



EGİAD

EKONOMİK RAPORLAR No • 7



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doç. Dr. Mehmet TOSUNER

Araş. Gör. Zeynep ARIKAN

Araş. Gör. Ahmet Burçin YERELİ

İZMİR - 1992



İÇİNDEKİLER

I.GİRİŞ.....	7
II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU VE SORUNLARI.....	7
A.Vergi Yapısından Kaynaklanan Sorunlar.....	9
1. Vergi Yüğü	9
2. Prim ve Fon Yüğü.....	10
3. Vergi Tarifesi.....	11
4. Güvenlik Tedbirleri.....	12
5. Muafiyet ve İstisnalar.....	13
6. Götürü Mükellefiyetten Kaynaklanan Sorunlar.....	13
7. Vergi İadesi Uygulaması.....	13
8. Kaynakta Tevkifat (Stopaj) Uygulaması.....	13
9. Geçici Vergi Uygulaması.....	14
B. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar.....	14
1. Bakanlık İçi Uygulamalardan Kaynaklanan Sorunlar.....	14
2. Bakanlık Dışı Uygulamalardan Kaynaklanan Sorunlar.....	15
3. Örgütlenme Sorunu.....	15
4. İdari Yapılanmadan Kaynaklanan Sorunlar.....	15
C. Vergi Yargısı ile İlgili Sorunlar.....	16
D. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımından Kaynaklanan Sorunlar.....	17
III- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ÖNERİLER.....	19
A. Vergi Yapısına Yönelik Öneriler.....	19
B. Vergi İdaresi İle İlgili Çözüm Önerileri	21
C. Vergi Yargısına Yönelik Çözüm Önerileri.....	22
D. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı İle İlgili Çözüm Önerileri.....	22
IV- SONUÇ.....	23
NOTLAR.....	24



Sahibi
Yılmaz Men
EGİAD Yönetim Kurulu Başkanı

Yazı İşleri Müdürü
Can Yaşal
Bilimsel Etkinlikler ve Eğitim
Komitesi Başkanı
Ahmet Göksan

Bilim Kurulu

Prof. Dr. Hulusi Demir
Prof. Dr. Mete Oktav
Prof. Dr. Tevfik Pekin
Prof. Dr. Canan Balkır
Prof. Dr. Hüsnü Erkan
Prof. Dr. Muammer Doğan
Doç. Dr. Ali Nazım Sözer

Rapor Kurulu

Prof. Dr. Hüsnü Erkan
Prof. Dr. Fevzi Demir
Doç. Dr. İlkin Baray
Doç. Dr. Can Aktan
Yrd. Doç. Dr. İlhan Bölükoğlu

EGİAD Ekonomik Raporları üç ayda bir yayınlanır. Bedel karşılığı satılmaz. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir. Raporda yer alan yazılar kaynak gösterilerek kullanılabilir.

Yazışma Adresi

EGE GENÇ İŞADAMLARI DERNEĞİ
Mustafabey Caddesi No:1/1 Kat:6
Daire: 21 Alsancak İZMİR

Baskı Hazırlık

ORSA LTD. ŞTİ.
1377 Sok. No:8/3
Alsancak İZMİR
TEL: 22 64 98 - 22 64 32

Basıldığı Yer

Tükelmat A.Ş.
Gazi Bulvarı no:18
Cankaya - İZMİR
TEL:25 93 50

SUNUŞ

*Bilindiği gibi, 1990'lar Dünyasının gündemini bilgi toplumu ve küreselleşme olguları belirlemektedir. Sanayi toplumu olma uğraşı içindeki Türkiye, bu kez "Sanayi + Bilgi" toplumu olma gerçeği ile yüz yüze gelmiştir. Ancak, geleneksel davranış kalıplarının hala önemli ölçüde belirleyici olduğu ülkemizde, "Sanayi + Bilgi" toplumuna yönelim, kurumsal ve yapısal alanda önemli dönüşümleri zorunlu kılmaktadır. Çünkü, küreselleşme ve bilgi toplumu, **dinamik ve esnek toplumsal yapıları** oluşturulmasını gerektirmektedir.*

Bir yandan bütçe ve kamu açıklarını, diğer yandan enflasyon olgusunu uzun süredir kontrol altına alamayan Türkiye için, hem bu sorunları kontrol altına almak; hem de bilgi toplumu ve küreselleşmenin gerektirdiği dinamik ve esnek yapılara dönüşüm ihtiyacını karşılayabilmek için, önemle üzerinde durulması gereken sorunlardan birisi, çağdaş, dinamik ve esnek bir vergi sisteminin oluşturulmasında düşümlenmektedir.

Maliye Bakanlığı'nun da teşviki ile sorun, son aylarda artan ölçüde ilgi uyandırmaya başladı.

Toplumumuzun bu önemli sorununa bilimsel düzeyde katkıda bulunabilmek için EGIAD'ın 7 inci Raporu'nun konusunu "Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri" olarak belirledik.

Rapor, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin değerli öğretim elemanları, Doç. Dr. Mehmet TOSUNER, Araş. Gör. Zeytin ARIKAN ve Arş. Gör. Ahmet Burçin YERELİ tarafından hazırlandı.

Katkılarından dolayı EGIAD ve değerli bilim adamlarımıza burada teşekkür eder; raporun içerdiği önerilerin ilgililere ve okuyuculara yararlı olmasını dilerim.

Prof. Dr. Hüsnü ERKAN

I. GİRİŞ

Devletlerin; iç ve dış güvenliği sağlamak, adalet hizmetlerini yerine getirmek, diğer devletlerle olan ilişkilerini düzenlemek gibi geleneksel fonksiyonlarını ve ekonomik istikrarı sağlamak, kalkınmayı gerçekleştirmek, gelir dağılımını düzenlemek, etkin kaynak dağılımını sağlamak gibi çağdaş fonksiyonları yerine getirebilmeleri için gelire ihtiyaçları vardır. Devlet hangi siyasi sistem içinde olursa olsun, söz konusu fonksiyonları gerçekleştirebilmek, sonra da çağının ihtiyaçlarına göre belirlenen diğer hedeflere ulaşmak için gelir elde etmek ve harcama yapmak durumundadır.

Zamanımızda kamu gelirleri arasında en önemli yeri tutan kanak vergilerdir. Devletlerin; sosyal ve ekonomik görüşlerini uygulayabilmeleri; kaynak sağlanmasında ve gelirin bölüşümünde etkili olabilmeleri vergilemeye bağlıdır. Vergilemeden beklenen birinci amaç, milli gelirin yeniden bölüşümü ve devlet bütçesinin finansmanı sağlamaktır. Ekonomik dalgalanmaların durdurulması, enflasyonun önlenmesi, ihracatın özendirilmesi, milli sanayinin korunması gibi amaçlar ise vergilemenin diğer amaçları arasında yer almaktadır. Bu amaçları gerçekleştirebilmek üzere devlet, vergileme yetkisini kullanarak piyasa ekonomisinden kamu kesimine kaynak aktarmaktadır.

II. Dünya Savaşından sonra oluşan yeni ekonomik ve sosyal ortamda, Türkiye'nin ekonomik kalkınmasında vergilerin mali olmayan fonksiyonlarından yararlanmak ve vergi sistemimize buna göre bir yön vermek ihtiyacı doğmuştur. Nitekim ülkemizde 1949 vergi reformundan sonra ilk olarak bu doğrultuda vergi sistemini verimli ve etkin bir duruma getirebilmek için 1960 sonrası dönemde çalışmalar yapılmış, yeni önlemler getirilmiş ve vergilerden ekonomik ve sosyal amaçlarla yararlanma yoluna gidilmiştir. Ancak, bu konuda pek başarı sağlandığını söylemek mümkün değildir. O günün şartlarında etkili olacağı düşünülen düzenlemeler 1970'li yıllarda meydana gelen ve 1980 yılı başına kadar hayli büyük boyutlara ulaşan iktisadi ve siyasal istikrarsızlıklar sonucu yetersiz kalmıştır.

Zamanın hükümeti Ocak 1980'de mevcut iktisadi istikrarsızlığı düzeltebilmek amacıyla, 24 Ocak Kararları diye anılan piyasa ekonomisi modeline dayalı bir dizi tedbirlerden oluşan temel ekonomi politikasını yürürlüğe koymuştur. Türk Vergi Sisteminin aksayan yönlerinin düzeltilmesi, sisteme yeni vergilerin ve müesseselerin kazandırılması ise ancak 12 Eylül 1980 tarihinden sonra çıkarılan kanunlar ve yapılan yasal düzenlemeler sonucu gerçekleştirilebilmiştir.

