

BAZI AÇILARDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİ ELEŞTİRİSİ: KİRLİ YAŞIYORUZ, TEMİZMİŞ GİBİ YAPIYORUZ

FROM SOME ASPECTS, CRITICISM OF THE TURKISH TAX SYSTEM: WE LIVE DIRTY, PRETEND TO BE CLEAN

Hasan YESİLYURT*

Özet: Adalet, en temel anlamıyla hakka ve hukuka uygunluk demektir. Toplumsal yaşamın her alanında adalet kavramı ile çelişen uygulamalarla karşılaşabilmektedir. Adaleti sağlamak ise devletlere bırakılmıştır. Vergiler devletlerin en önemli gelir kaynağıdır ve Anayasamıza göre herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. O halde Devlet vergilerin adil ve dengeli dağılımını sağlamak ve buna göre maliye politikası üretmek mecburiyetindedir. Kaçınılmasının zor ve gelir getirici özelliklerinin olması sebebiyle ülkemizde kamu giderlerinin finanse edilmesinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi gibi dolaylı vergilere yüklenilmesi ve bu vergilerin nihai tüketiciden alınması, vergilemede adaletsizliği arttırmaktadır. Kronik hale gelen vergi affı düzenlemeleri ise vergi sistemini büsbütün etkisiz hale getirmektedir. Çalışmamızda Türk vergi sisteminde verginin adil ve dengeli dağılmasından sapmalara yol açan etmenlere ve bunların çözümüne ilişkin önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yükü, Adalet, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Dolaylı Vergi, Dolaysız Vergi, Vergi Affı

Abstract: Justice is the conformity to right and to law in the most basic sense. Practices which are conflicting with justice can be came across in every field of social life. The duty to assure justice is belong to the state. Taxes are the most important source of income of the state and according to our Constitution every citizen should pay the taxes proportionately to their ability to pay. Accordingly the state is obliged to assure the fair and balanced distribution of taxes and to develop a fiscal policy according to this distribution. With their inevitable and income-generating features, indirect taxes such as private consumption tax and value-added tax, which are collected from the final consumer, are preferred by the state to finance the public expenditures and this leads to the unfairness of taxation. Permanent regulations of tax amnesty completely block the tax system. In this article, suggestions on fair and balanced distribution of taxes in Turkish tax system are explained.

Keywords: Tax, Burden of Tax, Justice, Special Consumption Tax, Value-Added Tax, Indirect Tax, Direct Tax, Tax Amnesty

* Maliye Bakanlığı, Daire Başkanı (Vergi Müfettişi)

1. GİRİŞ

90'lı yıllarda çocuk olanlar belki hatırlayacaktır; o yıllarda bir televizyon kanalında şimdiki adıyla kamu spotu olarak yayımlanan bir uyarı filmi vardı. Filmde, iki kardeşin oyun oynadıktan sonra acıkmış olarak eve geldikleri ve ellerini yıkamadan sandviçlerini yedikleri anlatılıyordu. Çocuklar ellerini yıkamamalarına rağmen temiz olduğuna inanıyor ve sandviçlerini yiyorlardı. Filmin arkasından oldukça karizmatik ve tok bir erkek sesi şöyle diyordu: *"Olmadı, suya sabuna dokunmadınız, temizmiş gibi yaptınız; oysa siz oyun oynarken ellerinize bulaşan mikroplar yemeklerle beraber vücudunuza girer ve sizi hasta eder!"*

Mış gibi yapma eğilimi, toplum olarak genelimizde var. Maliye ve özelde vergi politikasında devlet olarak bazı dengeleri yakalamakla, mükemmel politika uyguluyoruz gibi bir görüntü veriyoruz. Bütçede belirtilen hedeflere ulaşma da bunlardan biri. Ancak bu hedeflere nasıl ve hangi araçlarla ulaşıldığı da çok önemli bir konu. Vergilemede en hayati konulardan biri vergi yükünün adil dağıtılıp dağıtılmadığı veya herkesin kamu giderlerini finanse etmede ödeme gücüne göre vergi ödeyip ödemediği. Belirlenen mali hedeflerin ötesine geçsek bile adalet prensibine göre davranmamışsak en önemli anayasal haklarımızdan ödün vermişiz demektir.

2. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIMI

2.1. Karşılaştırmalı Olarak Vergi Yükü

Vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kişilerden, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı yasalara, karşılıksız olarak aldığı parasal tutarlardır¹.

Toplanan vergi gelirlerinin milli gelire oranı olarak ifade edilen toplam vergi yükü, 2012 yılında Türkiye için yüzde 27,7 olarak hesaplanmış. Finlandiya ve Belçika yüzde 45,3 ile en yüksek vergi yükü oranına sahip iki ülke olarak öne çıkıyor; Şili yüzde 20,8 ile OECD ülkeleri içinde en düşük vergi yükü oranına sahip ülke konumunda. Şili'yi 24,4 ile ABD takip ediyor. 2011 yılı için OECD ülkelerinin ortalama ver-

¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, 3. Basım, Bursa-2003 Sayfa. 82

gi yükü ise yüzde 34,1 olarak gerçekleşmiş.² Tablo, Türkiye'nin OECD ülkelerine göre çok cazip bir vergi yükü oranına sahip olduğunu gösteriyor. Dolayısıyla Türkiye'de toplam vergi yükü yüksek yakınmaları nispi olarak gerçeği yansıtmıyor.

Ancak vergi yükünün gelirin kaynağına göre dağılımına bakıldığında hiç de adil dağılmadığı ortaya çıkıyor. OECD ülkelerinin kurum gelirlerinin milli gelirlerine oranı yüzde 3 düzeyinde iken bu oran Türkiye'de yüzde 2,1 düzeyinde. OECD ülkeleri ortalamasından yaklaşık yüzde 43 daha az kurumlar vergisi alıyoruz. Üstelik kurumlar vergisi oranımız OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranları ortalamasının çok altında (Türkiye yüzde 20, OECD ortalaması yüzde 26 düzeyinde). Gelir ve kazançlar üzerinden alınan (kurumlar hariç) vergilerde de durum değişmiyor; bu kazançlar milli gelirden OECD ortalamasında yüzde 11,4'lük paya sahip iken Türkiye'de bu oran yüzde 6 civarında. Servetlerin vergilendirilmesi konusunda da aynı eleştirilere maruz kalıyoruz. Her ne kadar dünya genelinde servetler üzerinde ciddi bir vergi yükü görülmesi de Türkiye OECD ortalamasından yine ciddi oranda (yüzde 50) sapma gösteriyor; servetlerden elde edilen gelirlerin milli gelire oranı OECD ülkelerinde (ortalama) yüzde 1,8 iken bu oran Türkiye'de yüzde 1,2.

Konuya bir de OECD istatistiklerinin dikkate aldığı tarihler itibarıyla göz atalım. Aşağıdaki tablo bu konuda kayda değer bir fikir vermektedir.

