

İ.Ü. İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armağan

## VERGİ KANUNLARINDA DEĞİŞİKLİK ÖNGÖREN TASARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. Arif NEMLİ  
İ.Ü. İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü  
Öğretim Üyesi

### GİRİŞ

80'li yılların başında ara rejim dönemine girilmesiyle birlikte, uzun süreden beri bir türlü el atılamayan vergi sistemimiz yeniden gözden geçirilmiş, enflasyon nedeniyle erozyona uğrayan maktu had ve miktarlar, gelir vergisi tarifesi günün koşullarına göre tekrar düzenlenmiş, beyanname vermeyenler için ise yeni yaptırım getirilmişti. Daha sonraki yıllarda ANAP iktidarı döneminde katma değer vergisine geçilmiş, vergi iadesi uygulaması başlatılmış, elektronik cihazların kullanılması, belge düzeninin yaygınlaştırılması gibi konulara ağırlık verilmişti. Maliye ve Gümrük Bakanlığı 1990 yaz aylarında, bu defa, çeşitli vergi kanunlarında yeni değişiklikler öngören kapsamlı bir tasarı hazırlamış ve bunu konu üzerindeki görüş ve düşüncelerini almak üzere Türkiye'deki üniversitelerin maliye bölümlerine göndermiştir.

### I - TASARIDA YER ALAN MADDELER

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca hazırlanan bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılmasını öngören ilk tasarıda Vergi Usul, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve diğer vergi yasalarına ilişkin olmak üzere altmış madde yer almıştır.

#### 1) Vergi Usul Kanununa İlişkin Olanlar

VUK da yapılması öngörülen önemli değişiklikler şunlardır:

a) Vergi dairelerinin yetki alanı genişletilmektedir. Bu amaçla değiştirilen VUK madde 4'ün yeni şekli şöyledir:

"Mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işleri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem

merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir."

b) Tasarıda VUK'a müteselsil sorumluluğun alanını genişleten mükerrer bir madde eklenmesi öngörülmektedir:

"Gerçek ve götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin birbirleriyle olan münasebetlerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmeleri, bu vesikalara bilerek kullanmaları veya kullandırmaları veya emsalline göre göze çarpmak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet vermeleri halinde taraflar ziyaa uğratılan vergi ve cezalardan müteselsilen sorumludurlar."

c) Vergi sistemimize ilk defa giren bir düzenleme ile vergiden muaf esnafa ve götürü usulde vergilendirilen mükelleflere gerektiğinde elektronik cihazlarla belge düzenleme zorunluluğu getirilmektedir. Öngörülen bu değişiklikle, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çeşitli kriterlere (iş grupları, sektörler, bölgeler gibi) göre uygun görülecek vergiden muaf esnaf ile götürü mükellefler elektronik cihazlar kullanacaklardır.

d) VUK madde 315'te yapılan bir değişiklikle arazi ve binalar ile % 25 nispetinden daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulacak diğer iktisadi varlıklar arasına motorlu taşıtlar da dahil edilmiştir. İşletmenin aktifine giren bütün bu varlıklara uygulanacak yıllık amortisman oranlarına kullanım yeri, kullanım amaçları ve teknolojik gelişmeler dikkate alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca karar verilecektir. Ayrıca, söz konusu iktisadi değerler, artık, azalan bakiyeli amortisman uygulaması dışında bırakılmaktadır.

e) VUK mükerrer madde 414'te yapılan bir değişiklikle söz konusu kanunda yer alan ve para ile ödenecek ceza miktarlarını elli katına, nisbi haddleri ise dört katına kadar arttırmaya Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Daha önce on kat ve iki katla sınırlı olan bu arttırma yetkisi enflasyon nedeniyle artık anlamlı ve caydırıcı bir şekilde kullanılmadığından tasarıda bu yöndeki bir değişikliğin zorunlu hale geldiği savunulmaktadır.

