanan olumlu - olumsuz durumlardan kaynaklanacak faktörlerde olabilir. Ülkemizde yapılan mali bir reformdan bahsedecek olduğumuzda akla ilk gelen konu vergiler olmaktadır. Ancak bir ülkedeki vergi sisteminde oluşacak bir yenilik ya da reformu sadece vergilere bağlamak o ülkenin ekonomisini ele alırken sınırlamış olmaktadır. İşte ülkemizdeki mali yapıdaki değişimleri denetim ve gözetim altına alırken her zaman farklı metotlar kullanarak, yapılan araştırmaları iyi analiz ederek çözüm yoluna gidilmelidir. Ülkemizde geçmiş yıllarda uygulanan vergi sisteminden kaynaklanan eksiklikler ve

aksaklıkların verdiği tecrübelerden yararlanılarak yeni vergi sistemi düzenlenirken mali alanda ve sosyal alanlarda vergi reform önerilerinde bulunulmuştur.

Bunlar:

1. Mali reform ve çözüm önerileri
2. Maliye politikası alanında reform önerileri
3. Sosyo-politik yapıda yapılması gereken reformlar

1.Mali Reform ve Çözüm Önerileri

Devletin ekonomiye müdahale etmesindeki amaç sosyal faydayı sağlamaktır. 1950’li yıllarda kamu maliyesinde sürekli bir genişleme eğilimi göstermekteydi. Devletin en önemli fonksiyonları arasında tahsis etme yer almaktadır. Devlet kaynakları temin ederken bir yandan bütçe dengesini sağlamayı amaçlarken bir yandan da kamu harcamalarında israfın önlenerek denetimli bir şekilde harcama ve ekonomiye canlılık sağlamayı amaçlamaktadır. Dünya da olduğu gibi ülkemizde de gerçekleşen ekonomik durumlara bakıldığında bütçenin büyük bir kısmının vergilerden beslendiği görülmektedir. Aslında bu kamunun finansmanında kaynak sağlarken bireylere vergi yoluyla başvurulduğunu göstermektedir. Bireyler üzerindeki vergi yükünün tabana yayılarak daha adil bir ödeme şekline getirilmesi gerek verginin ödenmesi konusunda gerekse bireylerin vergiyi ödemeleri konusunda daha kolaylaştırıcı olacaktır. Uygulanan vergi oranlarının yüksek olması bireyler üzerinde yatırım ve tasarruf şevkini kırarken, bunların beraberinde bireylerde vergi kaçırma gibi olumsuz sonuçlarda doğurmaktadır.

Devletin en önemli fonksiyonlarından olan sosyal devlet anlayışıdır. Sosyal devlet amaçlanırken bireylerin huzur ve refahının yanı sıra sosyal adaletin, toplumsal dengenin de sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirirken devletin ekonomiye müdahale etmesi gerekmektedir. Bir toplumu oluşturan bireylerin yasalar karşısında eşit, adil olduğu kadar ekonomik, siyasal ve sosyal alanda da eşit, adil olması yürütülen devletin işlevselliğini artırarak bireylerin devlete bağlılığını sağlamaktadır. Toplumda bireyler arasında adil gelir gruplarına göre sınıflandırılması

toplumda yaşanacak olumsuz durumların engellenmesini sağlayacaktır. Ayrıca bu amaçların yerine getirilmesi piyasada yaşanan makro hedeflerle, bütçe politikasını da olumlu-olumsuz etkileyerek piyasaların canlanmasını sağlayacaktır.

Piyasaların işleyişi, ekonominin kalkınması ile ilgili işlevler piyasa mekanizmasıyla beraber devletin piyasa mekanizmasının olumsuz etkilerini bertaraf edecek şekilde müdahalesi ile bu sorunları uyumlu bir şekilde çözülecektir. Devlet bu sorunları çözerken özellikle fiyat istikrarı ve tam istihdamı sağlama konusunda gerekli özeni göstermesinin yanı sıra gelir dağılımını da ana hedefler arasına almalıdır.