Cumhuriyet Döneminin başlangıcından bu yana günümüze kadar vergi alanında gerçekleştirilenleri ve kat edilen mesafeyi göz ardı etmek mümkün değildir. Vergilemenin dinamik yapısı dikkate alındığında, tarihsel gelişim içerisinde Türk Vergi Sisteminde de pek çok sorununun ortaya çıkmasını doğal karşılamak gerekir. Önemli olan rahatsızlıkları zamanında tesbit etmek, bunların artmasına ve büyümesine mani olmak, ülkenin gelişme hedeflerine varmasını engelleme boyutuna varmadan sorunları çözebilmektir. Biz bu çalışmada Türk Vergi Sisteminin bugün için aksayan temel bazı konularını ortaya koyup, bu konular üzerindeki görüşmelerimizi belirteceğiz.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU VE SORUNLARI

Türkiye'de, vergi gelirlerinin büyük bir bölümünü gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelirden alınan vergiler dışında ikinci büyük vergi gelir kalemini ise mal ve hizmetlerden alınan vergiler teşkil etmektedir. Bu sırayı dış ticareten alınan vergilerle, servetten alınan vergiler takip etmektedir. Yıllar itibarıyla bakıldığında ise, gelirden alınan vergilerin payının

düştüğü, mal ve hizmetlerden alınan vergilerin payının yükseldiği, özellikle 1986 ve 1987'de %28'e çıktığı görülmektedir. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin payının yükselmesinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun önemli bir katkısı olmuştur. Dış ticaretten alınan vergilerdeki ani düşüşler ise dışalımın serbestleşmesi ve Avrupa Topluluğu ülkelerine tanınan ödünlere kaynaklanmaktadır.

Tablo - Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

	1987	1988	1989	1990	1991	1992
Toplam Vergi Geliri	90.1	91.5	84.6	82.4	81.3	79.9
Gelirden Alınan Vergiler	44.7	41.1	44.6	42.2	41.6	39.5
Servetten Alınan Vergiler	0.7	0.9	0.6	0.8	0.7	0.7
Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	28	26.7	25.3	24.8	25.7	26.5
Dış Ticaretten Alınan Vergiler	18	15.9	14	14.6	13.3	13.2

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü; Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991, Ankara-1992, s.41.

Türk Vergi Sisteminin aksayan yönleri vardır, çözümlenmesi, tartışılması gereken çok spesifik konular ve uygulamalar mevcuttur. Bugün artık, Türk Vergi Sisteminde ciddi bir reformun yapılmasının gerekliliği genel kabul görmektedir. Ancak, uygulama açısından, vergi reformlarının kısa sürede gerçekleştirilmesinin ve uygulama sonuçlarının kısa dönemde elde edilmesinin güçlüğü nedeniyle reform türünden köklü değişiklikler yerine, ilk etapta Vergi Sisteminin iyileştirilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması tercih edilmektedir.

Günümüzde vergilemenin nihai amacı, ülkenin ekonomik kalkınmasını desteklemektir. Yani vergilemenin sonuçları ekonomik değil sosyo-ekonomiktir. Bu nedenle, ciddi bir vergi reformu yapılacağı zaman Türkiye'nin sosyo-ekonomik gerçekleri de göz önüne alınmak zorundadır. Şöyle ki;

- Türkiye'de nüfus artışı yılda % 2,5 gibi çok yüksek bir oranda seyretmektedir.
- Türkiye'de kişi başına düşen milli gelir 1500 - 2000 dolar arasında değişmekte olup, bu gelirin dağılımı da son derece bozuktur.
- Türk Ekonomisi kaynak sıkıntısı çekmektedir ve bu sıkıntının doğurduğu ağır bir borç yükü altındadır.
- Türkiye'de yapısal nedenlerden kaynaklanan ağır bir bürokrasi sorunu vardır.
- Reel ücretler çok düşüktür ve hem ücretli, hem de işveren üzerinde ağır bir vergi ve prim yükü vardır.
- Toplam vergi yükü % 24 dolaylarındadır. Bu oran, OECD ülkeleriyle yapılan karşılaştırmaya göre oldukça düşüktür. Ancak, yapısal nedenlerden ötürü bu yükün dağılımı bozuktur ve ağır bir vergi baskısına dönüşmüştür.

Vergilemenin, sosyo-ekonomik hedefler doğrultusunda kullanılması amacı da ciddi bir vergi reformunun temelini oluşturmaktadır. Bu çerçevede, "Hazineci Zihniyet" gerektiğinde ve yerinde kullanılmalı, gereksiz olduğu hallerde terk edilmelidir.

Türk Vergi Sisteminde tesbit edilen sorunları, genel olarak, şu başlıklar altında inceleyebiliriz.

A. Vergi Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi yapısından kaynaklanan sorunlar çok çeşitlidir. Bunları belli başlıklar halinde aşağıdaki şekilde gruplandırabiliriz.

1. Vergi Yüğü

Türkiye'de vergi mükelleflerinin en çok yakındıkları konuların başında vergi yüğü gelmektedir. OECD ülkeleri içinde yer alan ve çoğunluğunu İskandinav ülkesi olan yüksek vergi yüğü Kuzey Avrupa ülkelerinde vergi yüğü oranı % 48 ile %52 arasında değişmektedir. Bu ülkeler aynı zamanda refah toplumları olarak kabul edilmektedir.

Türkiye'de ise vergi yüğü, bu ülkelerdekini yarısı kadar bile değildir. Ancak, bazı ülkelerde %48 olan vergi yüğü gerçek anlamda bir yük oluşturmazken, ülkemizde %24 oranı bile ağır bir yük olmaktadır. Burada önemli olan, vergi yüğü hesabı değil, kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi baskısıdır. Eğer kullanılabilir reel gelir, refah toplumunun gereklerini yerine getirebilmeye yetiyorsa, o zaman vergi yüğü %50 dahi olsa ortada bir vergi baskısı yoktur. Ancak, %20'lik bir vergi yüğü kullanılabilir reel geliri zorlu ihtiyaçları karşılamaya yetmez bir hale getiriyorsa, o zaman bu gerçek bir vergi baskısıdır (1)

Vergi yüğü konusunda göz önünde bulundurulması gereken iki husus vardır.

- Vergi yükünün oranı önemli değil, kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi baskısı önemlidir. Eğer vergi ödemelerinin ardından kişinin ya da kurumun elinde kalan gelir ile tüketim, tasarruf veya yatırım yapma imkanı elde edilebiliyorsa, bu durumda vergi yüğü yüksek değildir. Aksi halde, yüzde oranı kaç olursa olsun vergi yüğü fazladır.

- Vergi yükünün dağılımı önem arz etmektedir. Belli kesimler aşırı vergilendirilirken, diğer bazı kesimlerin muafiyet ve istisnalarla desteklenmesi haksız rekabete ve gelir dağılımında bozulmaya yol açmaktadır.

Vergi yükünün artırılması, reel vergi gelirlerinde bir artışa yol açmayabilir. Zira, vergi oranlarının yükselmesi karşısında mükellefler, psikolojik olarak bir rahatsızlık duyabileceklerinden vergiden kaçınma yollarını arayabileceklerdir. Bu nedenle vergi oranlarının yükseltilmesi yerine vergi gelirlerini arttırmak için başka çözüm yolları bulunabilir. Bu konuda atıl kaynakların değerlendirilmesi ve spekülasyon kazançlarının vergilendirilmesinin daha etkili uygulamalar olacağı görüşündeyiz.

Yatırımcı ve girişimci mükellefler üzerinde vergi yükünün artırılması, enflasyonist bir ortamda işletmenin kaynaklarının erimesini daha da hızlandırmaktadır. Kaynakları yok olan girişimciler ise yeni yatırımlara yönelememekte ve ancak ekonomik faaliyetlerini sürdürme çabası içine girmektedirler.

Vergi yüğü konusunda yapılan çalışmalar genellikle, vergi dışı kalmış sahaların vergi kapsamına alınmasından çok vergisini ödeyen mükelleflerin vergi yüklerinin daha da fazlaştırılmasına yöneliktir. Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığınca öngörülen

değişikliklerin bazıları şunlardan ibarettir (2).

- İşletmelerin kullandıkları kredilere ilişkin finansman maliyetlerinin bir kısmının enflasyonla ilişkilendirilerek gider olarak kabul edilmeyeceği esası getirilmektedir.
- Stokların tatbikinde ve stok değerlendirmede LIFO* yöntemi serbest bırakılmaktadır.
- Sabit kıymetlerin amortisman seçimlerinde yeniden faydalı ömür esasına dönüş düşünülmektedir.
- İşletmelerin aktifine kayıtlı binek otoların amortisman ve masraflarının yarısının gider kabul edilmeyeceği esası getirilmektedir.
- Gecikme zam ve faizlerinin enflasyona endekslenmesi esası getirilmektedir.
- Devlet tahvili ve hazine bonolarının iktisabında kullanılan fonların maliyetlerinin gider kabul edilmeyeceği esası getirilmektedir.
- Katma Değer Vergisi İhracat istisnası uygulamasında tecil, terkin müessesesinin kaldırılması öngörülmektedir.
- Özel emeklilik vakıf ve sigortalarına işçi ve işverenlerin yaptığı ödemelerin vergi matrahından indirilmesi ve kuruluşlarca yapılan maaş ve sair ödemelerin devlet memurlarıyla mukayese edilerek fazlasının gelir vergisine tabi tutulması esası getirilmek istenmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığında oluşturulan komisyonca hazırlanmış olan bu taslak ile getirilmek istenen değişikliklerin vergi yükünü arttırıcı bir yönü bulunmaktadır. Ancak söz konusu öneriler mevcut mükellefleri ve mükellefiyeti ilgilendirmekte olup, spekülatif kazançlarla ilgilenmemekte, vergilendirilmeyen alanlara yönelmemektedir.