Tablo:1

Ülkeler/Yıllar	1965	1970	1980	1990	2000	2013
Türkiye	10,6	9,3	13,3	14,9	24,2	29,3
ABD	23,5	25,7	25,5	26,3	28,4	25,4
OECD Ülkeleri(ort)	24,8	26,8	30,1	32,2	34,3	34,1

1965 yılında Türkiye'de toplam vergi yükü yüzde 10,6 iken ABD ve OECD Ülkeleri (ort) nde sırasıyla bu oran yüzde 23,5 ve yüzde 24,8 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılına gelindiğinde Türkiye'de vergi yükü artışı 1965 yılına göre 2,8 kat iken ABD'de bu oran 1,08 kat, OECD Ülkeleri (ort) nde yaklaşık 1,8 kat artış göstermiştir. ABD ve OECD ül-

² http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2

kelerinin 1965 yılında Türkiye'ye göre daha yüksek bir orana sahip bulduklarını ancak bu ülkelerin ortalama vergi yüklerinin oldukça istikrarlı bir seyir takip ettiğini gözden uzak tutmamak gerekmektedir. Gelineen noktada toplam vergi yükünde hala OECD'ye göre daha iyi bir durumda olan Türkiye tabloda belirtilen tarihler itibariyle OECD ülkeleri ortalamasından ve ABD'den çok daha fazla artış göstermiştir. 2000 yılı baz alındığında 2013 yılında Türkiye'de vergi yükü yüzde 21 oranında artarken ABD'de bu oran yüzde 11 azalış göstermiş, OECD ülkelerinde ise bu oran çok küçük bir azalış (binde 5) sergilemiştir.

Özetle Türkiye'de toplam vergi yükü sürekli olarak artarken ABD ve OECD Ülkeleri (ort) nde ya azalmakta ya da çok değişmemektedir.

2.2. Vergi Yükü, ÖTV ve KDV Ödeyicisinin Omuzlarında

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir³. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Bir başka tanıma göre ise dolaylı vergiler bir mal veya hizmet üzerinden dolaylı olarak tahsil edilen vergilerdir. Mal ve hizmet satın alırken ödendiğinden, tahsili kolay ve ucuzdur. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır. Dolaylı vergileri nihai tüketiciler beyanname vererek ödemezler; alış veriş eylemi sırasında öderler. Dolaylı vergiler bu nedenle, vergi ödeyenin ödeme gücüne karşı kayıtsızdır. Hangi gelir düzeyinde, hangi sosyal konumda olunursa olunsun, aynı mal veya hizmet üzerindeki vergiler aynı miktar veya oranda ödenir. Bu nedenle de dolaylı vergiler gayri adil vergi grubunda sayılır.⁴ Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir⁵. Dolaysız vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkasına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilere örnektir.⁶

³ <http://gokhandag.blogcu.com/dolayli-dolaysiz-vergiler-ve-vergi-adaleti-acisindan-karsilastir>

⁴ http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Gazete/Oyan_23Kas04.pdf

⁵ <http://www.ikv.org.tr/sozluk2>

⁶ <http://www.ekodialog.com/Konular/dolaysiz-vergi-nedir-dolaysiz-vergi-turleri-nelerdir.html>

Türkiye'nin toplam vergi gelirlerinin yüzde 33'ü dolaysız, yüzde 67'si dolaylı vergilerden oluşuyor. Dolaylı vergilerin yüzde 84'ü harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV gibi vergilere geri kalan yüzde 16'sı ise işlemler üzerinden alınan damga vergisi, harç gibi vergilere dayanıyor. Yani Türk vergi sistemi asıl olarak harcamalar ve işlemler üzerine yüklenen vergilerle ayakta duran bir sistem görünümündedir.

Tablo:2

Vergi Gelirleri	Gerçekleşmeler (Milyon TL)				Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2014 (%)
	2011	2012	2013	2014	
Merkezi Yönetim Gelirleri	296.824	332.475	389.682	425.758	
Toplam Vergi Gelirleri	253.765	278.781	326.169	352.437	
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	75.799	85.511	92.745	106.204	30
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (ÖTV, KDV)	6.257	7.009	7.693	8.215	2,3
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	103.380	113.837	134.855	142.089	40,3
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi (% 90 KDV, % 10 Diğer)	53.450	55.310	68.269	71.119	20
Damga Vergisi	6.464	7.360	9.416	10.324	2,9
Harçlar	8.302	9.675	12.948	14.482	4
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	111	78	240	2,6	0,0007

<http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html> adresinden derlenmiştir. Rakamlar yuvarlatılmıştır.

Tablo: 3

Gelir Türünün Merkezi Yönetim Gelirindeki Payı (%)	2011	2012	2013	2014
Genel Bütçe Gelirleri	96,5	96,4	96,4	96,1
I-Vergi Gelirleri	85,5	83,9	83,7	82,8
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	25,5	25,7	23,8	24,9
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	2,1	2,1	2,0	1,9
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	34,8	34,2	34,6	33,4
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	18,0	16,6	17,5	16,7
5. Damga Vergisi	2,2	2,2	2,4	2,4
6. Harçlar	2,8	2,9	3,3	3,4
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	0,0	0,0	0,1	0,0

<http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html> adresinden derlenmiştir. Rakamlar yuvarlatılmıştır.

Yukarıdaki tablolar, kaynağı itibarıyla vergi gelirlerinin dağılımı gösteriyor. Tablo 1'e bakıldığında ilk göze çarpan husus, ÖTV ve KDV gibi dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içinde oldukça yüksek paya sahip olmasıdır. 2014 yılı (önceki yıllarda da durum pek farklı değildir.) toplam vergi tahsilatının yaklaşık yüzde 67'si bu vergi türlerinden oluşmaktadır. Aynı oran OECD ülkelerinde yüzde 32 civarında gerçekleşmiştir. Tablo gösteriyor ki toplam vergi gelirlerinin yükünü nihai tüketici omuzluyor ve ülkemizde bütçenin finansmanının önemli bir kısmı, ödediği vergiyi yansıtma imkânı bulunmayan halk tarafından gerçekleştiriliyor.

Aynı yıl gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi içindeki payı ise yüzde 30 düzeyinde kalmıştır. Diğer bir deyişle büyük sermaye veya kazanç sahipleri, nihai mal ve hizmet tüketicilerinden çok daha az vergi ödemektedirler. 2014 yılında gelir ve kurumlar vergisinin bütçeyi 106 Milyar TL finanse etmesine karşılık, ÖTV ve KDV gibi nihai mal ve hizmetlerden alınan vergiler yaklaşık olarak 206 Milyar TL finanse etmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki vergi istisnası ve vergi muafiyeti müesseselerinin oldukça fazla olması vazgeçilen vergi alacağının ve vergi harcamasının artmasına sebep olmuş ve bu iki vergi türünden elde edilen gelirler bir türlü istenen düzeyde olmamıştır. Bu vergi türlerinin kapsamının genişletilmesi yerine daha fazla indirim, istisna ve muafiyet getirilmesi bu alandaki kazançların vergi dışında kalmasına yol açmıştır. Tablo 1'de göze çarpan diğer önemli bir husus da mülkiyet üzerinden alınan vergi tahsilatlarının (% 2,3) harçlar (% 4) ile damga vergisi (%2,9) tahsilatlarının maalesef altında seyretmiş olmasıdır. Bu durum ülkemizin servetlerin vergilemesinde daha emekleme döneminde olduğunu göstermektedir.