Gelir vergisi, Kurumlar vergisi ve KDV de yeni düzenlemelere gidilmelidir. Ülkemizde artan oranlı vergi tarifesinin Gelir vergisinde uygulanması ile bir yandan vergide hakkaniyet ilkesine özen gösterilirken kalkınmaya da olumlu katkı yapmaktadır. Ülkemizde gelir vergisi tarifesi %15 ile %35 arasında değişiklik göstermektedir. Kurumlar vergisi %20 olarak düz oranlı uygulanmaktadır. 2018 yılından itibaren finans kesiminde %22 ye çıkması planlanmaktadır. Katma değer vergisi de mal ve hizmet gruplarına göre oranı değişse de mükellefler bakımından düz oranlı dolaylı bir vergidir. Dolaylı vergilerin oranının yüksek olması gelir dağılımı üzerinde bozucu etki yapmaktadır. Vergi reformlarında düzenlemeye gidildiğinde ilk olarak vergi tabanının genişletilerek tabana yayılması, gelirlerine göre vergi mükelleflerini sınıflandırarak daha adil alınmasını sağlama hedeflenmelidir. En önemli düzenlemeler arasında Kurumlar vergisinin, Gelir vergisi ile birleştirilerek gelirin çifte vergilendirilmesi önlenerek bireyler üzerindeki vergi yükü azaltılmış olacaktır. Gelişen teknolojik gelişmeler vergilerin kayıt altına alınmasını sağlarken devletin kontrol mekanizmasını güçlendirirken aynı zamanda vergide kayıpların önlenmesini de sağlamaktadır. Bu gelişmelerle kamu harcamaları ve bütçeden yapılan transferler rahatlıkla izlenebilmektedir.

2. Maliye Politikası Alanında Reform Önerileri

Türkiye’de uygulanmakta olan maliye politikaları makro ekonomik istikrarın sağlanması konusunda önemli rol almaktadır. Devlet maliye politikasını uygulamayı amaçlarken kamu harcamaları, vergi oranları, devlet iç borçlanma senetleri, faiz dışı ödemeler gibi araçları kullanarak ekonomide yaşanan dalgalanmaları minimum seviyeye indirmeye çalışmanın yanı sıra bir yandan da gelir dağılımında eşitliği sağlamak ve ekonomiyi tam istihdam seviyelerine ulaştırmayı hedeflemektedir. Ekonomide yaşanan bu gelişmeler GSYH’nın büyümesinde de etkili olmaktadır. Ayrıca maliye politikalarında yapılacak bir dizi düzenleme ile kayıt dışı ekonomi azaltılmaya çalışılırken, ekonomide de istikrarın kalıcı olmasını sağlamaya çalışılmakta ve küresel rekabette sektörlere rekabet gücü kazandırılarak piyasanın istikrarı ve ekonominin gelişmesi hedeflenmektedir. Piyasada canlılık sağlanırken devlet teşvikleri ve vergi indirimlerinin de uygulanması durgunlaşan ekonomiyi rahatlatacaktır.

Devletin kamusal malları tüketiciye sunarken bu malları ‘fiyatlandırılmama’ ve ‘dışlanamaması’ özelliklerinden dolayı bedavacılık sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun devlet tarafından çözümü aslında bireylerin kamusal mallara olan tercihlerini açıklamayla ilgilidir. Ayrıca kamusal malların etkin olarak üretilmesi ve bireylerin sosyal faydasının maksimum yaparak bedavacılık sorununu en aza indirilmesi amaçlanabilir. Kamusal malların özelliklerinden biri olan ‘fiyatlandırılmama’ bireylerin bu mal ve hizmetlere talep etmeseler dahi devlet tarafından sunulacağını bilmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu mal ve hizmetlerden bireylerin ne kadar fayda sağladıkları bilinmemektedir. Devlet gerekli gördüğü koşullarda bu mal ve hizmetlerin tüketimini zorunlu kılabilir.

Bunların dışında vergi sistemini etkileyen diğer bir konu vergi affıdır. Ülkemizde sık sık çıkarılan vergi affı kanunları çıkarılması vergi borcu olan mükellefin borcunu ödemeyi ertelemesine neden olmaktadır. Bu sorun da gerek devletin bütçesine zarar verirken gerekse toplumsal ve idari anlamda vergi vermekle yükümlü olan mükellefler arasında adalet ilkesinin zarar görmesine yol açmaktadır. Devlet vergi aflarını minimum seviyelere indirerek bireylerde vergi bilincini oluşturulmalıdır.