2. Prim ve Fon Yükü

1980 Sonrası dönemin en belirgin özelliği artan primler ve yeni kurulan fonlardır. Vergi dışında ekstra bir yük olan prim ve fonlar tüketim gücünü kısarken, enflasyonla mücadelede bir araç gibi görünmesine rağmen, aslında girişimcilerin kullanılabilir kaynaklarını da azaltıcı etki yapmaktadır.

Bunun yanında, devlet, "Konut Edindirme Yardımı" adı altında ücretliler için işverenden çok düşük oranda ve adına yatırılanın ev sahibi olmasına yetip yetmeyeceği belli olmayan, katkı adı altında tahsilatlar yapmaktadır. Kişinin bu şekilde konut sahibi olmasının güçlüğü ortadadır. Bu tür çok cüz'i katkılar yerine işverenin lojman inşasına teşvik edilmesi ve bir takım vergisel teşvikler uygulanması daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.

İşveren üzerinde ciddi bir yük de sosyal sigorta primleridir. Brüt ücretin üçte birinden fazlası sosyal sigorta primi olarak yatırılmaktadır. Bu primlerin tamamen işveren tarafından

* LIFO İngilizce "Last In First Out" kelimelerinin kısaltılmış şeklidir.

Bu yöntem stok değerlendirme ile ilgili bir tür maliyet hesabıdır. Buna göre işletmenin stok hesaplarına en son giren mallar üretim sürecinde ilk önce çıkar düşüncesi ile işletmenin maliyet hesapları yapılır. Özellikle enflasyonist süreçte fiyatı devamlı yükselen malların, işletmenin üretim maliyet hesaplarına nominal değerlerle anında nakledilmesi açısından bu yöntemin taşıdığı değer büyüktür. Söz konusu yöntemin uygulamasındaki amaç, işletmenin cevherinin korunması ve gerçek olmayan kazançlara yer verilmemesidir. Özellikle fiyat artışlarının devam ettiği zamanlarda daha önce alınan mallar daha sonrakilerden daha ucuza mal olacaktır. Değerlendirme ,başka bir yöntemle yapılırsa bilançoda gerçek dışı kazançlar ortaya çıkacaktır.

ödenmek zorunda olması prim borcunun ödenememekten dolayı birikerek yığılmasına yol açmaktadır. İş barışının devamı açısından işçinin ücretini muhakkak ödemek isteyen işveren parasal sıkıntıya girdiği zaman diğer kesinti ve katkılarda olduğu gibi S.S.K. primlerini de ödeyememektedir.

Bu konuda yapılabilecek en iyi uygulama oranların aşağıya çekilmesi olabilir. Oranlar yüksek olduğu için bazı işverenler, kayıtlarında işçilerini çoğunlukla asgari ücretten göstererek, ay başında ellerine açıktan ödeme yapma yoluna başvurabilmektedir. Bunun sonucunda devlet tek taraflı olarak kaybetmektedir.

Fon kesintileri içinde Zorunlu Tasarruf veya Tasarrufu Teşvik Fonuna yapılan kesinti ve katkılar hem hizmet erbabı hem de işveren açısından özellik arz etmektedir. Enflasyonla mücadelede maliye politikasının bir aracı olarak tasarruflar özendirilmeye çalışılır. Serbest piyasa ekonomisinin işleyişinde ise devlet, tasarrufu kişilerin tercihine bırakmaktadır. Ancak, serbest piyasa anlayışıyla belli bir kesimi oluşturan hizmet erbabı ve işverenin zorla tasarruf ettirilmesi anlayışı tamamen birbiriyle tezat oluşturmaktadır. Eğer kişi devletin politikalarına güveniyorsa tasarrufa yönelebilir. Güvenmiyorsa kendi anlayışına göre başka alanlarda tasarruf edebilir. Tasarruf tamamen iradi bir olaydır ve serbest piyasada devletin bu iradi olaya müdahale etmesi yerinde bir karar olarak görülmemektedir. Karma ekonomilerde dahi devlet, tasarrufları dolaylı önlemlerle teşvik etmeye çalışmaktadır. Zorunlu tasarruf uygulaması daha çok kollektivist anlayışa paralel olmaktadır (3).

Ücret üzerinden işveren ve işçiden yapılan kesintilerin son derece yüksek oluşunun yanında, hala arzu edilen düzeye indirilemeyen enflasyonun da net geliri erozyona uğrattığı gerçeğini ihmal etmemek gerekmektedir. Bu iki unsur birleştiğinde, işçi sendikalarınca talep edilen zam oranları her geçen gün artmakta; ekonomik ve sosyal dengeleri tehlikeye sokacak astronomik rakamlara varmaktadır.

3. Vergi Tarifesi

İstikrarlı ekonomilerde vergi tarifesi üzerinde pek sık değişiklikler yapılmamaktadır. Ancak enflasyona dayalı kalkınma modeli uygulayan ekonomilerde vergi tarifesinde çok sık değişiklikler görülmektedir. Özellikle vergi dilimleri ve oranlar belli dönemler itibarıyla farklılıklar göstermektedir.

Türkiye'de 1950 - 1992 arasında pek çok tarife değişikliği yapılmıştır. Son gelir vergisi tarifesi altı dilimden, kurumlar vergisi tarifesi ise tek bir orandan ibarettir. Gelir vergisinde artan oranlılık izlenirken kurumlar vergisinde sabit oran söz konusudur. Artan oranlı vergileme, gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi açısından en önemli kurumdur. Ancak uygulamanın her zaman kendine atfedilen öneme yaraşır biçimde gerçekleştiği söylenemez.

Gelir vergisi tarifesine baktığımızda: bugün için gelir vergisi kanunundaki tarifenin dilim sayısı, yani tarife basamakları azdır. Bu durum ödeme gücüne göre vergi alınmasını güçleştirmektedir. Gelir dilimlerinin altı adet olması, oranların %25'ten başlayıp %5'lik artışlarla %50'ye ulaşması, çeşitli gelir gruplarının bir üst dilime girmemek için vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçırma davranışlarına yönelmelerine neden olmaktadır (4). Ayrıca belli bir noktadan sonra gelir vergisi tarifemiz düz oranlı vergi halini almaktadır (5). Ancak, Avrupa ve Amerika'da da vergi tarifesi belli bir noktadan sonra düz oranlıdır. Fakat bu ülkelerde belirlenen oranlar daha yüksektir. Örneğin; İsveç'te %83,5, Belçika ve Hollanda'da %72, A.B.D. ve İrlanda'da %70 olarak uygulanmaktadır. Yine, gelir vergisi tarifesinin başlangıç oranları da ; Portekiz'de %2, Finlandiya'da %6, İspanya'da %8, Japonya'da da

%10,5, A.B.D.'de %11, İtalya'da %12, Hollanda'da %16 ve İrlanda'da %35'tir.

Kurumlar vergisinde oran %46 olarak belirlenmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı %50'ye kadar çıkarmaya yetkilidir. Kurumlar vergisinde yer alan çok sayıdaki muafiyet ve istisna sayesinde bir çok kurum %46'nın altında ve değişen oranlarda vergi öde mektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet ve istisnaların çokluğu aslında bu vergiyi de farklı oranlı bir hale getirmiştir. Bunun yerine daha dar kapsamlı muafiyet ve istisnaların yer aldığı düşük oranlı bir kurumlar vergisi uygulanabilir. Örneğin %30 veya %35 oranında bir kurumlar vergisi uygulanabilir. Bu durumda yeni oran daha fazla kurum tarafından uygulanacak ve sadece özellik arzeden spesifik konular teşvik kapsamına alınacaktır.

Katma değer vergisinde de vergi tarifesi çok sık değişikliğe uğramaktadır. KDV oranlarının farklılaştırılarak uygulanması ve yükseltilmesi vergi gelirlerini artırabilir. Ancak, belirlenen oranlarda uygulamaya geçişin ertelenmesi bu değişikliklere uyum sağlanması açısından bazı sorunlar doğurmaktadır.

Katma Değer Vergisi oranlarının yüksek tutulmasının nedenlerinden biri de Avrupa Topluluğu ülkeleri vergi sistemine uyum sağlamaktır. Ancak, ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısını da göz ardı etmemek gerekir. Türkiye bugün, Avrupa Topluluğu üyesi ülkelerin gelişmişlik seviyesinde değildir ve gelir dağılımı bozuktur. Bu yüzden KDV oranlarının büyük ölçüde Topluluk katma değer vergisi sistemi dikkate alınarak ayarlanması ekonomik ve sosyal sakıncalar meydana getirebilir. Avrupa Topluluğu ülkelerinde, KDV oranları 0 ile %30-38 arasında değişirken oran sayısı 2 ile 7 arasındadır ve ortalama 5 tir. Normal oranlar Lüksemburg ve İspanya'da %12 iken Danimarka ve İrlanda gibi ülkelerde %20'nin üzerindedir. Türkiye'de ise bugün için uygulanan dört farklı oran vardır. Bunlar %1, %6, %12 ve %20'dir.