f) Gelir İdaresinin yeniden yapılanması, çağdaş araç ve gereçlerle donatılması için kurulan Gelir İdaresini Geliştirme Fonu bugünkü haliyle yetersiz görüldüğünden kaynaklarını güçlendirici yönde adımlar atılmaktadır. Bu amaçla, her yıl tahsil edilen toplam vergi gelirlerinin bir yıl önceki toplam vergi gelirlerine ulaşınca kadarki kısmına uygulanan oran % 05'ten % 2'ye, bir yıl önceki vergi tahsilatını aşan vergi gelirlerine uygulanan oran % 1'den % 3'e çıkarılmakta ve fon için başka yeni kaynaklar öngörülmektedir.

g) Tasarıda, yukarıda belirtilenler dışında, haciz ve ihtiyati haciz yetkisinin mahallin en büyük mülki âmirinden mahallin en büyük mali âmirine

devrini öngören iki ayrı madde ile mükellefe kolaylık getiren, gereksiz formaliteleri azaltan, vergi kaybını önleyici çeşitli öneriler de yer almaktadır.

## 2) Gelir Vergisi Kanununa İlişkin Olanlar

Tasarıda gelir vergisi ile ilgili aşağıda belirtilen maddelere yer verilmiştir:

a) Esnaf muafliğından yararlanabilmek için Esnaf Muafliği Belgesi'nin alınması şartı getirilmektedir.

b) PTT acentalarının, gezici olarak milli piyango bayiliği yapanların, bir işyeri açmaksızın geçici olarak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mallarını ve sigorta şirketlerinin hizmetlerini pazarlayanların bu işlerden sağladıkları kazançlar istisna kapsamına alınmaktadır. Ancak, bu istisnanın 94.cü maddeye göre yapılacak stopajı önleyemeyeceği ayrıca ifade edilmiştir.

c) Yatırım indiriminde yeni düzenlemelere gidilmekte, teşvik belgesi almamış yatırımların da bu imkândan yararlanması sağlanmakta ve normalde % 30 olan indirim oranının bilimsel araştırmayı geliştirici, çevre kirliliğini önleyici yatırımlarla küçük sanat sitelerinde yapılan yatırımlarda % 100'e çıkartılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

d) Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin yıllık vergilerinin hesaplanmasında esas alınan safi kazanç tutarları asgari ücretle bağlantı kurulmak suretiyle yeniden belirlenmektedir. Safi kazanç tutarlarının büyükşehir belediyesi sınırları içinde çalışan mükellefler için % 25 artırımlı olarak, kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde % 50, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde % 60 oranında uygulanması öngörülmektedir. Ayrıca, götürü usulde alış, satış ve hasılat hadleri de yükseltilmektedir.

e) Eğitim, sağlık vs. için yapılan bazı özel harcamaların ücretten indirilmesi için ücretlilere ihtiyarî beyan hakkı verilmektedir. Aynı imkân gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin kendileri, eş ve çocuklarına ait aynı nitelikteki harcamaları için de söz konusudur. Ancak, indirilecek tutar ücretlerde matrahın % 20'si, diğer kazançlarda % 10'u ile sınırlıdır.

f) Sınırsız olarak bağış yapılabilecek kurumlar arasına gencl bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylere ilâve olarak Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar da alınmaktadır.

g) Gelir Vergisi Kanununun çeşitli hükümlerinde bazı maktu had ve miktarlar bulunmaktadır. Bu had ve miktarların arttırılması konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki sınırları genişletilmektedir.

## 3) Kurumlar Vergisi Kanununa İlişkin Olanlar

Tasarıda Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak şu değişiklikler yer almıştır:

Kurumlar Vergisi Kanunu 8.ci maddedeki istisna kapsamı genişletilmekte, özel sektörce yapılan eğitim, sağlık hizmetleri (ayakta tedavi yapanlar hariç) kadar kitap, sinema, müzik ve video eserlerini üreten kurumlar ile

tiyatro işletmecisi kurumlar da süresiz olarak vergi dışı bırakılmaktadır. Ayrıca, ileri teknolojiyi üreten veya ileri teknoloji kullanarak mal üreten kurumların üretime geçtikleri tarihten itibaren 15 yıl süre ile bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlardan kurumlar vergisi alınmaması tasarıda öngörülmektedir.