3. Sosyo-Politik Yapıda Yapılması Gereken Reformlar

Sosyo-politik alanda reform konusunda araştırmalar yapılacak olduğunda o ÷lkede yaşanan n÷fus da ki değişimler, işsizlik, kalkınma hızı, tasarruf-yatırım politikaları, iç ve dış g÷çler, kentleşme gibi sorunları iyi analiz etmeye ihtiyaç vardır. Bu konularda meydana gelen sorunlarda ç÷züm önerileri sunarken ilk olarak kalkınmaya yönelik önlemler alınmalıdır. Kalkınmayı kapsayan en önemli konular arasına n÷fus artışı, iç ve dış g÷çler, kentleşme gibi unsurlar gelmektedir. Hedeflenen düzenlemelere gidilirken köylerden kentlere ve kentlerden metropollere kadar hiçbir birim atlanmayarak n÷fus-çevre vergisinin uygulanması sağlanmalıdır. Amaç mahalli idarelere bağlı birimleri yerinden hizmet ilkesi ile uygulanan hizmetten verimlilik almaktır. Bu hizmet karşılığında da bölgeler arası farklılaşma minimum seviyelere indirilmiş olacaktır. Ayrıca köy ve kentlerde altyapı sorunları, çevre koruma ve düzenleme, eğitim, sağlık gibi konularda devlet kamu harcamalarına başvurarak finanse edebilir. Bu yapılan reformlar sadece bireylere mali alanda bir katkı sağlamayıp ayrıca sosyal ve politik alanda da yenilikler sunmuş olacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye cumhuriyetin ilanıyla beraber Osmanlıdan kalma birçok sisteminin miras almış ve bu sistemlerin yükleri de beraberinde gelmiştir. Bu sistemlerden en önemlisi ekonomi olmuş ve cumhuriyet döneminde Osmanlıdan kalan dış borçlar ve üreticiler üzerindeki fazla vergi uygulanması ekonomiyi olumsuz yönde etkilemiştir. Mevcut ekonomi bugün itibariyle artan borç stoku, uygulanan yanlış maliye politikaları ve işsizliğin artış gösterdiği durağan bir hale gelmiştir. Ekonominin daha güçlü seviyelere getirilebilmesi için bütçede yer alan vergileri daha etkin hale getirmeye çalışılan Eylem Planları hazırlanmalıdır.

Devletin en önemli kaynaklarından biri olan vergi gelirleri aslında devletin kamu gelir ve giderlerinin vergi mevzuatına uygun ilkeler etrafında toplanırsa adil ve etkin bir sistem oluşturulmuş olacaktır. Türkiye’de "Vergi Reformu" açısından iki temel sorunun cevabı önemlidir. Birincisi, Türkiye’de bir vergi reformuna ihtiyaç var mıdır? İkincisi, eğer var ise, bu reform nasıl olmalıdır. Türkiye’de planlı bir vergi

reformuna ihtiyaç vardır. "Vergi Reformu" nasıl olmalıdır sorusunun cevabı ise çok daha ayrıntılı bir yaklaşım gerektirmektedir.

Bu unsurlar;

-Birincisi, reformlar planlı ve ihtiyaçları karşılamalı: tüm dünyada vergi reformlarının ortak özelliklerinden biri, reform öncesi yapılan araştırma, inceleme ve tanıtım çalışmaları en önemlileri arasında yer almaktadır. Türkiye’de de durum buna benzer şekildedir. Planlanan çalışmalar Türk Vergi Sisteminin ihtiyaçlarını belirlemeli ve bu ihtiyaçlara göre yeniden düzenlenerek detaylı bir şekilde üzerinde çalışılmalıdır. Bu çalışmalar kapsamında gerçekleştirilmesi hedeflenen yeniliklerin ekonomi üzerindeki etkileri incelenmelidir. Ayrıca yapılacak olan yeniliklerle ilgili toplum ve iş dünyası bir çok kuruluş yada tanımlar yardımıyla bilgilendirilmelidir. Vergi reformunda yapılan değişikliklerde bu şekilde benzer çalışmalar 1974 yılında Kolombiya’da on yıl, 1986’da ise ABD ülkesinde beş yıl sürmüştür.

-İkincisi, reformların etkin ve adil olmalı: yapılması kararlaştırılan tasarıdaki değişiklikleri hayata geçirirken vergi kanunları ve ilgili kanunları birbirinden ayırmaksızın etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşması sağlanarak yürürlüğe girmelidir.