4. Vergi Güvenlik Tedbirleri

Vergilerin mali işlevlerini gerçekleştirebilmeleri, kanunların öngördüğü kadar vergiyi, mükelleflerin yapacakları doğru beyanlar sonucu ödemelerine bağlıdır. Vergiye esas beyanların doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak için her ülkede çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemler doğrudan veya dolaylı olabilmektedir. Bu konuda, ülkemizde, günümüze değin çok çeşitli uygulamalar getirilmiştir.

Uygulamada çarpıklık arzeden konulardan biri de "Ortalama Kâr Haddi" esasıdır. Özellikle, 1980 sonrasında değiştirilen belge düzeni, 1981 yılında vergi hukukumuzda giren serbest ve ekonomik delil sistemi, 1985 yılında yürürlüğe giren ve üretimden tüketime kadarki aşamada her türlü kazancı belirleyebilen belge düzenine sahip Katma Değer Vergisi uygulaması, hayat standardı esası ile vergi mükelleflerini asgari düzeyin üzerinde kazanç beyan etme ve veri ödeme zorunluluğu gibi nedenlerden ötürü ortalama kâr haddi esası önemini kaybetmiştir. Ortalama kâr haddi uygulaması, bugün için, zarar eden vergi mükelleflerini de vergilendiren çarpık bir sistemdir.

Mükelleflerin en çok rahatsızlık duydukları konulardan biri de "Hayat Standardı Esası" dır. Bu uygulama, özellikle yeni işe başlayan mükellefler açısından iş hayatının devamlılığı ve başarı konularında engelleyici nitelikler taşımaktadır. Bir tür asgari vergi niteliğinde olan hayat standardı esası uygulaması, yıldan yıla değişen göstergelerin yüksek oranlı artışlara tabi olması nedeniyle sorunlara neden olmaktadır.

5- Muafiyet ve İstisnalar

Özellikle gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan çeşitli ve çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar vergi sistemimizi karmaşık bir hale getirmiştir. Bu kadar çok muafiyet ve istisnaya gerçekten ihtiyaç olup olmadığı tartışmalıdır. Çeşitli dönemlerde, o devrin konjonktür gereklerine göre uygulamaya konan muafiyet ve istisnalar halen vergi sistemimizde yer almaktadır. Özellikle gelir vergisi sistemimizdeki ücretler ile ilgili kısım neredeyse muafiyet ve istisnalardan oluşmaktadır. Kurumlar vergisinin de oldukça önemli bir bölümü muafiyet ve istisnalara ayrılmıştır. Bu durumda mükellefler ve uygulamacılar değişik yorumlamalarda bulunarak çeşitli muafiyet ve istisnaları uygulayabilmektedirler.

6. Götürü Mükellefiyetten Kaynaklanan Sorunlar

Ülkemizde, vergi sisteminin ciddi sorunlarından biri götürü mükellefiyettir. Gerçekten de götürü mükellef sayısının giderek artması sonucu toplam gelir vergisi mükelleflerinin üçte biri ve toplam ticari kazanç sahiplerinin %40'ı götürü olarak vergilendirilmektedir. Götürü vergilendirilenlerin bir çoğunun yaptığı cirolar aslında vergi rekortmenlerinin ciroları ile yarışacak meblağlara ulaşmıştır. Denetimin yetersizliği ve mevcut mevzuatımızdaki boşluklar sonucu, pek çok kişi götürü usule göre vergiye tabi olmaktadır.

Götürü olarak vergilenen mükellefler, ticari organizasyondan daha çok emeğe dayanan faaliyetlerle meşguldürler. Vergileme usulü olarak götürü vergilemeyi, vergi yükünün adil dağılımı açısından savunabilmek mümkün değildir. Bu usul ile mükellefin kişisel ve ailevi durumunu dikkate almaya çalışan ve subjektif olarak nitelenen gelir vergisi çelişmektedir. Ancak bu usul, belge alma ve verme alışkanlığını henüz tamamıyla kazanmamış olan yükümlülerin bu alışkanlıkları kazanmalarını engelleyici bir özellik de göstermekte ve vergi kayıplarına yol açtığı oranda vergi adaletsizliğinin de nedeni olmaktadır. Götürü vergileme usulü pratik nedenlerle getirilmiş olmakla birlikte, vergi adaleti yönünden önemli sakıncaları bulunmaktadır (7).

Otomasyonun yaygınlaştığı çağımızda, artık götürü mükellefiyeti vergi idaresine kolaylık sağlıyor diye savunma yapmak da geçerliliğini yitirmiştir. Ayrıca, yaygın eğitim ve öğretim imkanları sayesinde okur-yazar oranı % 80'lere varan bir ülkede gelir vergisi mükelleflerinin üçte birinin götürü olması, tasvib edilecek bir husus değildir.

7- Vergi İadesi Uygulaması

Vergi iadesi uygulaması ile devlet, fertleri hasılatları karşılığında belge vermeye zorlayarak, belge düzeninin yerleşmesine ve kaçakçılığın önlenmesine çalışmaktadır. Bu uygulamanın dar ve sabit geliri gelirlerine katkıda bulunmak ve ülkemizde faturalı yaşamın yaygınlaştırarak bu sayede devlet bütçesine daha fazla gelir sağlamak üzere iki amacı bulunmaktadır. Ancak, belge kullanma alışkanlığının yaygınlaştırılmasında etkinlik günümüzde pek sağlanamamaktadır.

Vergi iadesi yüklenilen verginin bir kısmının iadesi açısından önem kazanmaktadır. Ancak son yıllarda kapsamı iyice daraltılmıştır ve işlevini yitirmek üzeredir. Bu nedenle vergi yükü üzerindeki olumlu etkisi son derece düşüktür.

8- Kaynakta Tevkifat (Stopaj) Uygulaması

Gelirin elde edilmesinden önce vergisinin kesilmesi esasına dayanan, kaynakta ödeme yöntemi; bir taraftan yönetim ile karşı karşıya kalan mükellef sayısını ve yönetimin tahsil

giderlerini azalttığından, öteki taraftan vergi kaybına yol açılmadan büyük tutarlarda vergi tahsilatına imkan verdiğiinden ve ayrıca toplam talep hacmini denetim bakımından hızla etkili olabilen bir işleyişe sahip bulunduğundan vergi yönetimini kolaylaştırıcı niteliktedir.

Kaynakta tevkifat yöntemi, vergi kaçırılmaya teşebbüs açısından son derece güç gibi görünse de, yine de vergi kaçırma amacıyla olan mükellefler, vergi kaybına sebep olabilmektedirler. Bunun en güzel örneği hizmet erbabına bordro dışında ağıktan ödemelerde bulunmadır.

Vergisini, geliri eline geçmeden ve o geliri sağlaması için işyerine gidip gelme, işyerindeki ağırlama ve benzeri amaçlarla yapmış olduğu giderleri düşmesine imkan verilmeyen bir mükellef kitlesi yanında; elde ettiği kazancın vergisini ertesi yıl içerisinde ve üç taksit halinde, enflasyonist koşullar sonucu reel değeri düşmüş para ile ödeme imkanına sahip bulunan, zaman zaman kişisel harcamalarını da vergiyetabi gelirinden karşılayabilen bir mükellef yığı vardır (8). İşte bu durum, geliri kaynakta vergilendirilen hizmet erbabı için dikkate değer bir fırsat eşitsizliğidir.

Kaynakta tevkifat uygulaması, özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde, gelirin elde edilmesi ile vergisinin hazineye aktarılması arasındaki süreyi kısaltmakta, bir diğer anlatımla verginin tahsilini hızlandırmaktadır. Ayrıca vergi yükümlüsü, bu yöntemde verginin yükünü, kendi bildiri ile ödemesine nazaran daha az duymakta, vergiye karşı tepkisi doğal olarak daha az olmaktadır. Öte yandan vergi sorumlusu da, yükümlü kendisi olduğundan ve kendi varlığından ek bir değer çıkmadığından, üstelik vergi ve cezalarından sorumlu bulunduğundan duyarlılığı fazla olmaktadır (9).

9. Geçici Vergi Uygulaması

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemektedirler. Ekonomik ve mali gerekçelerle Türk Vergi Sistemine getirilen geçici vergi uygulaması, mükellefleri büyük ölçüde tedirgin etmektedir. Vergi kanunları elde edilmiş, kazanılmış gelirleri vergi konusu kapsamına alınması gerektiğini hüküm altına alırken, geçici vergi uygulaması ile elde edilmemiş gelirin vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Haksız bir vergileme şeklini alan geçici vergi uygulamasının kaldırılması yararlı olacaktır.

B- Vergi İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar

Vergi sistemi, vergi idaresi ile bir bütündür. Vergi idaresi bünyesinde bugün için mevcut bir çok idari sorun bulunmaktadır. Söz konusu bu sorunlar Bakanlık içi ve dışı uygulamalardan kaynaklanan sorunlar, örgütlenme sorunu ve idari yapılanmadan kaynaklanan sorunlar olarak kendini göstermektedir.