Tablo 2'de ise vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri ile merkezi yönetim⁷ gelirleri içindeki paylarını göstermektedir. Önceki yıllarda olduğu gibi 2014 yılında da merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yükünü genel bütçe gelirleri yüklenmiştir. 2014 yılında merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yüzde 96'sı genel bütçe gelirlerinden oluşmuştur. Önceki yıllarda da bu orana yakın rakamlar elde edilmiştir. Düzenleyici ve

⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. maddesine göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri özel bütçe kapsamındaki idareleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumlarını ifade eder.

denetleyici kurumlar ile özel bütçeli idarelerin gelirleri oldukça sınırlı düzeyde seyretmiştir. Bu durumun vergi toplama yetkisinin genel bütçeli kuruluşlara verilmiş olmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür. 2014 yılında elde edilen genel bütçe gelirlerinin de yaklaşık yüzde 83'ü vergi gelirlerinden, yüzde 13'ü ise diğer gelirlerden (taşınır, taşınmaz satışı, fonlar, paylar, faizler vs.) oluşmuştur. Yukarıda da ifade edildiği üzere toplanan vergi gelirlerinin de yüzde 67'sinin dolaysız vergilerden oluştuğu düşünülürse ülkemizde bütçenin önemli oranda nihai mal ve hizmet tüketicilerinin üzerinden finanse edildiği ortaya çıkmaktadır. Her iki tabloyu (tablo 1 ve tablo 2) göz önüne aldığımızda kaba bir ifadeyle, her iki liralık bütçe gelirin 1 lirasının özel tüketim vergisi veya katma değer vergisinden oluştuğu, her dört liralık gelirin de bir lirasının özel tüketim vergisinden geldiği anlaşılmaktadır. Tablolar gösteriyor ki ülkemizde bütçenin finansmanının önemli bir kısmı, ödediği vergiyi yansıtma imkânı bulunmayan halk tarafından gerçekleştirilmektedir.

Dolaylı vergilere yüklenmenin vergiye direnci düşürme ve toplanma kolaylığı gibi üstünlükleri var. Kişi harcamayı yaptığında fiyatın içinde bulunan KDV ve ÖTV gibi vergileri satıcıya ödüyor. Satıcı, devlet adına topladığı bu vergileri belirli tarihlerde vergi idaresine yatırıyor. Böylece Devlet bir taşla iki kuş vurmuş oluyor: Vergiyi, satılan malın fiyatının içine gizleyerek vergiye direnci engelliyor. Malın satıcısını vergi tahsildarı olarak ücret ödemeksizin istihdam ediyor. Bu işten vergiyi devlet adına toplayan satıcı da kazançlı çıkıyor. Çünkü satıcı, bu hizmetine karşılık ücret almamış olsa da satışlardan topladığı vergiyi devlete yatıracağı tarihe kadar nezdinde tutarak bir çeşit işletme sermayesi olarak kullanma imkânı elde ediyor.

Bütün bu üstünlüklerine karşın dolaylı vergiler gelirin kazanılması üzerine değil de harcanması üzerine dayandığı için çok kazananı değil çok harcayanı vergilendirmek gibi bir adaletsizliğe yol açıyor. Gelir yükseldikçe harcama azalır, tasarruf arttığı için düşük gelirli harcamasının, gelirin oranı yüksek gelirliye göre daha fazla çıkıyor. Bu da onun nispi olarak daha fazla dolaylı vergi ödemesine neden oluyor. Özetle dolaylı vergiler nispi olarak düşük gelirliden daha çok vergi alınmasına yol açtığı için adaletsiz bir sonuç yaratıyor.⁸ Üst gelir

⁸ Mahfi Eğilmez, "Türk Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımının Bozukluğu", <http://www.>

dilimine sahip olan bir vatandaş ile alt gelir dilimine sahip olan bir vatandaşın harcama yaparken eşit durumda olduklarını düşünmek verginin adil dağılımı ve ödeme gücüne göre alınması açılarından pek sağlıklı görünmüyor.

Ülkemizde gelir vergisi yükünü ise devlet memurları ile işçiler çekiyor. Diğer bir deyişle gelir vergisini ücret geliri elde edenler ödüyor. Son yıllarda ücret gelirlerinin gelir vergisi içindeki payı yüzde 70'lere dayanmış durumda. Gelir vergisinin de yüzde 92'sinin kaynakta kesme yoluyla tahsil edildiğini hesaba kattığımızda aslında gelir vergisinin yarısından fazlasının, maaşı eline geçmeden vergisi kesilen vatandaştan tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Şirket kurmaksızın elde edilen ticari kazançlar ile serbest meslek mensuplarından alınan gelirler ise ücret gelirlerinin gölgesinde kalıyor. Büyük sermaye (menkul, gayrimenkul) sahiplerinden oldukça az miktarda gelir vergisi alınması ücret gelirleri elde edenler aleyhine ciddi bir adaletsizlik meydana geldiğini ortaya koyuyor.

3. CARI AÇIK VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

3.1. Cari Açık

Cari işlemler dengesi ödemeler dengesinin alt kalemlerinden birisidir. Ödemeler dengesi; cari işlemler dengesi, sermaye hareketleri dengesi, rezerv hareketleri ve net hata/noksan kalemlerinden oluşmaktadır. Cari işlemler dengesi; dış ticaret, hizmetler (hizmet alım ve satımları), yatırım-net faktör gelirleri ile cari transferler toplamından oluşmaktadır⁹. Eğer ülkenin cari işlemlerden sağladığı gelirleri giderlerinden büyükse, ülkede cari fazladan, tersi durumda ise cari açıktan bahsedilmektedir. Cari işlemler dengesinin açık vermesi, üretilenden fazla tüketimin gerçekleşmesi diğer deyişle ülkenin yurtdışından kazandığı paradan daha fazlasını yurtdışına göndermesi anlamına gelmektedir.¹⁰ Bu durum genellikle yurtiçi tasarruf-yatırım açığından, ithalata dayalı büyümeden ve ülkenin parasının aşırı değerlenmesiyle

mahfiegilmez.com

⁹ Osman Peker, Hakan Hotunluoğlu, Türkiye'de Cari Açığın Ekonomik Analizi, *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı, 3 S.2

¹⁰ <http://ekonomya.blogspot.com.tr/2015/07/ikiz-acik-ve-ucuz-acik-kavramlari.html>

ortaya çıkan ithalat artışından kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda cari işlemler dengesi, ortaya çıkan döviz açığı veya fazlasını ifade etmek için kullanılmaktadır.¹¹