- Üçüncüsü, reformların basit ve anlaşılır olmalı: yapılacak yeniliklerle ilgili kanunlar, basit, anlaşılabilir ve tarafsız yazılmalıdır. Kapsamlı Vergi reformu oluşturabilmek için vergi sisteminin özünde ana vergilerinde veya yapısında ya da birden fazla vergi yarasını etkileyecek temel vergileme unsurları üzerinde değişiklikler yapılarak vergi yargısının uygulanabilir olması sağlanmalıdır.

-Dördüncüsü, vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmalı: mükelleflerin vergileme konusundaki idarenin iktisadi tutumunu görmesi nedeniyle vergi bilincinin yerleşmesi sağlanmalıdır. Ayrıca idarede istihdam edilen çalışanların iyi bir hizmet verebilmeleri için teknolojik cihazları kullanma konusunda gerekli eğitim çalışmaları yapılmalıdır ki kamusal hizmetlerin yürütülmesinde verimlilik sağlanmış olur.

-Beşincisi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmeli: vergi sistemi planlanırken dikkat edilmesi gereken önlemlerden en önemlisi vergilerin kayıt altına alınarak kayıt dışı ekonominin önlenmesiyle ilgili mücadele edilmelidir. Bu mücadeleleri gösterirken devletin uygulamakta olduğu eylem planlarını etkin bir şekilde ele almak gerekmektedir.

- Altıncısı, ihtiyaçları karşılayan bir reform oluşturulmalı: devlet bir vergi reformu oluşturmak için çalışmalar başlattığında bu reformun piyasada bulunan sektörlerin ihtiyaçlarına cevap verip vermediği konusunu dikkate alarak oluşturmalıdır. Türkiye ciddi bir şekilde vergi reformuna ihtiyaç duymaktadır. Bu reformu en iyi şekilde uygulaması için öncelikli hedefleri arasında ekonomide ortaya çıkan yapısal sorunları gidermek olmalıdır. Bu sorunları gidermek için vergi gelir dağılımında yaşanan aksaklıklar ve vergilerde verimliliğin ya da etkinliğin artırılması ile çözülebileceği düşünülüyor.

Yedincisi, mali, sosyal ve ekonomik sorunları dikkate almalı: günümüz mevzuatlarının daha sade, tekrara yer vermeyen, mükelleflerin anlayabileceği basit, kolay anlaşılabilen bir dille yazılması gerek. Bu ihtiyaçları göz önüne alan bir reform çalışmasının kalıcı olabilmesi için dünyadaki ve ülkemizdeki mali ve ekonomik gelişmeleri takip eden ve toplumsal sorunlarında dikkate alan bir bakış ile hazırlanması gerekir.

-Sekizinci ve son olarak, Vergileme ilkelerine bağlı hedefleri belirlemek: ülkelerin vergi reformlarındaki temel hedefi veya ortak noktası olan, basitlik, etkinlik ve adalet ilkelerinin dayanak olarak yer aldığı ve ülkelerin tecrübelerini de göz önüne alarak vergi sistemindeki tasarımlarda önemli olan noktalar; vergilemede yararlı noktalar ön plana çıkarılmalıdır. Vergi sisteminde tabanın genişletilmesi yüksek öncelik olmalıdır, vergi oranlarının rasyonelleştirilmesi gereklidir. Reformların yoksul kesim üzerindeki vergi yükü azaltılmak olmalıdır.

Değişen piyasa koşulları nedeniyle birçok ülke gibi ülkemizde de vergi sisteminde değişikliğe, yeniliğe ihtiyaç duyulmuştur. Bu değişimler gerek vergi tabanının genişletilmesi konusunda olurken gerekse vergi kaçakçılığının en aza indirilmesi konusunda bir dizi kanunla uygulamaya konulmuştur. Modern vergi sistemlerinde olduğu gibi ödeme güçlerine göre vergi tarifesi uygulayarak bireyler üzerindeki vergi yükleri azaltılması sağlanmalıdır.