Eklenen bir geçici maddeye göre de tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin 1990, 1991 ve 1992 yıllarında nakid karşılığı satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda kurumun sermayesine ilâve edilmesi halinde sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

#### 4) Katma Değer Vergisine İlişkin Olanlar

Katma Değer Vergisi Kanunu 11.ci maddesinde yapılan değişiklikle, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak yurtdışına götürdükleri mallar üzerindeki verginin anında turistlere iade edilmesi benimsenmiş bulunmaktadır. "Yapılan düzenleme ile, memleketimizi ziyarete gelen turistlerin Türkiye'de yaptıkları mal alışlarında katma değer vergisi ödememeleri konusunda Bakanlığımız yetkili kılınmıştır. Böylece, turist daha mal alış esnasında katma değer vergisi kadar bir indirimle karşılaşacak ve istisnanın olumlu etkisi görülecektir. Bunun sonucu olarak da turistlerin döviz karşılığı mal alışları teşvik edilmiş olacaktır."

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununun 38.ci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

"Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü usulde tesbit edilen ticaret ve serbest meslek erbabından, Vergi Usul Kanununun mükerrer 242.ci uyarınca belge düzenlemek zorunda olanlar için katma değer vergisi bu mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen vergilerin indirilmesi suretiyle hesaplanır." Bu uygulama ile tanınan indirim hakkı sayesinde, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin alışlarının belgelendirilmesi teşvik edilmiş olacaktır.

Tasarıda, ayrıca, gelir, kurumlar, vergi usul ve katma değer vergisi ile ilgili olarak, vergilerin daha etkin bir şekilde toplanmasını sağlamak amacıyla, teknik nitelikte bazı düzenlemeler yer aldığı gibi, damga vergisinde erozyona uğrayan hadlerin yükseltilmesini, gümrük vergisinde Bakanlar Kurulunun oranların değiştirilmesi konusunda esasen sahip olduğu yetkinin artırılmasını, akaryakıt tüketim vergisinden çeşitli fonlara pay ayrılmasını öngören maddelere de yer verilmektedir.

## II - KANUNLAŞAN MADDELER

Maliye ve Gümrük Bakanlığı 60 maddeden oluşan bu ilk tasarımı tümüyle Meclisten geçirememek endişesini taşıdığından sadece 12 madde içe-

ren ikinci bir tasarı hazırlamış ve bu da 20 Aralık 1990 tarihinde kanunlaşmıştır.

Tasarının vergi dairelerinin yetki alanına ilişkin maddesi Meclisçe kabul edilmiştir. Tasarıda bu değişikliğe gerekçe olarak vergi daireleri personelinin özlük hakları konusundaki farklı uygulamaları ortadan kaldırmak, belli konularda faaliyet gösteren mükelleflerin tek elden izlenmesini mümkün kılmak, bölge bilgi işlem merkezleri arasında veri aktarımı hususunda İller İdaresi Kanunu açısından ortaya çıkan sorunları etkin bir çözüme kavuşturmak gibi hususlar öne sürülmektedir.

Vergi daireleri yetki alanının ilçe ve hatta bazen de ilin idari sınırlarını aşacak şekilde yeniden düzenlenmesi esasen bilgisayar kullanımına geçen bu kamu kuruluşlarında ölçekten doğan tasarrufları gündeme getirir. Diğer bir deyişle, bu durumda verginin daha düşük maliyetlerle ve daha büyük bir güvenlik içerisinde toplanması söz konusu olacaktır. Yetki alanı konusundaki eski uygulamanın aksine, bu durumda, mükelleflerin işlerini başka bir vergi dairesi alanına aktarmak suretiyle hakkında açılan kovuşturma ve takipten kolaylıkla kurtulma ve vergi alacağının tahsilini güçleştirme olanakları zayıflamış bulunmaktadır.

Ancak, vergi daireleri yetki alanını genişletme konusunda sadece Vergi Usul Kanununda değişiklik yapmanın yeterli olup olmayacağı, buna paralel olarak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Teşkilât Kanunu ile İller İdaresi Kanununda da gerekli değişikliklere gidilip gidilmeyeceği hususu üzerinde önemle durulması gereken bir sorundur.