1- Bakanlık İçi Uygulamalardan Kaynaklanan Sorunlar

Bakanlık bürokrasisi gelir idaresinin yeniden yapılanmasına büyük engeller teşkil etmektedir. Türk gelir idaresinin temel sorunu da insan ve teşkilat kökenlidir. Türkiye'nin gelir teşkilatı ile diğer OECD ülkelerinin gelir teşkilatlarının karşılaştırılması sonucu bazı büyük farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bunlar (10):

- İsviçre ve A.B.D. dışındaki bütün OECD ülkelerinde merkezi idareye bağlı bölge teşkilatları mevcuttur. Türkiye'de gelir idaresinin bölgesel düzeyde örgütlenmemesi il sorunlarına Gelirler Genel Müdürlüğü'nü muhatap etmektedir.

- Bölge teşkilatı kuran bütün OECD ülkelerinde, ayrıca bölge düzeyinde bir denetim mekanizması bulunmaktadır. Denetimin bölge düzeyinde olması mahallileşme sorununu ortadan kaldırmakta ve sorunlara kısa sürede müdahale imkanı doğurmaktadır.

- Bugünkü yapı ile sağlıklı bir koordinasyon kurulmasının mümkün olmadığı söylenebilir.

- Emir kumanda eksikliği yüzünden bir hizmetin sağlıklı yürütülebilmesi için kurmay birim olan merkezin aldığı kararların bütün teşkilata süratle yayılması, bunun için de hiyerarşi zincirinin kesintisiz kurulması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere etkili bir gelir idaresinin kurulabilmesi için aşılması gereken bir çok sorun bulunmaktadır. Bütün bu sorunlar sistemde bazı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

2- Bakanlık Dışı Uygulamalardan Kaynaklanan Sorunlar

Vergi, kurumlaşan bir ekonomide ve iyi çalışan bir devlet bürokrasisinde daha rahat toplanır. Çünkü kurumlaşmanın geliştiği bir ekonomide mükellef tüm çağdaş araç ve gereçlerden yararlanır. Bakanlık dışı uygulamalardan kaynaklanan bazı sorunları da şöyle değerlendirebiliriz (11).

- Bankacılık kesimi vergi denetiminden kaçınmayı cazip kılacak işlemleri rahatlıkla yapabilmektedir. Örneğin hayali isimli hesaplarla, milyarlık işlemler görülebilmektedir.

- Vergi yargısı - özellikle vergi mahkemeleri - vergi kaçırma olayının özündeki ekonomik suç kavramını yeterince kavrayamamaktadır.

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün tüm çabalarına rağmen naylon fatura ticareti önlenememektedir. Ticaret sektörünün kıymetli evrak konusunda ve diğer hususlarda düzenlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

- Yerel yönetimler, özellikle belediyeler gerekli denetimi yapmakta yetersiz kalmaktadırlar. Bu kuruluşların gerekli denetimleri etkin bir şekilde yapmaları durumunda vergi denetim elemanları daha verimli çalışacaklardır.

- Kanunla kurulan meslek kuruluşları, vergi kayıp ve kaçığı konusunda yapmaları gereken pek çok çalışmayı yapmamaktadırlar.

3- Örgütlenme Sorunu

Zaman içerisinde vergi anlayışı, amacı, vergi tekniği ve sistemi, vergicilik hizmetlerinin maliyeti, izlenen vergi politikası büyük bir değişikliğe uğramış ancak vergi idaresi teşkilatı ile bu teşkilâtın izlemiş olduğu yöntemde ise pek fazla bir değişiklik olmamıştır. Böyle bir durumda vergi idaresi vergicilik hizmetleri üzerinde pek fazla bir hakimiyete sahip değildir.

Örgütlenme sorunu halledilemediği sürece vergi sağlıklı bir şekilde toplanamaz. Türkiye'de gelir idaresinin yeniden örgütlenmesi olayı devamlı olarak ertelenmiştir. Söz konusu örgütlenme olayının sürekli ertelenmesi bu alandaki sorunların büyümesine ve çözümünün daha da güçleşmesine neden olmaktadır.

4- İdari Yapılanmadan Kaynaklanan Sorunlar

Vergi idaresi bugüne kadar gösterdiği gelişmeye rağmen maalesef istenen düzeye ulaşamamıştır. İdari yapılanmanın yetersizliğinden kaynaklanan sorunları şöyle sıralayabiliriz.

- Vergi idaresi personeli hızla değişen mevzuatı takip etmede aciz kalmaktadır. Yararlı hizmet verebilmesi için personelin meslek içi eğitimine ağırlık verilmesi gerekmektedir.
 - Bugün illerde bulunan vergi kontrol memurlarının önemli bir kısmı vergi denetimi dışında başka alanlarda kullanılmaktadır.
 - Vergi kontrol memurlarının denetimi ile Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkezde yürüttüğü (Gelirler Kontrolörleri) denetimler arasında koordinasyon yoktur.
 - Gelirler Genel Müdürlüğü, bütçe imkanlarından çok sınırlı yararlandırılmaktadır.
 - Bütçe ödeneklerinin aktarılmasındaki sorunlar nedeniyle, illerdeki vergi kontrol memurları ilçelerde turneye çıkamaz hale gelmişlerdir.
 - Vergi daireleri gerekli kırtasiye ,döşeme ve demirbaş imkanlarından ödenek yetersizliği nedeniyle yararlanamamaktadırlar. Mükelleflere vergi borcunu tebliğ edecek posta masrafı karşılanamamaktadır.
 - Vergi idaresi otomasyon ağı tam anlamıyla kurulamamıştır. Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan bilgisayarlı işlemlerdeki gecikmelerin ve aksamaların önüne geçilmesi şarttır.
 - Gelir idaresi bünyesinde vergi denetim elemanlarına yardımcı olacak, onlara kaynak bilgi sağlayacak, aramalı incelemelerde güvenlik işlemini yapacak, mali konularda istihbarat toplayacak "vergi dedektifleri" niteliğindeki elemanlara ihtiyaç bulunmaktadır.
- Vergi kanunlarında geniş çapta değişiklikler yapılmasına rağmen, vergi idaresi bünyesinde, denetim elemanlarının yetkilerinin bir ölçüde artırılması dışında büyük çaplı değişiklikler yapılamamıştır.

C- Vergi Yargısı İle İlgili Sorunlar

Türk Vergi Yargısı'nda, 1980 sonrasında çıkarılan 2575 Sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun yürürlüğe konulmak suretiyle köklü bir değişiklik gerçekleştirilebilmiş ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe konularak, değişikliğin bütünlüğü sağlanmıştır.

1982 yılına gelinceye kadar Türkiye'de vergi yargı sistemi Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan meydana geliyordu. Bu sistem terkedilmiş İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulları kaldırılmış yerine idari yargı teşkilatı içinde ilk derece yargı organı olarak "Vergi Mahkemeleri" kurulmuştur. Böylece; Vergi Mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar karşı itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde ve kurul halinde verdiği kararlar da temyiz yoluyla Danıştay'da denetlenmektedir.

İyi bir vergi yargı sisteminin taşıması gereken bazı özellikler vardır. Bunların başlıcaları; süratli olması, gereksiz yazışma ve bürokratik engelleri önlemesi, uyumsuzlukların yargı mercilerine gelmeden önce uzlaşma işlemine tabi olması, yargı mercilerinin idari ve siyasi baskıdan bağımsız olmasıdır. Vergi yargı sistemimiz de bu özellikler doğrultusunda düzenlenmeye çalışılmıştır. Ancak vergi yargı sistemimizin bünyesinde birtakım aksaklıklara rastlanabilmektedir. Bunların belli başlıları şu şekilde sıralamak mümkündür (12) :

- Vergi yargı sistemimizde Bölge İdare Mahkemelerinin görev alanları oldukça sınırlıdır. Bölge İdare Mahkemelerinin görev alanının genişletilmesi Danıştay'ın iş yükünün

azaltılmasına yardımcı olarak, Danıştay'ın esas görevini tam olarak yapabilmesine imkan ve ortam hazırlayabilecektir.

- İdare ve Vergi Mahkemelerinin genel görevli mahkemeler kabul edilmesi İdare ve Vergi Mahkemeleri arasında birçok anlaşmazlığın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bölge idare mahkemelerinin bazı vergi davalarında verdikleri kararın kesin olması nedeniyle yapılabilecek bazı hataların düzeltilmesi imkan bulunmamakta, ancak karar sonucuna etkili olmamak üzere kanun yararına bozulabilmektedir.

-Uyuşmazlıkların çözümlenmesi sahasında farklı süre hükümlerine yer verilmiştir. Farklı süre uygulamaları, bir takım aksaklıklar çıkarabilmektedir.

Vergi yargı sistemimizde ortaya çıkan önemli bir sorun da, vergi mevzuatının çok sık ve geniş kapsamlı değişikliklere maruz kalmasıdır. Mevzuatın sık sık değişmesi uyuşmazlıkları arttırmaktadır. Mevzuat karmaşık hale geldikçe vergi yargısının işi güçleşmektedir. Bu durum adaletsizliğe ve halkın adalete olan inancının sarsılmasına yol açmaktadır(13).

Esasen vergi uyuşmazlıklarının vergi yargı organlarına götürülmeden yükümlü ile vergi yönetimi arasında çözümlenmesi amacıyla uzlaşma yöntemine başvurulması vergi yönetimi yönünden pratik, ucuz, tahsilatı hızlandırıcı bir yöntemdir.