Türkiye’de ekonomik sınıflandırma kapsamı içinde yer alan vergilerde gelir üzerinden alınan vergiler, tüketim üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler tasnif edilirken belirli ilkeler göz önüne alınarak bazı hedeflere ulaşılmaya çalışılmıştır. Örneğin ülkemizde servet üzerinden alınan vergilerde diğer ülkelere göre daha düşük seviyelerde yer almasının en önemli sebebi aslında servet vergileri içerisinde yer alan emlak ,veraset ve intikal vergilerinde vergi kaçakçılığının yüksek olmasıdır. Bunun yanı sıra Kurumlar vergisinde devlet tevsikleriyle sektör ayrımı yapmaksızın yatırım indirimleri uygulanmalıdır.

Sonuç olarak, ülkemiz de son yıllarda ve en yeni düzenleme olan 2016 Eylem Planı ile de hayata geçirilmeye çalışılan ekonomik, sosyal ve siyasi aksaklıkları giderecek olan, uygulanan sistemden en iyi şekilde verim alınacağı beklenen bazı düzenlemeler yapılmaktadır. Bu nedenle ne kadar başarılı bir “Vergi Reformu” planı uygulansa da gelecek yılları da düşünerek ülke ekonomisinin diğer ülkelerle rekabeti de dikkate alınarak güçlü bir vergi sistemine her zaman ihtiyaç olacaktır.

KAYNAKÇA

AICPA (2001), *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc, Tax Policy Concept Statement, New York:

AICPA (2005), *Understanding Tax Reform: A Guide to 21 St Century Alternatives*, American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) Inc, New York: AICPA Inc.

AICPAInc. <<http://www.aicpa.org/download/members/div/tax/TaxPolicystmt1.pdf>>

AKALIN, Güneri. (2000), *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Akçağ Yayınevi.

AKALIN, Güneri (2004), “*Türk Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması*”, *ASOMEDYA*, <http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedyay/ekim2004/dosyaekim2004.html>

AKDOĞAN, Abdurrahman(1980), *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara.

AKGÜL YILMAZ, Gülay, (2013), “*Türkiye’de 2008-2009 Krizinde Uygulanan Genişletici Vergi Politikasının Üretim Üzerindeki Etkileri*”, S.219 <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2013-1/213.pdf> (Erişim:10.03.2016)

AKSOY, Şerafettin,(1998) *Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçlar- Bütçe-Maliye Politikası)*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

ALANTAR, Doğan. (2008), “*Küresel Finansal ve Vergi Politikaları*”, s.3. <http://www.mmd.org.tr/wp-content/uploads/eserler/kureselvr.doc> (Erişim: 06.02.2017)

BİRD, R. M. (2008), *Tax Challanges Facing Developing Countries*, Inaugural Lecture of The Annual Public Lecture Series of The National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, India.

BORATAV, Korkut (2003), *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002*, 7. Baskı, İmge Yayınları, Ankara.

BORLUK, Sinan (2006). *Optimal Vergi Teorisi Ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1841/2505.pdf?show>

BULUTOĞLU, Kenan (1977), *Kamu Ekonomisine Giriş*; İkinci Basım; Temat Yayınları; Ankara.

ÇAK, Murat (1999), “*Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Yasaların Değerlendirilmesi*”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:140, Aralık

ÇALCALI, Önder, (2012) "*Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış*", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl4, Sayı7, Kasım2012,,<http://docplayer.biz.tr/2574003-Akademik-arastirmalar-ve-calismalar-dergisi-journal-of-academic-researches-and-studies-yil-4-sayi-7-kasim-2012-year-4-number-7-november-2012.html>, Erişim Tarihi:07.11.2016

ÇELİKKAYA, Ali (2011), "*Global Gelir Vergisi Reformları ve 1980 Sonrası Gelişim Trendinin Değerlendirilmesi*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 268, Ocak.

Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1980), Akbank Kültür Yayını, Apa Ofset, İstanbul.

Cumhuriyetin 75. Yılında Ekonomik ve Mali Yapısının Analizi (1998), Vergi Dünyası, Sayı:206, Ekim.

DEMİRLİ, Yunus (2011), *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara.

DOĞAN, Seyhun (2002)"*Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1998’lerden 2000’e)*", Vergi Dünyası, şubat, Sayı 246

DOĞRUSÖZ, Bumin (1998), "Yargı Kararları Işığında Vergilemenin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", *VIII. Maliye Sempozyumu*, 14-16 Mayıs 1998, Bodrum.

EDİZDOĞAN, Nihat (2000), *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Ekin Kitabevi, Bursa.