Yüksek oranlı enflasyon nedeniyle aşınmış olan götürü usuldeki alış ve satış hadleri ile hayat standardı müessesesinde yer alan temel gösterge tutarı yeniden gözden geçirilmiş ve bunlarla asgari ücret arasında organik bir ilişki kurulmuştur. Herbir dereceye uyan götürü gelir vergisi tutarı asgari ücretin belli bir oranından düşük olamayacağı gibi hayat standardında temel gösterge tutarı asgari ücretin belli bir katı olarak belirlenecektir. Şimdiye kadar ki uygulamada gelir vergisinin daha çok işçi, memur üzerinde yoğunlaştığı gerçeği dikkate alınrsa serbest çalışanların gelir vergisi borcu ile asgari ücret arasında belirli bir ilişki kurmanın vergi sistemimiz içerisinde yatay ve dikey adaleti gerçekleştirmek, gelir esnekliğini arttırmak yönünde atılmış önemli bir adım olarak kabul edilmesi gerekir.

Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının kazançlarını geniş çapta gizledikleri, bunun bir sonucu olarak da gelir vergisinin işçi ve memur üzerinde yoğunlaştığı varsayımından hareketle kanun koyucu temel gösterge tutarlarını asgari ücretin belli bir katı olarak belirlemek gerektiğini hissetmiştir. Nitekim GVK da yapılan değişikliğe göre: "Hayat standardı temel gösterge tutarı birinci sınıf tacirler ile serbest meslek erbabı için bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte uygulanan 16 yaşından büyük ve sanayi kesiminde çalışan işçiler için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının 3 katı, ikinci sınıf tacirler için 2 katıdır."

Yine bunun gibi, bazı hallerde temel gösterge tutarı ile götürü safi kazanç arasında da belirli bir oran muhafaza edilmeye çalışılmaktadır. Yapılan değişikliklerle "götürü usulden gerçek usule geçen mükellefler de dahil olmak üzere, yeni işe başlayan mükelleflerde temel gösterge tutarı, ise başlanan yıldaki mükellefin faaliyette bulunduğu yörede uygulanan temel gösterge tutarının yarısı olarak dikkate alınır. Bu tutar, mükellefin faaliyette bulunduğu yörede uygulanan 1 inci dereceye ait götürü safi kazanç tutarından daha düşük olamaz."

Ayrıca, getirilen yeni düzenleme ile bölgeler arasında ve bazı meslek gruplarında bölgelerin ve mesleğin özelliğine göre farklı temel gösterge tutarları belirlenmiştir.

Bir süredenberi vergi güvenlik önlemi olarak Türk Gelir Vergisi Sistemi içersine girmiş bulunan hayat standardı müessesesi bilimsel bir yaklaşım olmaktan uzaktır ve bu haliyle, geçmişte kazanç vergisi matrahının belirlenmesinde uygulanmış olan karine usulünün sakıncalarını taşımaktadır. Nasıl ki işyeri kirası ile serbest meslek erbabının kazancı arasında sağlıklı bir ilişki olması düşünülemezse hayat standardı kriterleri de her zaman ve her durumda yükümlünün gerçek gelirini yansıtmaz. Aslında hayat standardı müessesesinden beklenen fonksiyonun denetim elemanlarınca yapılan rutin incelemelerde, yükümlünün beyan ettiği gelire yaşantı düzeyi arasında çok belirgin bir farkın ortaya konması durumunda söz konusu mükellefin yakın takip ve incelemeye alınması gibi bir işlem ve amaçla sınırlı olması gerekirken bizim vergi mevzuatımıza ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının gelirlerini belirleme yöntemi olarak girmiş ve gelir vergisinin sürekli, ayrılmaz bir parçası haline almıştır. Yükümlüler dönemi gerçekten zararlı kapatmış olsalar bile hayat standardı göstergelerinin öngördüğü vergiyi ödemek zorunda dırlar.

Hayat standardı müessesesinin gerçek geliri kavramak, yükümlünün beyanını egemen kılmak gibi modern gelir vergisinin espirisini oluşturan özelliklere ters düşmesi dışında bir başka dezavantajı da matrah bildirimlerini göstergelerin öngördüğü değerler civarında yoğunlaştırmasıdır. Nasıl ki emlak vergisinde yürürlükte olan asgari beyan esas matrahların idarece belirlenen değerlere yakın düşmesi sonucunu doğuruyorsa aynı sakınca gelir vergisinde ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının gelirlerinin belirlenmesinde izlenen yöntemde de söz konusudur. Bu durumda, vergi yükümlünün bildirdiği matrahlar üzerinden değil de idarece belirlenen değerler üzerinden alınmaktadır.

Tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin 1990, 1991 ve 1992 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilâve edilmesi halinde söz konusu kazançların kurum vergisi dışında kalacağı hükmü bir vergi teşvik tedbiri olarak değerlendirilmek gerekir. Halka açılmak istemeyen, faiz oranlarının yüksek oluşu nedeniyle kredi talebinde bulunmaktan kaçınan işletmelere kanun koyucu sermaye artırımında yardımcı olmak istemiştir.

### III – KANUNLAŞMAYAN MADDELER

Tapu harcı matrahının belirlenmesinde dikkate alınan emlak vergisi değerleri enflasyon tarafından erozyona uğratıldığı için hem emlak vergisi ve hem de tapu harcı yönünden, beyan dönemini izleyen yıllarda gelir kaybı ortaya çıkmaktadır. Tasarının getirdiği yeni düzenleme ile emlak vergisi değerleri yeniden değerlendirme katsayısı dikkate alınarak endekslenecek ve tapu harcı bu yeni değerlere göre alınacaktır. Emlak vergisi ise yine, eskiden olduğu gibi, beyan yılının değerleri üzerinden ödenmeye devam olunacaktır.

Tasarıda yer alan diğer bir hükme göre, eğer Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi kullanarak küçük çiftçi muaflığına ilişkin had, çiftçilerde defter tutma sınırının başlangıcına ait had, özel indirim hadleri, götürü kazanç miktarları ile hayat standardı göstergesi tutarlarını yeniden belirlemediği takdirde bu had ve miktarların toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında otomatik olarak artırılması yoluna gidilecektir.

Tasarıda bu üçü dışında herhangi bir başka alanın endekse tabi olması öngörülmemektedir. On yılı aşkın bir süredir ekonomimiz yüksek oranlı bir enflasyonla iç içe yaşamakta, hatta enflasyonun kurumlaşması olgusu zaman zaman gündeme gelmektedir. Geniş ölçüde, kamu açıklarında kaynaklandığı ileri sürülen fiyatlar genel seviyesindeki yükselmenin vergi sistemi üzerinde iki olumsuz etkisi vardır. Bir defa, kamu açıkları emisyon ve dolayısıyla enflasyonu kaçınılmaz kılmakla genelde düşük gelir tabakasındaki fertlerin, gelirleri fiyat yükselişine yakından ayak uyduramayanlarla servetini para şeklinde muhafaza edenler ve endekse bağlanmamış tahvil şeklinde tutanların âdil olmayan bir vergi türüne, yani enflasyon vergisine tabi tutulmasına neden olmaktadır. Oysa ki günümüzde geniş kabul gören yaklaşıma göre verginin ödeme gücü olanlardan alınması, vergi sisteminin dikey ve yatay adaleti gerçekleştirecek bir yapıya sahip olması gerekmektedir.

Bu konuda göz önünde bulundurulması gereken ikinci nokta şudur: Vergi sistemi içerisinde çeşitli maktu had ve tutarlar bulunmaktadır. Defter tutma başlangıcına ait had, götürülükte uygulanan çeşitli ölçütler, hayat standardı kriterleri, küçük çiftçi muaflığını belirleyen sınır, çeşitli cezalar bunlar arasındadır. Sürekli ve yüksek oranlı enflasyon bütün bu maktu had ve tutarları erozyona uğratmak suretiyle sistem içinde dengeyi, yatay ve dikey adaleti zedelemektedir. İki yıl önce yaptırdığı gezi teknesini bu süre içindeki enflasyon oranını yansıtan bir fiyatla satan vatandaş arızî kazanç nedeniyle yükümlü olmak zorunda bırakılmakta, sabit tesislerin yenilenmesi için önceden ayrılan amortisman indirimleri yetersiz kaldığından sermaye vergilendirilmekte, reel gelirinde bir artış olmadığı halde yükümlü sırf nominal gelirindeki artış nedeniyle yüksek oranların uygulandığı dilimlere girmekte, götürü vergiye tabi esnaf için ekonomik ve sosyal koşullarında bir değişiklik olmadığı halde gerçek usul başlatılmaktadır. Görülüyor ki, kamu açıklarının neden olduğu enflasyon özellikle düşük ve orta gelirli reel satılma güçlerini azalttığı gibi bu zümrenin, yükümlü olmaları ölçüsünde,

vergi adaletine aykırı bir şekilde farklı bir statüde vergilendirilmelerine de neden olmaktadır.