Ancak ne var ki, ülkemizde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin uygulanmasından beklenen yararlar tam olarak elde edilememiştir. Bu başarısızlıkta inceleme elemanlarının yeterli düzeyde olmaması, bürokratik engellerden kaçınma duygusu, sık sık çıkarılan af kanunları, uzlaşma alanının çok sınırlı tutulması gibi faktörler etkili olmuştur(14). Bu sorunlara çözüm olması ve sisteme işlerlik kazandırılması amacıyla vergi sistemimize 3239 Sayılı Kanunla "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi getirilmiş, böylece modern vergiciliğin ana prensiplerinden biri gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

D- Vergilendirme Yetkisinin Kullanımından Kaynaklanan Sorunlar

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Bu yetki devletin varlığı için gereklidir(15). Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir.

Vergilendirme yetkisi anayasalarda düzenlenir. 1982 Anayasası'na göre vergilendirme yetkisinin kullanımında yasama organı söz sahibidir. Yürütme organı ise istisnai olarak yetkilidir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında bu hususlar hükme bağlanmıştır. Buna göre; "...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." ve "Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".

Anayasa'nın 4. fıkrası, yürütme organının vergilendirme alanında Anayasa çerçevesinde sahip olduğu düzenleme yetkisine ilişkindir. Yürütme organı bu yetkisini kanun hükmünde kararname dışındaki yasal düzenlemelerle kullanmaktadır. 1961 Anayasası'ndaki gibi, 1982 Anayasası da Bakanlar Kurulu'na vergilendirme alanında (istisnai durumlar hariç Anayasa madde 121, madde 122) Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi vermemiştir.

Türkiye'de özellikle 1970-1980 yılları arasındaki dönemde çeşitli sebeplerden dolayı vergi

kanunlarında etkin düzenlemeler yapılamamış, yani vergilendirme yetkisi pek kullanılamamıştır. 1980 sonrasında vergi kanunlarında temelden değişiklikler öngören tasarıların kanunlaşması, yasama yetkisinin kullanılması sonucu çok kolaylaşmış ve böylece pek çok değişiklik gerçekleştirilebilmiştir. Ancak, bu dönemin esas karakteristik özelliği, vergisel değişikliklerin yasama organından ziyade yürütme organınca gerçekleştirilmesi olmuştur. Anayasal temele dayanarak kanunlarla kendisine yetki devri yapılan yürütme organı özellikle vergi mevzuatı alanında kısa dönemlerde çok sık bir şekilde değişiklikler yapmıştır. Rakam vermek gerekirse, 1982 - 1989 yılları arasında 88 tane vergi kanunu, 102 tane de Bakanlar Kurulu Kararı çıkartılmıştır. Bunun yanında Maliye ve Gümrük Bakanlığının verilen yetkiler ile bol miktarlarda genel tebliğ çıkarttığı görülmüştür. Bu genel tebliğlerden bazıları yardımcı kaynak denilen genel tebliğ statüsünün dışında zorunlu kaynak niteliğinde genel tebliğlerden oluşmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı kanunlarda çok sayıda madde değişikliğine gidilmesi yanında, bir madde bir kaç kez değiştirilebilmektedir (16).

Vergilendirme yetkisinin bu şekilde kullanımı vergi mevzuatında bir kargaşanın ortaya çıkmasına sebep olmakta; gerek vergi idaresi ve gerekse mükellef kitlesi çok çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Çok sık yapılan değişikliklere uyum sağlamanın zorluğu yanında, çok sayıda değişikliğin mevcudiyeti bir çok hususun gözden kaçmasına sebep olmakta, böylece bazı kanunlara yeterli düzeyde açıklık getirilememekte, bazen de yapılan değişiklikler arasında çelişkiler doğabilmektedir.

Yasal değişiklikler yapılırken vergi yasalarının zaman zaman geçmişe yürütüldüğü de görülmektedir. Nitekim bunun son örneğini "sanayi ürünü ihracat istisna" sında yapılan düzenleme oluşturmaktadır. Sanayi ürünü ihracat istisnası oranı 1991 yılı için %16 olarak belirlenmiş iken 12.8.1991 tarih ve 91/2073 sayılı kararla oran %12'ye indirilmiş ve bu kararın yürürlük tarihi ise geriye dönük olarak 1.1.1991 şeklinde kabul edilmiştir. Aynı nitelikteki istisna oranları 1992 yılı için önce %14 olarak belirlenmişken, aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile %8'e indirilmiştir. Olay, Danıştay 4. Dairesinde dava konusu olmuş ve 1991 yılı için verilen bu Bakanlar Kurulu Kararı iptal edilmiştir. Fakat 1991 yılı içinde %12'ye göre yapılan hesaplardan zarara uğrayanlar ile ilgili herhangi bir işlem yapılmamıştır.

Vergilendirme yetkisi konusundaki karışıklığın ortaya çıkardığı bir sorun da yatırım indirimi uygulamasında yaşanmıştır. 19.2.1963 Tarih ve 202 Sayılı Kanunun 16. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunumuzun 2. kısmına eklenen 8. bölüm "Yatırım İndirimi" başlığı altındadır. Ek Madde 1'e göre; "Ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) yaptıkları yatırımlar, bu bölümde yazılı kayıt ve şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir". Yine aynı Kanuna göre, "Yatırım indiriminden yararlanma koşulları ve uygulama esasları ile diğer hususlar Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca müştereken belirlenir" denilmektedir.

Buna dayanarak D.P.T.'ca 1991 ve 1992 yılları için yayınlanan konu ile ilgili tebliğlerde; "Yatırım İndirimi, bu tebliğin istinad ettiği program kararnamesi hükümleri gereğince teşvik belgesi sermaye şirketlerine verildiği cihetle bu teşvikten sadece kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir" ifadesi bulunmaktadır.

Bu mevzuat karmaşasının ortaya çıkarttığı uygulama karışıklığı uzunca bir süre devam

etmiştir.

III- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ÖNERİLER

Bir ülkede uygulanacak vergi politikasında hangi alanlarda hangi amaçların gerçekleştirileceği ve bunun için de hangi kaynakların kullanılacağına iyi belirlenmesi gerekmektedir. Hedef tesbitinin kesin ve net bir şekilde yapılması başarılı bir uygulama için şarttır. Başarılı bir vergi politikasının uygulanmasında vergi sistemi bünyesindeki sorunların çözülmesine yönelik bazı önerilerimiz olacaktır.

A- Vergi Yapısına Yönelik Öneriler

1980 Sonrası Vergi Politikalarında esas amaç kalkınmayı teşvik etmek olmuştur. Bu amaç gerçekleştirilmek istenirken gelir dağılımı bozulmuştur. Çünkü gelir dağılımı ihmal edilmiştir. Uygulanacak yeni vergi politikasında bu hususun gözardı edilmemesi gerekir. Bu hususta gerekirse, düşük gelirli mükelleflere, ücretlilere azalarak artan oranlı ve daha dar matrahlı, yani diğer gelir gruplarına uygulanan tarifenin dışında başka bir gelir vergisi tarifesini uygulanabilir. Gerçekleştirilecek vergi düzenlemesinde, gelir vergisi tarifesini ele alınmalı ve ilk dilime karşı gelen oran % 10'dan başlamalıdır. Ayrıca dik artan oranlılığın başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için tarife basamakları en az ona çıkarılmalıdır.

Türk Vergi Sistemindeki sorunların çözümüne yönelik çalışmalarda en önemli engel enflasyondur. Yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü dönemlerde vergisel düzenlemelerin sonuçlarının alınması güçleşmektedir. Enflasyonun yol açtığı tahribatın en aza indirilmesi açısından yapılabilecek ilk iş bir endeksleme sisteminin oluşturulması ve tüm indirim tutarlarının vergi dilimleri gibi endekslenmesidir. İkinci olarak enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmelidir. Nitekim, günümüz Türkiye'sinde, özellikle gelir ve kurumlar vergileri alanında üzerinde durulması gereken en önemli konulardan biri, yüksek enflasyonun neden olduğu haksız, adaletsiz ve sermaye erozyonuna yol açan vergileme olayıdır. Bu tür haksız ve adaletsiz vergilemenin önlenmesi, ancak uygulama alanları ve dozu iyi seçilmiş etkin bir endeksleme sisteminin işletilmesi ile mümkün olacaktır.

Bunun yanı sıra asgari ücretin vergi dışı bırakılması ve enflasyonun erittiği ücretlerin biraz olsun korunabilmesi için asgari geçim indiriminin uygulanmasına tekrar dönülmelidir. OECD ülkeleri içinde asgari geçim indirimi uygulamayan tek ülke Türkiye'dir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, sabit gelirleri korumak amacıyla gelirlerinin belirli bir kısmından hiç vergi almamaktadırlar. Ücretlilerin temel ihtiyaçlarını karşılayabilmesi amacıyla Almanya'da 4.752.- DM., Fransa'da 31.300.- FF.na kadar olan yıllık gelirlerden hiç vergi alınmamaktadır. Bugün, OECD ülkelerinde yürürlükte olan asgari geçim indirimi İngiltere'de bekarlar ve evliler için ayrı ayrı belirlenmektedir. İngiltere'de bekarların 2.605.- £., evlilerin 4.095.- £'e kadar olan yıllık gelirlerinden kesinti yapılmamaktadır. Ülkemizde ise, geçtiğimiz yıllarda uygulamadan kaldırılan asgari geçim indirimi müessesesinin, özellikle asgari ücretin vergi dışı bırakılması sürecinde yeniden uygulamaya konulmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Konut edindirme yardımı adı altında yapılan ödemelerin konut ihtiyacının karşılanması amacına hizmet ettiği söylenemez. Bu fonda biriken meblağların ne şekilde kullanılacağı açık değildir. Aynı zamanda bürokrasi ve kırtasiyeyi arttıran bu uygulamanın kaldırılarak bu fonda biriken paranın hesap sahiplerine iade edilmesi, buna karşılık işverenin lojman inşasına teşvik edilmesi ve bu konuda birtakım vergisel teşvikler uygulanması daha olumlu sonuçlar

doğuracaktır.