3.2. Yüksek ÖTV Oranları Cari Açık İçin Çözüm Mü?

Cari açık sorunu, yıllardır ülkemizin önemli ekonomik sorunları arasında yer almaktadır. Bu sorunu azaltmak için yeterli ihracat rakamlarına ulaşamayan ülkemizde ithal mallarına olan talep kısılmaya çalışılmaktadır. Diğer bir deyişle ithal mallar yerli mallarla ikame edilmeye çalışılıyor. Ancak talebi kısmak için ülkemizde en uygun yöntem olarak özel tüketim vergisi oranlarını arttırmak akla geliyor. Çünkü yüksek ÖTV oranlarında malın, nihai tüketici için fiyatı oldukça artan bir mala dönüşmesi, bu yolla o malın satın alınmasının önüne geçilmesi arzu edilmektedir. ÖTV oranları ile cari açık arasında doğrusal veya ters bir orantı bulunduğunu ifade etmek zor olmakla birlikte otoritelerce açıklanan rakamlar konu hakkında bir fikir verebilmektedir.

Tablo: 4

Yıllar	ÖTV Tahsilatları (Milyon TL)	Cari Açık (Milyon \$)	Önceki Yıla Göre Artış (%)	
			ÖTV Geliri	Cari Açık
2004	26.289	14.198	-	-
2005	33.622	21.449	28	51
2006	37.103	31.837	10	48
2007	39.351	37.779	6	19
2008	41.962	40.192	7	6
2009	43.709	12.010	4	-70
2010	58.038	45.312	33	277
2011	64.263	75.008	11	66
2012	71.793	48.535	12	-35
2013	85.770	64.658	19	33
2014	91.636	45.846	7	-29

Kaynak: www.bumko.gov.tr ve www.tcmb.gov.tr adreslerinden derlenmiştir.

¹¹ <https://www.ekodialog.com/Konular/cari-islem-nedir-cari-islem-hesabi.html>

Tablo 4'e bakıldığında genel olarak cari işlemler açığındaki artışın özel tüketim vergi gelirlerindeki artıştan daha yüksek seyrettiği görülmektedir. 2012 ve 2014 yıllarında cari işlemler açığındaki artışın negatif görünmesinin sebebi ülkenin yıllık büyüme rakamlarının da oldukça düşük kalmasıdır. 2008 yılında ülkemiz yüzde 0,7 büyüyebilmiş, 2009 yılında ise ülkemizde yüzde 4,8 küçülme yaşanmıştır. Negatif ya da düşük oranlı büyüme rakamları ÖTV gelirlerine ve cari işlemler açığına da yansımıştır. Özetle kayda değer büyüme olsun ya da olmasın özel tüketim vergisi oranları ya da gelirlerindeki artışın cari işlemler açığını azaltıcı etkisi bulunduğunu söylemek pek makul görünmemektedir. "Üretmiyorum, hiç olmazsa satın aldırmayayım" mantığıyla talebi kısma niyetiyle konulan yüksek ÖTV oranları, cari açığı azaltmadığı gibi nihai tüketici üzerinde acımasız bir vergi yükü olarak kalmaktadır. Bu durumda, olan vatandaşa olmakta ve cari açık aksine artmaktadır.

Bütçenin finansmanında oldukça büyük bir pay sahibi olduğu için ülkemizde özel tüketim vergisi, maliye politikasında politika belirleyicilerin kullandığı önemli argümanlardan birisi konumundadır. Bütçeye yaptığı ciddi katkı karar vericilerin de iştihasını kabartmıyor değil. Son yıllarda özel tüketim vergisi oranlarındaki aşırı yükselme eğilimi yukarıda ifade ettiğimiz gibi bu verginin gelir boyutundan kaynaklanıyor. Ancak bu vergi oranlarının ülkemizde oldukça yüksek seyretmesinin temel nedeni gelir boyutu değil, cari açık boyutudur. Ne yazık ki ülkemizde kronik hale gelen cari açık probleminin çözümü en başta özel tüketim vergisi oranlarındaki artışta aranmaktadır. Öyle ki ithal edilen bazı ürünlerin özel tüketim vergisi bu ürünlerin maliyetini aşmakta hatta maliyetinin birkaç katını bulabilmektedir. Çeşitli yıllarda cari açık ile ÖTV arasında nedensellik bağının bulunup bulunmadığı birçok çalışmaya konu edilmiş ve ÖTV oranlarının ülkemizde bu denli artırılmasını gerektirecek bir nedensellik bağı tespit edilememiştir. Bu çalışmalar sonucunda cari açıktan ÖTV'ye doğru pozitif yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Buna göre, ilgili dönemde Türkiye'de cari açığın ÖTV'nin nedeni olduğu ve cari açık arttığı dönemlerde ÖTV gelirlerinin de artış gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu konu üzerinde yapılan bir çalışmaya¹² göre cari açıkla birlikte ÖTV gelirlerinin artış göstermesi normal karşılanmaktadır. Cari açığın

¹² Ahmet Uğur, Ekrem Yusuf Akbaş, Mehmet Şentürk, "Özel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa Çözüm Olabilir mi?", *Yaşar Üniversitesi Dergisi*-2012(26)

önemli bir miktarı mal ithalatından kaynaklanmakta ve ÖTV de, cari açığa neden olan mallardan alınmaktadır. Dolayısıyla, mal ithalatında meydana gelen artış ÖTV gelirlerini de pozitif yönde etkilemektedir. Bunun yanında, çalışmanın sonucunda ÖTV'den cari açığa doğru bir nedensellik ilişkisinin tespit edilemeyeşi farklı şekillerde yorumlanabilir. Cari açık, sadece ÖTV'den etkilenmeyecek kadar karmaşık, aynı zamanda dinamik bir yapıya sahiptir. Dinamik bir yapıya sahip oluşu ülke ekonomisinin gelişmişlik düzeyiyle alakalıdır. Gelişmekte olan ülkelerin ithalatı daha çok ara malı, yatırım malı, teknoloji, bilgi ve bilişim teknolojilerine yönelik mal ve hizmetlerin ithalatından oluşmaktayken, bu ülkeler gelişim safhalarını tamamlayıp gelişmiş ülkeler kategorisine dâhil olduğu zaman ekonomilerinde görülecek cari açık daha çok finansal hareketlerden kaynaklanacaktır.