EDWARDS, C. (2005(a)), *Options For Tax Reform*, CATO Institute, Policy Analysis, No:536, <http://www.cato.org/pubs/pas/pa536.pdf>

GAO (1995), Reducing The Tax Gap-Results of a GAO-Sponsored Symposium, GAO/GGD, 95-157.

GIL-DIAZ, Fracisco (1987), “*Some Lessons From Mexico’s Tax Reform*”, THE THEORY of TAXATION for DEVELOPING COUNTRIES içinde, Nicholas STERN ve David NEWBERY (Ed.), Oxford Univ. Press

GIL-DIAZ, Fracisco ve Wayne THIRSK (1997), “*Mexico’s Protracted Tax Reform*”, Tax Reform In Developing Countries içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.

GÖKBUNAR, Ali Rıza (1997), “*Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği*”, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir.

GOKBUNAR, Ali Rıza,(1998) “*Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*” Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf Erişim Tarihi: 15 Şubat 2017

GOKBUNAR, Ramazan, KOMURCULER, Emin, YALCIN, A.Zafer (2007),” *Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri*”, Türk İdare Dergisi, sayı 455, Haziran.

GUIDING Principles For Tax Law Transparency (2003), “*Vergi Kanunlarının Saydamlık İlkeleri*”, (Cev: Ali İhsan Özgür Çilingir), Tax Policy Concept Statementıca Issued By The Tax Division of The American Institute Of Certified Public Accountants / Issued, September.

GÜRAN, Mehmet Cahit (2004), “*Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması*”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 22, Sayı:2, 243-265.

GÜRAN, Mehmet Cahit (2005), “*Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 23, 261-286.

HERBER, Bernard (1981)“*Gelişmekte Olan Ülkelerin Kalkınma Planlarında Verginin Önemi ve Eşitlik Düşünceleri*”, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, İstanbul.

HEREKMAN, Aykut (1989), *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, Sevinç Matbaası, Ankara.

IRS Newslater, (2005), “*Understanding Tax Gap*”, IRS Newslater, FS-2005-14, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html>Erişim Tarihi:14 Ocak 2017

IŞIK, Abdülkadir, (2004), *Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Sakarya.

İLKMEN, Şeref N. (1970), Maliye, İ. U. Orman Fakültesi Yayın No:140, İstanbul.

KAZICI, Sami (1990),“*Vergi Reformu: Uluslararası Bakış* ”,Vergi Dünyası, Sayı:106, Haziran.

KAZICI, Sami (1991),“*Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu*”, Vergi Dünyası, Sayı:124, Aralık.

KAZICI, Sami (1993), “*Vergi Reformlarından Alınacak Dersler*”, Vergi Dünyası, Sayı:144, Ağustos.

KHALİLZADEH S. J. ve Shah, A. (1991), “*Tax Reform in Developing Countries*”, *Finance & Development*, Volum: 28, No: 2, <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206883/TaxReforminDevelopingCountries.pdf>

KIRBAŞ, Sadık (1995), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 7.Baskı, Ankara.

KORKMAZ, Mehmet (1992), “*Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanabilir?*”, Maliye Dergisi, Eylül-Aralık.

KOYUNCU, Mesut.(2005,) *Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması*,1.baskı.

LIEDO, V., Schneider, A. ve Moore, M. (2004), “*Governance, Taxes and Tax Reform in Latin America*”, IDS (Institute of Development Studies) Working Paper, No: 221, England.

MOORE, D. (2005), “*Slovakia’s 2004 Tax And Welfare Reforms*”, IMF Working Paper, WP/05/133

MUSGRAVE, R. A.ve Musgrave, P. B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, New York: Mc. Graw Hill Book Comp.

NADAROĞLU, Halil (1976), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 2. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul.

NADAROĞLU, Halil (1981), *Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi*, Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları, Vergi Reformları, Sayı:131, İstanbul.

NADAROĞLU, H. (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi* Sekizinci Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

NEMLİ, Arif (1996), *Kamu Maliyesine Giriş*, Dördüncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

NEUMARK, F. (1946),“*Türkiye’de Ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*”, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul

NEUMARK, Fritz, *Vergi Politikası*, (Çev: İclal CANKOREL), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul,Filiz Kitabevi, 1975.