İşveren üzerinde önemli bir yük oluşturan S.S.K. primleri konusunda yapılabilecek en iyi uygulama oranlarının aşağıya çekilmesi olabilir. Oranların yüksekliği nedeniyle, ülke ekonomisinin darboğaza girdiği dönemlerde prim ödemelerinde düşüşler görülmektedir. S.S.K.'ya olan prim borçları artmaktadır. En son çıkan prim affı bu borçların temizlenmesine yönelik olarak pek başarılı olamamıştır. Primler, %10 hizmet erbabından, %10 da işveren katkısı olarak brüt ücretin %20'si düzeyine indirilebilir. Bu şekilde, hem hizmet erbabının nominal geliri artar, hem de işveren üzerindeki yük az da olsa yatırım kaynağına dönüştürülebilir.

Bunlara ilave olarak, daha önce de belirttiğimiz gibi zorunlu tasarruf uygulaması serbest piyasa ekonomisiyle ters düşmektedir. Bu uygulama bir an önce kaldırılmalıdır. Toplanan tutarlar sahiplerine iade edilmelidir.

Türk Vergi Sisteminde vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye indirmek için etkin bir belge sisteminin yerleştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda özellikle yazar kasa uygulaması başarılı olmuştur.

Vergi kaybının yüksek olduğu zirai kazançlar ve serbest meslek kazançlarında da belge kullanımı yaygınlaştırılmalı ve gayrimenkul sermaye iratları daha yakından izlenmelidir. Özellikle zirai kazançlarda yer alan "Küçük Çiftçi Muafiyeti" nedeniyle bu kesime geniş bir muafiyet tanınmıştır. Ayrıca belli bir tutarın altında (1992 için yıllık 80.000.000.-TL.) beyanname vermemesi gereken çiftçilerin pek çoğu götürü gider usulünü tercih etmektedirler. Böylelikle bu kesimdeki vergi kaybı iyice büyümektedir.

Götürü vergilemenin yaygınlaşması ve kapsamının genişletilmesi vergi kaybını arttırmaktadır. Bu uygulama adaletsiz vergilemeye sebep olmaktadır. Zorunlu olarak günümüze kadar uygulanan bu sistem, otomasyonun yaygınlaştığı çağımızda geçerliliğini yitirmiştir.

Vergi sistemimizde yer alan çok sayıdaki muafiyet ve istisna da vergi sistemimizi hem çok karmaşık bir hale getirmekte hem de kısa vadede devlet açısından bir gelir kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle bu kadar çok muafiyet ve istisnaya gerçekten ihtiyaç olup olmadığı tartışılmalıdır. Muhtemel bir düzenleme öncesinde bu muafiyet ve istisnalardan gereksiz ve verimsiz olanların vergi sistemimiz kapsamından çıkarılması gerekir. Özellikle haksız rekabete fırsat veren ve belli kesimleri hedef alanlar iyice belirlenmelidir. Kurumların ve firmaların görüşleri alınarak bu doğrultuda hareket edilmelidir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, üst kuruluşlara üye olmak şartıyla kooperatiflerin ortaklarıyla yapmış oldukları ticari işlerden doğan kazançları vergiden istisnadır. Kooperatifler bu yasal hakkı farklı şekilde değerlendirmekte, ortak olmayan kişilerle de iş yapabilmekte ve sonuçta sağladıkları ticari kazançlar üzerinden bir vergi vermemektedirler. Gerçekte kooperatiflerde üyelerle yapılan işlerle, üyelerle yapılmayan işleri ayırt etmek son derece zordur. Bu durumda kooperatif kazançlarının vergi dışı bırakılması daha da kolaylaşmaktadır. Böylece sebep olduğu vergi ziyarı hesaplamak mümkün değildir. söz konusu faaliyetlerden sağlanacak kazançların vergi dışı kalması bir kayıptır. Bu açıdan, böyle bir istisnanın kaldırılması yerinde olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan muafiyet ve istisnaların çokluğu aslında bu vergiyi de farklı oranlı bir hale getirmiştir. Bunun yerine daha dar kapsamlı muafiyet ve istisnaların yer

aldığı düşük oranlı bir kurumlar vergisi uygulanabilir. Örneğin; %30 veya %35 oranında bir kurumlar vergisi önerilebilir.

Daha önce belirtilen nedenlerden ötürü, güncelliğini yitiren "Ortaklama Kar Haddi" esasının kaldırılması uygun olacaktır.

Hayat standardı esası ve geçici vergi uygulaması ile ilgili olarak daha önce sözü edilen hususlar göz önüne alındığında; geçici vergi uygulamasının kaldırılması ve hayat standardı gösterge tutarlarındaki artışların makul seviyede yapılması ve yeni işe başlayan mükellefler açısından hayat standardı uygulamasının en az bir takvim yılı geçtikten sonra uygulamaya başlanması daha yerinde olacaktır.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile Damga Vergisi türündeki spesifik özellikler vergilerin, mali yarar sağlamakdan uzak olmaları ve gereksiz işlemleri arttırmaları dolayısıyla bu tür verilerin kaldırılması veya Katma Değer Vergisi Kanununun kapsamına alınarak katma değer vergisi ile bütünleştirilmesi uygun olacaktır.

Çeşitli isimler altındaki vergiye bağlı fonlar ve diğer kesintiler kaldırılmalıdır.

Mevcut katma değer vergisi oranlarında çok sık değişikliğe gidilmemelidir. Özellikle imalat sanayiinde kullanılan girdilerle elde edilen ürünler ile ilgili KDV oranları arasındaki devamlılık kurulmalı ve farklı oranlı uygulamalara yol açılmamalıdır. Bunun yanı sıra mahsup sisteminin özellikle yatırımcılar açısından daha teşvik edici bir yapıya kavuşturulması sağlanmalıdır. Sağlık ve kültür hizmetleri, taşıdıkları önem göz önünde bulundurularak KDV kapsamı dışına alınmalıdır.

Atıl kaynakların ve spekülasyon kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak şunları önerebiliriz: Ülke genelinde vergilendirilemeyen alanların ve potansiyel vergi sahalarının tesbit edilmesi için planlı bir çalışmanın başlatılması gerekmektedir. Özellikle, kuyumcular, döviz spekülasyoncuları ve serbest para ticareti ile ilgili sahalarda vergilendirme yönünden ciddi sorunlar bulunmaktadır. Bir kısım mükellefler aşırı derecede vergilendirilirken, bu işleri yapan diğer bir kısım vergi mükellefiyeti kapsamında dahi değildir. Bu kişileri mükellefiyet kapsamına alacak şekilde mevzuat değişikliğine gidilmelidir. Özellikle arsa ve konut spekülasyonundan kaynaklanan kazançları içine alabilecek bir mevzuat değişikliği gerçekleştirilmelidir.

Ücretlilere kademeli olarak beyan esasının getirilmesi sağlanmalı ve ücretin vergilendirilmesinde kaynaktan tevkifat uygulaması terk edilmelidir. Tüm mükelleflerin gerçek giderlerini belgelemek şartıyla kişisel kazançlarından düşebilmeleri esası getirilmelidir. Bu sisteminin yerleştirilmesinin sonucunda vergi iadesi uygulaması da kaldırılmalıdır.

B- Vergi İdaresi İle İlgili Çözüm Önerileri

Vergi idaresi bünyesindeki sorunların halledilmesinde eğitim faaliyetlerine büyük ölçüde ağırlık verilmelidir. Nitelikli personel, idari alandaki personel yönünden kaynaklanan sorunların büyük bir bölümünü halledecektir. Bu nedenle vergi idaresinde uzmanlaşmış personel istihdamı artırılmalıdır.

İstihdamın yanı sıra vergi dairelerinde de uzmanlaşmaya önem verilerek İhtisas Vergi Daireleri denilen uzmanlaşmış vergi daireleri yaygınlaştırılmalıdır. Günümüzde Londra'da sadece katma değer vergisi ile ilgilenen iki adet vergi dairesi bulunmaktadır.

Vergi dairelerinde otomasyona geçiş tamamlanmalı ve dairelerarası iletişim ve bilgisayar ağı güçlendirilmelidir. Vergi dairelerinin diğer sosyal kuruluşlarla olan bağları ve ilişkileri arttırılmalı, mükelleflerle ilişkileri sağlanmalıdır.