Nitekim ÖTV oranına yapılacak artışlarla cari açığı finanse etmenin tek başına başarılı olması beklenmemektedir. ÖTV, cari açığın finansmanında daha çok talep yönünü dikkate almaktadır. ÖTV oranında yapılacak artışlarla ithal malı talebi azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak, cari açığı azalmak için arz da, talep kadar önemlidir. Bunun için de, faiz, döviz kuru, ihracat teşviki, ihracatı canlandırıcı ve ihracatın katma değerini artıran politikalar son derece önemlidir. Yerli otomobil ve uçak üretimi, yerli savunma sanayinin geliştirilmesi, petrole karşı alternatif enerji kaynaklarının geliştirilmesi son zamanlarda karar organlarının üzerinde ısrarla durduğu konuların başında gelmektedir. Bu projelerin hayata geçirilmesi uzun yıllar alabilmektedir. Yine de, ısrarla üzerinde durulması ve şartlar ne olursa olsun hayata geçirilmeye çalışılıp bu konuda taviz verilmemesi, cari açığın finansmanı ve azaltılması için çok büyük önem arz etmektedir.¹³

Benzer bir çalışmaya¹⁴ göre de cari açıktaki bir değişiklik ÖTV gelirlerinde değişikliğe neden olmaktadır. Nitekim cari açıktaki bir artışın ithalat artışından kaynaklandığı göz önünde bulundurulursa, bu durumun cari açığı artırması beklenen bir sonuçtur. Diğer deyişle, cari açık artışı, ithalat artışı nedeniyle ÖTV gelirlerini artırmaktadır. ÖTV gelirlerindeki değişimin cari açıktaki meydana gelen değişimin nedeni olması ise özel tüketim vergi gelirlerindeki artışın ithalata da-

¹³ Ahmet Uğur, Ekrem Yusuf Akbaş, Mehmet Şentürk s.13-14

¹⁴ Sevinç Yaraşır Tülümce, Özay Özpençe, "Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Cari Açık Arasındaki İlişkinin Analizi", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı: 49

yanan ara malı, yatırım malı gibi malların ithalatının ya da bu mallar üzerindeki vergi oranlarının artmasıyla açıklanabilir.¹⁵

Ülke olarak teknoloji ihraç eden ülke konumuna gelemediğimiz için ithal ettiğimiz ara malları ihraç ürünlerine dönüşemiyor. Sanayi kesiminin girdilerinin büyük oranda ithal ara mallarından temin edilmesi, cari açığın azaltılması amacıyla yapılan her özel tüketim vergisi oranı artışının belli bir büyüme çerçevesinde ithalatı tetiklediği görülmüştür. Alternatif enerji kaynakları bulunamadığı, yerli teknoloji üretimine ve ağır sanayi üretimine geçilemediği, bu sebeple de dışa bağımlılığın azaltılamadığı ülkemizde özel tüketim vergisi oranları artışı beraberinde sadece gelir getirme fonksiyonunu yerine getirmekte ancak cari açık sorununa çözüm olmamaktadır. Öte yandan vatandaş, cari açık bahanesi ile yerlisi üretilmediği için ithal etmek zorunda kaldığı ürünler (örneğin otomobil, cep telefonu) için maliyetinin bile çok üstünde vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Diğer bir deyişle devlet gerçekleştiremediği üretimin faturasını vatandaşa çıkarmaktadır ki hukuk devletinde bunun, verginin sosyal ve adaletli dağılımına hizmet eder bir izahı bulunmamaktadır.

4. VERGİ AFLARI

4.1. Vergi Affı Nedir?

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir. Vergi afları mükelleflerin kendilerini toparlamaları, geçmişlerini temizlemeleri ve vergi anlamında devletle barışmalarını sağlamaktadır¹⁶. Vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmakta ve dolayısıyla vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına neden olan bu uygulama, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmakta, adalet ve güven duygularını da zedelemektedir.

¹⁵ Tülümce S.Y., Özpençe, Ö.; s.10

¹⁶ <http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>

Vergi aflarına ekonomik krizlerin, politik nedenlerin ve ülke ekonomisinin sağlıklı bir yapıda işleyişinin sonucu olarak başvurulduğu görülmektedir. Ülkemizde Hazineye kaynak sağlamak ve yaşanan ekonomik krizleri gidermek amaçlarıyla da vergi affı uygulamalarına gidilmiştir¹⁷.

4.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Affı Uygulamaları ve Etkileri

Af, vergi cezalarını kısmen ya da tümüyle sona erdiren nedenlerden biridir. Vergilere ilişkin af kanunlarına Anayasamızda yer verilmediği gibi Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda da af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.¹⁸ Vergi affı, vergi hukukunda kurum olarak düzenlenmemekle birlikte uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde, çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlarla vergi cezaları affedilebilmektedir¹⁹ Ancak bazen cezaların yanında düşük tutardaki vergi aslı veya verginin bir miktarı da af kapsamına girebilmektedir.²⁰

Birbiriyle nitelik olarak benzer yanları olsa da esasen vergi hukukundaki af ile ceza hukukundaki af ilke ve amaçlar yönünden farklılıklar da göstermektedir. Her ikisinde de devlet cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen kullanmaktan vazgeçmektedir²¹. Ceza hukukundaki af ile amaçlanan siyasi ve sosyal ortamı rahatlatmaktır. Vergi affıyla amaçlanan ise öncelikli olarak gelir ihtiyacını karşılamaktır. Vergi aflarına özellikle mali ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra başvurulurken ceza hukukundaki aflara sosyal ve siyasal bunalım dönemlerinden sonra başvurulmaktadır.²²

Vergi aflarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²³

¹⁷ Fikret Sayar, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası*, 73, Eylül, 65-78.

¹⁸ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, "Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku", Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.217

¹⁹ Sadık Kırbaş, "Vergi Hukuku"; 19. Baskı, s. 186; Siyasal Kitabevi, Ankara.

²⁰ Fatih Savaşan, "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalanyor?", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2006, Sayı: 12, s.151

²¹ Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010, s.125

²² Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 2111, s.211

²³ İdris Şenyurt, "Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası Dergisi*,

- Vergi affı kanunla düzenlenir.
- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.
- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

Ülkemizde Cumhuriyetten günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur.

Nitekim 1960 öncesi dönem ile 1960 sonrası dönem içinde uygulanan af kanunları gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. 1980'li yıllardan sonra getirilen vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerde ise, kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir. Hükümetlerin bu düzenlemelere başvurma sıklığı ise, özellikle son yıllarda artmaktadır.

Ülkemizdeki vergi affına ya da vergi affı olarak yorumlanabilecek düzenlemeler aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 5: Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları (1924-2013)

Tarih	Düzenleme
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
27.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

Kaynak: Ali Yurdakul²⁴

²⁴ Ali Yurdakul, "Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği", Dora Yayıncılık, 2013, Bursa, s:79

Vergi sistemimizin yakın tarihine bakıldığında, değişik adlarla (matrah artırımı, vergi barışı, varlık barışı vb.) af niteliğinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalar ile belirlenen koşullara uygun durumdaki mükellefler vergisel yükümlülüklerini avantajlı olarak yerine getirebilmekte, daha önce bildirmedikleri parasal değerleri daha düşük vergisel yükümlülükler çerçevesinde bildirerek herhangi bir kaynak sorgulamasına muhatap kalmayabilmektedirler.