ÖNDER, İzzettin, TUREL, Oktay, EKİNCİ, Nazım (1993), *Türkiye’de Kamu Maliyesi*, Finansal Yapı ve Politikalar, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.

ÖNDER, İzzettin (1992),“*Kaynak Dağılımı Vergiler ve Teşvikler, Vergi Reformu*”, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaası, İstanbul.

ÖZER, İlhan (1986),“*Devlet Maliyesi*”, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Cilt 1, Ankara.

ÖZER, İlhan (1993),“*Vergilemede İki Temel Sorun*”, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl:27,Sayı:324,

ÖZSOYLU, A.F. (1996), *Kayıt dışı Ekonomi*; 1.baskı, Bağlam yayıncılık, Ankara.

PEHLİVAN, Osman (2006), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.

SAĞBAŞ, İsa ,(2008) *Vergi Teorisi*, Ankara, Ece Matbaası, s.78

SAVAS, Abdullah (2008), “*İktisadi, Sosyal ve İdari Acıdan Vergileme İlkeleri*” http://www.muhasabenet.net/makaleler_abdullah_savas.html Erişim Tarihi: 15.12.2016

SAYGILIOĞLU, Nevzat (1991),“*Vergi Reformu*”, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaacılık, İstanbul.

SCHNEİDER, A. (2004), “*Wholesale Versus Within Institution Change: Pacting Governance Reform in Brazil for Fiscal Responsibility and Tax,*” IDS Working Paper at The University of Sussex, Falmer, Brighton. (Ayrıca; Crisis States Programme Research Seminar, February 2005), <www1.worldbank.org/publicsector/PREMWK2005/poleconomy/schneider.doc

SEVİĞ, Veysel, (1998)“*Vergi Reform Tasarısı Üzerinde Düşünceler*”, Ekonomide durum, Bahar.

SHOVEN, D. “The U.S. Tax Reform of 1986”

STİGLİTZ, Joseph E. (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Ö. F. BATIREL (Çev.), Marmara Üniversitesi İİBF, Yayın No: 396, İstanbul.

STİGLİTZ, Joseph E. (2000), *Economics of Public Sector*, Third Edition, Newyork/London: WW Norton & Company.

SÖNMEZ, Nezihe (1981), “*Vergi Reformu Kongresi Tebliği ve Yorumları; Vergi Reformları*”, Vergi Reformları, Ocak.

TBMM Tutanak Dergisi, Cilt 55

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1998), *Bir Reformun Anatomisi*, Ankara.

T.C. Maliye Vekâleti (1961), “*Genel Vergi Reformu Raporu*”, Vergi Reformu Komisyonu, İstanbul.

TEZEL, H.Adnan (1981), “*Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi*”, Vergi reformları, Ocak, İstanbul.

THIRSK, Wayne (1997), “*Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries*”, TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.

THIRSK, W. (1997), “*Overwiev: The Subsistance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries*”, W. Thirsk (Ed.), *Tax Reform in Developing Countries*, World Bank Regional and Sectoral Studies, Washington.

TURHAN, Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

TURHAN, Salih (1998), *Vergi Teorisi Ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

TÜRK, İsmail. (1992), *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.

TÜRK, İsmail (2005), *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara.

UÇAR, Serkan (Şubat, 2008), "Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum", Vergi Dünyası, Sayı: 318.

VARCAN, Nezh (1993), *Maliye Tarihi*, Birlik Ofset, Eskişehir.

World Bank (1991), *Lessons of Tax Reform*, World Bank Publications, Washington.

YARAŞLI, Genç Osman (2005) "Türkiye'de Vergi Reformu", T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/367, Ankara.

Url 1. <http://www.gelirler.gov.tr> - 23.10.2016 – 16.30

Url 2. <http://www.oecd.org>- 27.01.2017 – 14.00

Url 3. <http://www.maliye.gov.tr> - 01.11.2016 - 10.00

Url 4. <http://www.mahfiegilmez.nom.tr> - 14.11.2016 - 09.00

Url 5. <http://www.die.gov.tr>- 24.01.2017 - 12.30

Url 6. <http://www.gib.gov.tr>- 06.12.2016 - 11.00

Url 7. <http://www.ntvmsnbc.com>- 18.12.2016 - 11.30

Url 8. <http://www.taxfoundation.org>- 27.12.2006 – 12.00

Url 9. <http://ideas.repec.org>- 10.01.2017- 15.00