Ayrıca, işlerin belirli kategorilere ayrılarak vergi memurlarının sadece belirlenen kategorilerdeki işleri yapmasını ve her bir kategoride çalışan vergi memurlarının bir grup oluşturarak işbirliği içinde çalışmasını temin eden bir sistem oluşturulmalı ve yerleştirilmelidir. Böylelikle işlemler daha çabuk ve koordineli bir şekilde yürütülecektir.

Yerel yönetimlere devredilen emlak vergileri tahsilatında etkinliğin sağlanabilmesi açısından, bu vergi tahsilatının özel kesim eliyle gerçekleştirilmesi faydalı olacaktır. Ayrıca, bu tür vergilerin tahsilatında da bu yöntem yaygınlaştırılabilir.

C- Vergi Yargısına Yönelik Çözüm Önerileri

Vergi yargısındaki sorunların halledilmesinde gerek mükellef ve gerekse idari personelin eğitimi büyük önem arzeder. Mükelleflerin gereksiz ihtilaflardan sakınmaları ancak onların bu konuda bilinçlendirilmeleri ve yeterli eğitim düzeyine ulaştırılmaları ile mümkün olabilmektedir. Vergi yargı personelinin de hukuk bilgisi yanında maliye ve iktisat konularında da uzmanlaşmaları sağlanmalıdır. Bunların yanı sıra, Vergi Yargı Sistemimize hız kazandırmak için de gereksiz yazışma ve bürokratik engellerin kaldırılması gerekmektedir.

Yargıçların atanmaları ile ilgili kurula idarenin katılmaması ve yargıçların eğitimine önem verilmesi gerekmektedir.

Vergi yargısı görev alanı konu unsuru ölçü alınarak belirlenmelidir.

Süre uygulamasında, uygulamada sapmalar doğurmaması için, tek tip süreler tesbit edilmelidir.

Vergi yargısı alanında mali müşavirlik müessesesi önem kazanmalı ve yargıda mali müşavirlerin şahitlik edebilmeleri sağlanmalıdır.

Vergi idaresince mükelleften haksız olarak alındığı tesbit edilen vergilerin, mükellefe geri iadesi durumunda gecikme faizi oranında bir arttırmıla ödenmesi sistemi getirilmelidir.

D- Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı İle İlgili Çözüm Önerileri

Geniş halk kitlelerini ilgilendiren genel vergisel değişikliklerin Bakanlar Kurulu Kararı ile değil, kanunla yapılması yerinde olur. Bakanlar Kurulu kararı ile kısa aralıklarla yapılan düzenlemeler daha çok tepki doğurmaktadır. Gerçekten günümüzde vergi alanında çalışanlar mevzuatı takip etmede çoğu zaman aciz durumdadırlar. Bu durum, kuşkusuz, genellikle mükelleflerin mağdur olmalarına yol açmaktadır. Bu bakımdan, uygulamada fazlaca sorun oluşturmaması için vergi kanunlarının ve diğer mevzuatın hazırlık safhasında konu ile ilgili kişi ve kesimlerin görüşleri alınarak gerçek hayata ters düşmeyecek şekilde hazırlanması ve bir vergi uygulamasının sonucu tam anlamıyla alınmadan aynı konuda başka bir uygulamaya geçilmemesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatının karmaşık ve farklı uygulamalara sebebiyet verebilen anlatımı nedeniyle, mevzuatın dilinde sadeleştirmeye ve uygulamada farklılık doğurmayacak ifade bütünlüğüne gidilmesi gerekmektedir.

IV- SONUÇ

Ülkemizde temsili demokrasi mevcut olduğuna göre, bu sistem içinde halkın çoğunluğunun kararlarının diğer alanlarda olduğu gibi vergi alanında da yansması gerekmektedir. Bunun sağlanması ise öncelikle halk temsilcilerinin çoğunluğunun kabul ettiği vergi kanunları ile yasal düzenlemelerin yapılmasıyla mümkündür. Eğer böyle yapılmaz ve yürütme organı çok geniş yetkiler ile donatılırsa, çoğunluğunun olurlarını almayan hatta onların isteklerine ters düşen düzenlemeler yapılabilecektir. Bu durum kuşkusuz halkın tepkisine yol açacak, vergiye karşı direnişini doğuracak, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarının aranmasını arttıracaktır. Demokratikleşme hareketine ağırlık verildiği belirtilen bu dönemde mevcut hükümetin de geçmiş dönemlerde çok fazla kullanılan ve aşındırılan bu hususta titiz davranması gerektiğini belirtmek istiyoruz.

Vergi mükelleflerinin daha geniş ifadeyle vatandaşın devlete olan güveninin sarsılması, kendisini gelir ve teşebbüs bakımından güvencede hissedememesi pek çok probleme yol açacaktır. En azından çoğu mükellefin çalışmaktan ziyade spekülâtif yatırımlara yönelerek gelir sağlamayı tercih etmeleri durumu ortaya çıkabilecektir. Bu durum ise uzun vadede düşünüldüğünde vergi gelirlerinin, dolayısıyla kamu gelirlerinin her geçen gün düşmesine neden olacaktır. Bu bakımdan mükellefi bezdirmeyen, yıldırmayan, rahatlıkta vergisini ödeyebilen, vergiden kaçınmayı veya vergi kaçırma düşünmekten çok daha fazla üretip, daha fazla kazanıp daha çok vergi vermeye sevk eden vergi sistemine ihtiyacımız vardır. Vergi ile ilgili yasal düzenlemeleri bu çerçevede düşünüp tasarlamamız ve uyarlamamız gerekmektedir.

Vergi mükelleflerini himaye etmek ve teşvik etmekten ziyade onları serbest bırakmak, en azından yasal düzenlemelerin belirli ve uzun dönemlerde yapılacağı güvencesini sağlamak gerekir. Kısaca, teşviklerden vazgeçilmesini istemek bürokratların hakkı olduğu kadar, kendilerine köstek olunmamasını istemek de mükelleflerin en doğal hakkıdır.

Demokratikleşme, açıklık, şeffaflık gibi ilkelerin her alanda uygulanması düşünülüyorsa, bunu vergileme alanında da tatbik etmek gerekir. Vatandaşların ne zaman, ne tür vergilerle, hangi oranlarla karşılaşacaklarını önceden bilmeleri en demokratik haklarıdır.

Süphesiz Türk Vergi Sisteminin aksayan yönleriyle ilgili bütün çözüm önerilerinin başarıya ulaşabilmesi, büyük ölçüde yapısal sorunların çözülmesine ve enflasyon hızının düşürülmesine bağlıdır.

NOTLAR

- 1- Ahmet Burçin YERELİ; *Türkiye'de Ücretli Kesimin Vergi Yükü ve Ücretlerin Vergilendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İzmir-1992, s.115.*
- 2- Saim UYSAL, Sıtkı SÜKÜRER; *"Vergi Taslağı", İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Dergisi, Yıl: 2, S. 15, (Ağustos-Eylül), 1992, s.11-12.*
- 3- Ahmet Burçin YERELİ; *"İşveren Üzerindeki Ücret Yükü - Ücret Üzerindeki Devlet Yükü", Vergi Sorunları Dergisi, 1991/6, Kasım-Aralık 1991, s.48.*
- 4- Gülay COŞKUN; *"Ücretlerin Vergilendirilmesi", İşveren Dergisi, Cilt: XXVIII, S.9, Haziran-1990, s.19.*
- 5- Abdurrahman AKDOĞAN; *"Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım", A.İ.T.İ.A. Yayın No:137, Maliye Fakültesi Yayın No: 1, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü" Yayın No: 9, Ankara-1980, s.68.*
- 6- Mehmet TOSUNER; *Türk Katma Değer Vergisinin Avrupa Topluluğu Katma Değer Vergisine Uyumu, İzmir-1990, s-84-89.*
- 7- Mehmet TOSUNER; *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaası, İzmir-1989, s.89.*
- 8- Abdurrahman AKDOĞAN; *a.g.e., s.119.*
- 9- Nevzat SAYGILIOĞLU, Hüsamettin BİÇER; *a.g.e., s.334-335.*
- 10- *Dünya Gazetesi, 15 Haziran 1991. s.8.*
- 11- Kemal KILIÇDAROĞLU; *"Kamu Gelirlerinin Toplanmasında Karşılaşılan Sorunlar", Dünya Gazetesi, 27 Haziran 1991, s.4.*
- 12- Mehmet TOSUNER, Ülkü ÖZCAN; *Türkiye Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü, İzmir 1989, s.105-109.*
- 13- Sadık KIRBAŞ; *"Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", Mali Hukuk Dergisi, S. 18, Kasım-Aralık 1988, s.10-11.*
- 14- Yılmaz ALİFENDİOĞLU; *"Vergi Yargısı ve Sorunları", Danıştay Dergisi, Yıl:9, S.32-33, Ankara-1980. s.144-145.*
- 15- Nami ÇAĞAN; *Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul-1982, s.3-4.*
- 16- Sadık KIRBAŞ; *"Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum - Vergi Uygulamasında Yürütme Organının Yetkilerinin Sınırları Konusunda Değerlendirme" Vergi Hukukunda Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü, Marmaris 7-10 Ekim 1991, s.67.*