Vergi afları ile özellikle ekonominin kriz dönemlerinden sonra zor durumda bulunan mükelleflere işlerini toparlaması amacıyla yeni fırsatlar verilmesi ve önümüzdeki dönemde düzenli vergi öder hale gelmesinin sağlanması hedeflenmektedir. Af kanunundan önce mali sisteme dâhil olmayan mükellefler af sayesinde kayıt dışılıktan kurtularak gelecek dönemlerde sistem içerisinde yer alan vergi sükeleri haline gelebilmektedirler.²⁵

Yukarıdaki tablo 1924 yılı ile 2014 yılları arasında ülkemizde çıkarılan vergi (vergi, vergi cezası, sosyal sigorta primleri, varlıklar) afları düzenlemelerini göstermektedir. Son 90 yılda 33 adet vergi affı ya da vergi affı anlamına gelen mevzuat düzenlemesi yapılmıştır. Bu da bize ortalama 2,7 yılda bir af düzenlemesi yapıldığını göstermektedir. Diğer bir deyişle bir af düzenlemesinin üzerinden daha üç yıl bile geçmeden yeni bir af düzenlemesi yapılmıştır.

Ülkemizde 29.05.2013 tarihli ve 6486 sayılı «Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13'üncü maddesi ile Varlık Barışı uygulaması ikinci kez getirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 85'inci madde eklenerek özellikle vergi cennetlerinde var olan hesaplardaki kaynakların Türkiye'ye getirilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

6486 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmek

²⁵ Semih Öz, Dilek Özkök Çubukçu, "Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Yıl: 2012, Sayı: 2, s.250

ve cüz'i bir oranda vergi (%2) ödenmek suretiyle kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması, diğer nedenlerle de inceleme yapılması veya takdir komisyonu kararına istinaden matrah farkı tespit edilmesi halinde bulunan bu matrah farklarından beyan edilen kıymetlerin tutarının düşülmesi öngörülmektedir.

Diğer yandan tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, bu kurumların iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları ve yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, maddede belirlenen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmektedir. Ayrıca, tam mükelleflerin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden elde ettikleri kazançları da maddede belirlenen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Daha henüz üzerinden iki yıl geçmiş olan 6111 sayılı Kanun'un arkasından getirilen ikinci Varlık Barışı uygulaması kamuoyunda vergiye karşı gönüllü uyumu zayıflatabilecektir. Aslında her bir yeni vergi affı vergiye gönüllü uyum açısından vatandaşın mükellef olmaktan kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmesini önlemekte, vergiden kaçınmayı artırmakta, süresinde beyan ve ödeme mükellefiyetlerinden uzaklaştırmakta ve nihayetinde de iyi niyetli ve dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.²⁶

Vergi aflarının ekonomik ve sosyal hayatta olumlu ya da olumsuz birçok etkisi vardır. Bir defa vergi aflarıyla birlikte tahsil edilemeyecek alacaklar tahsil imkânına kavuşmakta ancak tahsilat mevzuatı sorgulanır hale gelmektedir. Bu düzenlemeler sayesinde Devlet borçlularının **peşine düşmekten kurtulmakta** ve zaman ve kaynak tasarrufu anlamında ciddi bir getiri elde etmektedir. Önemli miktarda bir para girişi sağlanarak devletin borçlanma gereksinimini bir ölçüde azaltabilmekte ve bütçe disiplininin sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır.

²⁶ Selahattin Gökmen, "Varlık Barışı Yeniden...", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2013, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>

Afların mükellefler için de olumlu yanları yok değil. Mükellefler geçmişleri ile barışarak ve yeni bir başlangıç yapmakta ve **önceki dönemlere ait olan vergi aslı ve ferî borçlarının** taksitler halinde ödenmesi fırsatı bulabilmektedirler. Borçların yapılandırılarak taksitler halinde ödenmesi vergi borcunu zaten ödeyecek olan iyiniyetli mükelleflere borçlarının yükünü azaltma ve yatırım yapma fırsatı bulmalarına da yardımcı olmaktadır.

Vergi incelemesi ve denetimi müesseseleri af düzenlemelerinden olumsuz etkilenmektedir. Bütün mükelleflerin af düzenlemelerinden yararlanacağı gibi teorik bir düşünceden hareketle, vergi incelemeleri ve denetimleri bir süre askıya alınmakta ve bu alandaki tecrübe ve birikimler yeterince kullanılamamaktadır. Mali af düzenlemeleri mükellefleri maalesef daha sonra benzer düzenlemeler yine yapılır düşüncesine sevk etmekte ve vergi ödememeye zorlamaktadır. Af yasalarının kamuoyunda tartışılmaya başladığı zamanlardan itibaren bile mükelleflerin “Nasıl olsa mali af yasası çıkacak.” **düşüncesiyle vergi ödemeyi geciktirdikleri görülmektedir. Mali af yasaları bir çıkmazdan çıkış ya da vergi borçlarından kurtulma yolu olma şeklinde algılanmaktadır.** Vergisini zamanında ödeyen ve tüm yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükellefler ise vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere göre cezalandırılmış konumuna düşmekte ve mükellefin devlete olan saygısı azalmaktadır. Mali af düzenlemelerin dürüst olan ya da olmayan tüm mükelleflerin hatta mükellef olmayan vatandaşların bile vergi bilincini ve vergi ahlakını zedelediği çokça dile getirilen hususlardandır.²⁷

Ülkemizde vergi af yasaları sebebiyle gündeme gelen bir eleştiri de vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmemesi. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi ülkemizde 2-3 yılda bir mali af düzenlemesi yapıldı ancak bunların hemen tamamına yakını yükümlülüklerini aksatan ya da hiç yerine getirmeyen mükellefleri kapsadı. Vergisel konularla ilgili olarak söz konusu düzenlemelerde dürüst mükellefler için herhangi ödüllendirme öngörülmedi. Oysa vergi yükümlülüklerini muntazam yerine getiren dürüst mükellefler, sosyal güvenlik primini peşin ödediği için kendilerine indirim yapılan mükellefler gibi küçük de olsa bir ödüllendirme bekliyor ve bunda da haklılar.