Enflasyonun vergi sisteminde neden olduğu bu çarpıklık ve bozulmadan kurtulmanın en etkin yolu genel endekslemeye başvurulmasıdır. Enflasyon, vergi sistemi gelir esnekliğine sahip olmak koşuluyla, kamu gelirlerini arttırmakta, ancak memur maaşları, işçi ücretleri, iç borçlar gibi bazı gider kalemleri fiyatlar genel seviyesindeki yükselmenin gerisinde kalan değerler üzerinden ödenmektedir. Muhtemelen ANAP hükümetleri kamu oyunundan gelen baskılar ve tutarlı bir politikanın gereği olarak bu sonuncu unsurlar için de aynı yola gitmek zorunda kalabileceğini hissettiğinden vergi sisteminde genel bir endekslemeye gitmekten kaçınmış, erozyona uğrayan maktu had ve tutarları yasama organından aldığı yetki ile zaman zaman günün sosyo-ekonomik koşullarına göre ve fakat gelişigüzel bir şekilde ayarlamak yolunu seçmiştir.

Yeni kurulan Koalisyon Hükümetince izlenecek anti-enflasyonist politikaların yakın bir gelecekte ekonomimizde ne gibi gelişmelere neden olacağı fiyat artışlarını durdurup durdurmayacağı konusunda sağlıklı bir görüş ifade etmek için henüz vakit erkendir. Koalisyon iktidarının strateji ve programına ters düşmekle birlikte vergi sistemimiz içersinde genel endekslemeye gidilmesi yolunda atılacak adımlar yasama organınca icra organına yetki devri konusunda yapılan eleştiri ve tartışmaları da gündemden çıkartacaktır.

İcra organı yasama organına nazaran siyasi ve ekonomik olaylardaki eğilim ve gelişmelere daha yakın bir pozisyonadadır. Muhtemel olumsuzluk ve krizlere karşı yerinde ve zamanında yapılacak müdahalelerin başarı şansı, geniş ölçüde, icra organının hukuki yetki ile donatılması ve onun yeterli esnekliğe kavuşturulmasına bağlıdır. Buna rağmen, bütçe yapma hakkının millete ait olduğu, bu yetkinin hiçbir şekilde devredilemeyeceği konusunda ısrarlı ve duyarlı olanlar için genel endekslemeye gidilmesi yolunda atılacak adımlar bu konudaki eleştiri ve tartışmaları sona erdirecektir.

Vergiden muaf küçük esnaf ile götürü usulde vergilendirilenlere elektronik cihaz kullanma yükümlülüğünün getirilmesi KDV'nin vergi sistemimize girmesiyle büsbütün önem kazanmış olan belge düzeninin yaygınlaştırılması açısından büyük önem taşımaktadır. Buna rağmen, bununla ilgili madde de Meclise son anda sunulan ve kabul edilen tasarıda yer almamıştır.

Götürü usulde vergilendirilenler defter tutmak zorunda olmadıkları için belge düzenleme zincirinin bir halkasında kopukluk vardır. Bu boşluktan faydalanarak, küçük esnafın iş ilişkisi içinde bulunduğu gerçek usulde vergilendirilen mükelleflere gelişigüzel fatura düzenlemeleri ilk anda hatıra gelebilirse de bu yoldan büyük bir vergi kaybına yol açılması mümkün değildir. Bir defa, meşruluk dışına çıkılarak yerli yersiz fatura düzenlenmesi durumunda götürülük limitlerinin aşılması tehlikesi vardır. Ayrıca, tasarıdaki bir başka madde naylon fatura düzenleyen ve düzenletenler için müteselsil cezai sorumluluk getirmektedir. İkinci olarak, gerçek usulde vergiye tabi olan yü-



kümlüler iş ilişkisi içinde oldukları götürü mükelleflere stopaj uygulaması yapmak zorundadırlar. Hernekadar vergi kesintisini götürü usulde vergilendirilen esnaf kendi vergi borcuna mahsub etmek imkânına sahipse de bu yoldaki uygulama yıllık vergi borcu tutarı ile sınırlı olup daha fazlasını indiremez. Nihayet, küçük esnaf için götürü usulde de olsa katma değer vergisi yükümlülüğü vardır.

Bütün bunlarla birlikte, vergi iadesinden faydalanma imkânını daha geniş bir kesime yayarak küçük esnafa esasen kullanılması basit ve kolay olan elektronik cihaz edinme zorunluluğunun getirilmesi ekonomide mal ve hizmet sirkülasyonunun yakından izlenmesi ve her seviyede vergi kaçığının önlenmesi açısından yararlı olacaktır.

Tasarı, ayrıca, yeni bir düzenleme ile, ücretli, tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin bazı özel harcamalarını gelirlerinden indirebilme imkânını getirmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen bu kimselerin eğitim, kültür, sağlık gibi özel harcamalarının belli bir kısmı gelirlerinden indirilecektir. Bu amaçla, ücretlerini beyan etme hakkı olmayanlara da bildirimde bulunma hakkı tanınmaktadır.

Eğitim, sağlık gibi hizmetlere yapılan özel harcamaların matrahtan indirilmesine izin verilmesi, hernekadar, orta ve yüksek gelirli olanların lehine kaydedilecek bir girişim ise de düşük gelirli yönünden sosyal adalete aykırı düşen bir yaklaşım biçimidir. Özel sağlık ve eğitim kuruluşlarına gidebilecek olanlar orta ve özellikle yüksek gelir tabakasına giren ailelerdir. Düşük gelirli olanlar ise bu konuda kamu sektörünün sağladığı imkânlarla yetinmek zorundadırlar.

Daha önce Gelir Vergisi Kanununda yapılan bir değişiklikle okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesislerinin işletmesinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden beş yıl süre ile muaf tutulmuşlardır. Tasarı ile şimdi bu imkân kurumlaşmayı teşvik amacına yönelik olarak gelir vergisinden kurumlar vergisi alanına kaydırılmaktadır. Vergi yasalarımız sosyal amaçlı bu tesisleri arz yönünden özendirici nitelikte önlemler aldığı gibi, özel harcamaların matrahtan indirilmesine imkân tanımakla da aynı konuyu talep yönünden de benzer ilgi ve sıcaklıkla desteklemektedir.

Özel harcamaların matrahtan indirilmesine izin veren düzenleme belge düzeninin yayılması, fatura toplama bilinç ve alışkanlığının yaygınlaştırılması için düşünülmüş bir önlem niteliğinde görülebilir. Halen yürürlükteki vergi iade uygulaması hem bütün kesimleri kapsamamakta ve hem de oranlar düşük boyutlarda kalmaktadır. Özel harcamaların düşürülmesi imkânı indirimde onu hizmetleri sunan işletmelerde vergi kaçığını azaltmak yönünde etkili olabilir.

Burada belirtilmesi gereken bir başka nokta da indirimin matraha mı yoksa vergi borcuna mı uygulanacağı konusuna ilişkindir. İndirim matraha uygulandığı takdirde gelir vergisinde, yüksek gelir tabakasını oluşturan yükümlülerin yüksek oranların uygulandığı dilimlere girmekten alınması

ve dolayısıyla orta gelirliilere nazaran daha fazla vergi tasarrufu sağlamaları tehlikesi vardır.

Esnaf muafliğından yararlanabilmek için esnaf muafliği belgesi alma zorunluluğunun getirilmesi olumlu bir adım olarak değerlendirilmek gerekir. Böylece esnafın özellikle işportacıların kayda geçirilmesi suretiyle yakından izlenmesi kolaylaşmaktadır. Ancak, bunların şirketlere, serbest meslek erbabına yaptıkları satışların, sahte belge düzenlenmesini önlemek amacıyla, stopaj kapsamına alınması aynı etkinlikle savunulamaz.

Vergi muafliğına yükümlünün ödeme gücünün bulunmaması durumunda, muaflik sınırı içinde kalan matrahın vergilendirilmesinin masraflı görülmesi halinde veyahut ta yükümlünün taşıdığı sosyo-ekonomik, kültürel özellikler nedeniyle başvurulur. Küçük esnaf şurada burada küçük ölçüde perakende faaliyet gösterdiği, bazen de okuma yazma bilmediği için vergiden muaf tutulmuştur. Kaynakta vergi kesintisi ise masrafsız vergi toplama yolu olması, mükellefin tepkisini pek gündeme getirmemesi nedeniyle son yıllarda Türk Vergi Sistemi içinde yaygın bir uygulama alanı bulmuştur. Bununla beraber, stopaj muaflikle izlenen amaca ters düşen bir uygulama olarak değerlendirilmek gerekir. Küçük çiftçi muafliği ve benzerleri için de aynı şey söylenebilir.

Taşıtlara azalan bakiyeli amortisman usulunun uygulanmasını durduran madde de yasalasmamıştır. Azalan bakiyeli amortisman usulü yatırımcı için bir taraftan riski azaltması, diğer taraftan ona yeni yatırılabilir fonlar sağlanması bakımından özendirici vergi önlemi olarak değerlendirilmek gerekir. Ancak, işletmelerin yıl sonlarında sırf matrahı azaltmak için taşıt alımlarına hız vermeleri vergi kaçacağını arttırmaya yönelik bir davranış olduğundan bu alanda azalan bakiyeli amortisman uygulamasının durdurulması konusu yenden gündeme getirilmelidir.

#### IV – Sonuç

Tasarı ve özellikle de kanunlaşan maddeleri bu haliyle vergi sistemimizde derine inmeyen sadece yüzeysel bazı değişiklikleri içeren bir yaklaşım tarzı niteliğindedir. Ülkenin diğer önemli meselelerini olduğu kadar enflasyon sorununu da çözüme vaadiyle iktidara gelen bugünkü koalisyon hükümetinin henüz yeterince kamuoyuna açıklanmamış ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde ele alınmamış çeşitli vergi kanunlarında değişiklik öngörün tasarısı hakkında da aynı şey söylenebilir.

80'li yıllarda vergi sistemimizin çağdaştırılması yolunda bazı önemli adımlar atılmıştır. Katma Değer Vergisine geçiş, ülkede belge düzeninin yaygınlaştırılması yolundaki çalışmalar, elektronik cihaz kullanma yükümlülüğünün getirilmesi, vergi iadesi vs. bunlar arasındadır. Ancak, o dönem iş başında olan hükümet benimsediği ekonomik ve mali politikaların da etkisiyle vergi sistemimizde istisna ve muafliklara yeni boyutlar kazandırmış, vergi güvenlik önlemlerinin bir kısmını ortadan kaldırmış, teşvik aracı olarak se-

lektif önlemlerden çok global yaklaşımlara gitmiş, vergi kaybının önlenmesi konusunda etkin niyet ve mekanizmalar geliştirememiştir. Ayrıca, izlenen enflasyonist politikalar vergi sistemimizde muaflik ve istisna hadlerini aşındırmış, tarife yapılarını bozmuş, dikey ve yatay adaleti olumsuz yönde etkilemiş, kalkınma ve dışa açılmanın düşük ve orta gelir tabakalarına getirdiği fedakârlığın nisbi olarak daha da ağırlaşması sonucunu doğurmuştur.

On yıldan fazla bir süredir devam eden yüksek oranlı enflasyon düşük ve orta gelir tabakalarını olduğu kadar küçük esnafı ve büyük iş adamlarını da derece derece de olsa olumsuz yönde etkilemektedir. Fiyatlar genel düzeyindeki bir türlü önlenemeyen bu boyuttaki yükselmelerin ise bütçe açıklarından kaynaklandığı bilimsel çevrelerde sürekli bir şekilde vurgulanmaktadır. Hızlı kalkınma ve dünya ekonomileriyle bütünleşme çabaları içinde olan ülkemizin gelişmesini sağlıklı kaynaklarla finanse etmesi ve bunun için de vergi sisteminde regresifliği azaltıcı, gelir esnekliğini arttırıcı, yük dağılımını daha adil esaslara bağlayıcı nitelikte ve ayrıca teşviklerin en düşük düzeye indirilmesini, selektif bir yapıya büründürülmesini öngören geniş kapsamlı, köklü değişikliklere gidilmesine ihtiyaç vardır.