²⁷ Hasan Yesilyurt, “6111 sayılı Kanun Nasıl Yorumlanmalı”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran-2011, s.2-7

5. DEĞERLENDİRME

Türk vergi sistemi kaynağı açısından gelir ve kazançlar, servetler ve harcamalar/işlemler üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Vergilemede esas olan kişilerin ya da kurumların gelir ve kazançları üzerinden vergi alınmasıdır. Ancak tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de harcamalar ve işlemler üzerinden vergi alınması giderek artan bir önem kazanmıştır. Mali anesteziye (uyuşma)²⁸ uygun olduğu için yoğun bir uygulama alanı bulan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler bugün bütçemizi finanse eder hale gelmiştir. Son yıllarda ülkemiz bütçesinin neredeyse üçte ikisi dolaysız vergilerle finanse olmaktadır ve bu oran her geçen yıl artmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ve OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkemizdekinden çok daha düşüktür. Bu ülkelerde gelir ve kazançlardan alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkemize göre yüksektir ve olması gereken de budur. Çünkü vergi her ne kadar devletin egemenlik yetkisine dayalı olarak topladığı bir kamu geliri ise de vatandaşın bilinçli ve farkında olarak ödediği bir yükümlülüktür. Dolaylı vergiler mal ve hizmetin içinde gizli oldukları için mal ve hizmet satın alırken vatandaş bu verginin farkında bile olmamaktadır. Oysa dolaysız vergiler mükellefin elde ettiği gelirden veya sermayesinden, sahip olduğu vergi bilinci veya vergi ahlakı seviyesine göre beyan edip vergi ödemesi üzerine kurulmuştur. Dolaylı vergilerin kişilerin vergi ödeme gücünü ve kişisel durumlarını dikkate almadığı için adaletsiz olduğu kabul edilen bir görüştür.

Ülkemizde maalesef dolaylı vergiler her geçen gün artan bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Bunda önemli bir etken sektörlerin teşvik edilmesi veya yatırımcının çekilmesi sebebiyle gelir ve kurumlar vergisi alanında ucu kaçırılan istisna ve muafiyet uygulamalarıdır. Oysa bir taraftan mükelleflerin kurumsallaşması ve güçlendirilmesi teşvik edilirken bir taraftan da bu vergilerden toplanan vergi gelirlerinin arttırılması gerekmektedir. Vergi denetimlerinin de istenen düzeyde olmaması bu vergilerden oluşan vergi erozyonunu arttırmaktadır. Dolaysız vergilerdeki bu erozyon sebebiyle otorite ÖTV, KDV,

²⁸ Kişilerin, mal veya hizmetin fiyatının içine gizlenmiş olması sebebiyle ödedikleri verginin farkında olmamasıdır. ÖTV ve KDV gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler mali anesteziye oldukça uygundur.

damga vergisi harçlar gibi harcamalar veya işlemler üzerinden alınan vergilerin konusu genişletmek veya oranlarını arttırmak gibi yöntemler denemek zorunda kalıyor ve bu da dolaysız vergilerin hayatın her alanına, her türlü mal veya hizmete yayılması sonucu doğuruyor. Servetlerden kayda değer tutarda vergi alınmaması ise adaletsizliği arttırıyor ve büyük sermaye sahipleri lehine ciddi bir haksızlığa yol açıyor.

Konuya yalnızca gelir vergisi açısından bakıldığında ülkemiz vergi sisteminin bu alanda da sınıfta kaldığını görmek mümkün. Gelir Vergisi Kanunumuza gelire giren yedi adet kazanç unsuru²⁹ olmasına rağmen bu vergi yükü, büyük bir oranda ücret geliri elde eden işçiler ve memurlar üzerinde. Son yıllarda ücret gelirlerinin toplam gelir vergisi tutarına oranı yüzde 70 düzeyine gelmiş durumda. Ücretlerden elde edilen gelirler ise kaynakta kesme yoluyla tahsil edildiği için bu geliri elde edenler maaşlarını almadan vergi ödemiş oluyorlar. Teşebbüslerin (ticari kazançlar, zirai kazançlar) ve sermayenin gelir vergisine katkısı ücret gelirlerinin üzerindeki vergi yükünü hafifletemeyecek kadar düşük seviyede kalmaktadır. Ticari ve zirai kazançlar üzerindeki istisna ve muafiyet hükümlerinin bu kazanç türlerinden vergi alınmamasına yol açmakta ve yükün ücret gelirlilerinin omuzlarında kalmasına sebep olmaktadır.

Kronik hale gelmiş ve çözümünü kısmen de olsa vergi sistemi içerisinde aranan diğer bir sorun da cari işlemler açığı. Ülkemizin ödemeler bilançosu yıllardır cari açık veriyor. Bu açığı kapatmak için sürekli olarak ya özel tüketim vergisi oranları yükseltiliyor ya da bu verginin uygulama alanı genişletiliyor. Ancak çalışmamızın 3.2 numaralı bölümünde de belirttiğimiz gibi şimdiye kadar yapılan araştırmalarda cari işlemler açığı ile özel tüketim vergisi tutarları veya oranları arasında doğrudan bir ilişki kurulamamıştır. Çalışmalarda elde edilen bulgularda ilgili dönemlerde Türkiye’de cari açığın ÖTV’nin nedeni olduğu ve cari açığın arttığı dönemlerde ÖTV gelirlerinin de artış gösterdiği diğer deyişle, cari açıktaki artışın, ithalat artışı nedeniyle ÖTV gelirlerini artırdığı gözlemlenmiştir. Bunca çalışma ve gözlemlere rağmen bugün hala özel tüketim vergisinin uygulama alanı artırılmaya çalışılmakta ya da ÖTV oranları yükseltilmektedir.

²⁹ Madde 2: Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticari kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar.

Başta lüks veya bağımlılık yapan ürünlerin ithalini ve kullanımı sınırlama amacı ile belli ürünler için öngörülen özel tüketim vergisi şimdilerde sayısız mal için talep edilmektedir. Bu ürünlerin nihai tüketici tarafından alınmasının azaltılması ve ithalinin kısılması için oldukça yüksek oranlar getirildi. Yurda giriş maliyetinin çok üzerinde olan özel tüketim vergisi bile var. Vatandaşın talep ettiği ürünün ülke içinde üretilmemesinin cezasını maalesef ithalatın azaltılması bahanesi ile vatandaş çekiyor ki şimdiye kadar bu uygulamanın cari açığı azalttığı vaki değil. Aksine vatandaş özel tüketim vergisi nispeten düşük olan diğer maldan daha fazla talep ediyor, neticede cari açık yine artıyor. Özel tüketim vergisi oranlarının oldukça yüksek olması Anayasamızda *“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.”* hükmüyle güvence altına alınan mülkiyet hakkına resmen olmasa da fiilen engel olmaktadır. Cari açık ihraç ettiğinden daha fazla ithal etme sorunudur. İhraç edilen veya üretimde kullanılan girdilerde dışa bağımlılık azalmadıkça cari açık azaltılamaz. Diğer bir deyişle cari açık sorunu özel tüketim vergisi ile değil, yerli otomobil ve uçak üretimi, yerli savunma sanayinin geliştirilmesi, petrole karşı alternatif enerji kaynaklarının geliştirilmesi gibi projelerle ve ara mallarına bağımlılığın azaltılmasıyla çözüme kavuşabilecek bir ekonomik sorundur. Aksi halde ekonomi büyüdükçe cari açığın da büyümesi kaçınılmazdır. Üretilmeyen ürünün talebinin yüksek ÖTV oranları ile kısılmaya çalışılması verginin sosyal amaçlarıyla bağdaşmamaktadır.

Bağımlılık yapan diğer bir uygulamada da vergi affı düzenlemeleri. Vergi sisteminin etkinliğine bu kadar zarar veren ikinci bir uygulama göstermek zor. Bunun nedeni belirlenmiş yaptırımlara bağlanmış vergi yükümlülüklerinin hepsinin bir kenara bırakılarak yok sayılması. Maalesef vergi affı düzenlemeleri ülkemizde çok sık başvurulmuş bir enstrüman olma özelliğine kavuştu. Son doksan yılda otuzun üzerinde çıkarılmış af düzenlemesi var. Mükellefler belli zaman sonra yenisi çıkar düşüncesi ile vergisel yükümlülüklerini erteliyorlar. Kötü niyetli mükellefler ödüllendirilmiş olurken dürüst mükellefler cezalandırılmış gibi hissediyorlar. Af düzenlemelerinde dürüst mükelleflerin unutulmuş ya da ihmal edilmiş olması onların bu düzenlemeleri kabul etmesini zorlaştırıyor. Ülkemizde dürüst mükellefi ödüllendiren herhangi bir mali af düzenlemesi henüz yapılmış değil.

6. SONUÇ

Anayasa'mızın 73'üncü maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Maddenin ilk kısmı vatandaşa ikinci kısmı ise devlete sorumluluk yüklemektedir. Verginin konusuna giren bir olayla karşı karşıya olan vatandaş vergisini ödemekle yükümlü iken devlet, bu verginin adil ve dengeli dağılımı görevini üstlenmiştir. Ülkemizde faiz ödemeleri bir yana bırakılırsa bütçemiz fazla veriyor. Genel itibariyle bütçede öngörülen tahminler büyük bir oranda tutturuluyor. Ancak hedeflerin tutturulmasıyla aslında sorun çözülüyor. Önemli olan, gelirlerin yüzde 80'inden daha fazlasını oluşturan vergilerin adil dağılıp dağılmadığı. Bu soruya ülkemiz açısından olumlu cevap vermek ne yazık ki mümkün değil. OECD ülkelerine göre çok daha düşük vergi yüküne sahibiz ancak vergi yükü adil ve dengeli dağılmış değil. Toplam vergi yükünün yüzde 70'e yakını nihai mal ve hizmet talep eden vatandaşın üzerinde.

Gelir sahipleri ve şirketler ise bütçeye yeterince gelir aktaramıyor. Bu vergi türlerinin kanunlarındaki muafiyet ve istisnaların oldukça fazla olması vergi harcamalarını arttırıyor ve devletin kasasına giren gelirin azalmasına yol açıyor. İndirim, istisna ve muafiyet hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi ve mümkünse azaltılarak verginin tabana yayılması gelir ve kurumlar vergisinden daha fazla gelir elde edilmesine yol açacaktır. Cari açığın azaltılması için özel tüketim vergisinin yayınlştırılması veya oranlarının arttırılması çabası, düşük gelirli vatandaş korumak isterken üst gelir grubuna sahip olan vatandaş amacı aşan vergi uygulaması ile baş başa bırakıyor. Üretilmeyen bir ürün dolayısıyla vatandaş yüksek oranlı ÖTV ödemek suretiyle cezalandırılmamalı. Kaldı ki yapılan araştırmalar özel tüketim vergisinin ithalatı azaltmaktan ziyade gelir elde etme işlevi gördüğünü ortaya koyuyor. Kronik hale gelen vergi aflarından ise artık vazgeçilmelidir. Bunun yerine vergisini düzenli ödeyen mükellefler ödüllendirilmeli, vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleştirilmeli ve vergi cezaları daha uygulanabilir ve caydırıcı hale getirilmelidir. Ücret gelirli üzerindeki yük hafifletilerek teşebbüs gelirlerinden vergi alınma yoluna gidilmeli ve sermaye üzerinden elde edilen kazançlar verginin konusu içine alınmalıdır. Bu açılardan bakıldığında ülkemiz vergi sistemi ciddi bir

vergi reformuna muhtaçtır. Verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacak ve dolaylı vergiler üzerindeki baskıyı azaltacak, indirim, istisna ve muafiyetleri en aza indirecek kapsamlı bir çalışma Türk mali otoritesini beklemektedir. Bu yapılmadığı sürece, devlet bütçesini ödediği verginin fakında bile olmayan ancak ciddi bir vergisel adaletsizliğe maruz kalan vatandaş finanse edecektir.

Kaynakça

Kitap ve Makaleler

- Edizdoğan Nihat, Taş Metin, Çelikkaya Ali, "Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku", Ekin Yayınevi, Bursa. (2007), s.217
- Erdem Metin, Şenyüz Doğan, Tatlıoğlu İsmail, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, 3. Basım, Bursa-2003 s.82
- Gökmen Selahattin, "Varlık Barışı Yeniden...", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2013
- Kırbaş Sadık, "Vergi Hukuku", 19. Baskı, s.186; Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Öz Semih, Çubukçu Dilek Özkök, "Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Yıl: 2012, Sayı: 2, s.250
- Peker Osman, Hotunluoğlu Hakan, Türkiye'de Cari Açığın Ekonomik Analizi, "Atatürk Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi", Sayı,3 s.2
- Savaşan Fatih, "Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye'de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (2006), Sayı: 12, s.151
- Sayar Fikret, "1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 73, Eylül, 65-78
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, s.211
- Şenyurt İdris, "Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2008
- Tülümce Sevinç Yaraşır, Özpençe Özay, "Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Cari Açık Arasındaki İlişkinin Analizi", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 49
- Taşkın Yasemin, "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010, s.125
- Uğur Ahmet, Akbaş Ekrem Yusuf, Şentürk Mehmet, "Özel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa Çözüm Olabilir mi?", *Yaşar Üniversitesi Dergisi-2012(26)*
- Yeşilyurt Hasan, "6111 sayılı Kanun Nasıl Yorumlanmalı", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran-2011, s. 2-7
- Yurdakul Ali, "Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği", *Dora Yayıncılık*, 2013, Bursa, s.79

Sanal Kaynaklar

- http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Gazete/Oyan_23Kas04.pdf
- <http://gokhandag.blogcu.com/dolayli-dolaysiz-vergiler-ve-vergi-adaleti-acisindan-karsilastir>

<http://ekomonya.blogspot.com.tr/2015/07/ikiz-acik-ve-ucuz-acik-kavramlari.html>
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2
<http://www.ikv.org.tr/sozluk2>.
<http://www.ekodialog.com/Konular/dolaysiz-vergi-nedir-dolaysiz-vergi-turleri-nelerdir.html.com>
<https://www.ekodialog.com/Konular/cari-islem-nedir-cari-islem-hesabi.html>
<http://www.mahfiegilmez.Egilmez> Mahfi; Türk Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımının Bozukluğu,
<http://www.vergisorumlari.com.tr/>
<http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>

Mevzuat Kaynakları

2709 sayılı T.C. Anayasası
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
213 sayılı Vergi Usul Kanunu
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun