

ÇEŞİTLİ YÖNLERİYLE VERGİLEME VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ

Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Mly. Bl.Bşk.

GİRİŞ

Günümüzde kamu hizmetleri giderek çeşitlenmekte ve büyük boyutlara ulaşmaktadır. Bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için de önemli kaynaklara gereksinim vardır. Devletin yüklendiği bu çok yönlü hizmetleri yerine getirmek üzere başvurabileceği en etkin araç vergidir. Vergi, kamu gelirlerinin %80-90 ını sağladığından en önemli gelir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet uygulamak istediği ekonomik ve sosyal politikalarda vergiyi bir araç olarak kullanmak istemektedir. Gerçekten de alınan ekonomik önlemler uyumlu vergi politikaları ile desteklenmediği takdirde uygulamada güçlüklerle karşılaştığı görülmektedir. Aynı şekilde gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde, bölgesel ve sektörel farklılıkların dengelenmesinde vergi yine önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi geniş halk kitlelerini de çok yakından ilgilendirmektedir. İnsanlar hemen her gün ya satın aldıkları bir tüketim maddesi ya da kendilerine bir hizmet sunulması nedeniyle bir vergi ödemek ya da perakende satış fişi, fatura gibi biçimsel yükümlülüklerle karşılaşmaktadırlar. Evine geldiğinde gazetesinde, televizyonunda vergiyle yine başbaşadır.

Vergi işletmeler açısından da önemlidir. Hemen tüm işletmeler doğrudan ya da dolaylı olarak vergi ile ilgilidirler. Bu ilgi bazı vergilerde yükümlülük olarak bazılarında da sorumluluk olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin yatırım kararlarında vergi önemli bir rol oynamaktadır.

Görüldüğü gibi, verginin mali, ekonomik, sosyal ve politik yönleri bulunmaktadır. Verginin bu çeşitli yönlerini Türk Vergi Sisteminden de örnekler vererek incelemek verginin önemini vurgulamak açısından yararlı olacaktır.

VERGİNİN MALİ YÖNÜ

Maliye teorisinde verginin fiskal fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı kamu harcamalarına finansman kaynağı sağlamaktır. Daha önce ifade edildiği gibi, özellikle nüfus artışı ve teknolojinin gelişmesiyle kamu harcamaları giderek artmaktadır. Çevre kirlenmesi, konut sorunu, ulaşım sorunu, iletişim sorunu gibi sorunlar günümüzde büyük yatırımları gerektirir hale gelmiştir. Bunlar için büyük miktarlarda ve sürekli kaynaklara gereksinim vardır. Kamu gelirleri içinde bu özelliğe sahip en önemli kaynak vergidir. Emisyon, borçlanma dış yardımlar teşebbüs gelirleri gibi kaynaklar da akla gelebilir. Ancak bu kaynaklar enflasyon açısından

bazı sorunlar yaratabildikleri gibi özel kesimin yararlanabileceği bazı kaynakların paylaşımına da yol açabilmektedir.

Bütçe gelirlerine ilişkin rakamlara bakıldığında verginin kamu gelirleri içinde ne denli önemli olduğu daha rahat görülebilecektir. Konsolide bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı 1989 yılı itibariyle %81.4 tür. Genel bütçe gelirleri açısından bu rakam %84.6'yı bulmaktadır. Vergi gelirleri içinde de en büyük pay %38.6 ile gelir vergisininidir. Onu sırayla %25.3 ile katma değer vergisi ve %14.1 ile kurumlar vergisi izlemektedir. Görüldüğü gibi kamu gelirleri içinde vergi gelirleri önemli bir paya sahiptir.

VERGİNİN EKONOMİK YÖNÜ

Verginin fiskal fonksiyonu yanında ektrafiskal fonksiyonları olarak adlandırılan ekonomik, sosyal, teknik ve politik fonksiyonları da vardır. Bu fonksiyonlar devlet anlayışında olagelen değişmelere paralel olarak giderek önem kazanmaktadır. Bu fonksiyonlar içinde ekonomik fonksiyonun önemli bir yeri vardır.

Vergi devletin uyguladığı ekonomik ve mali politikaların önemli bir aracıdır. Vergi politikaları ile desteklenmeyen para ve harcama politikaları istenilen sonuçları veremiyebilmektedir. Bu nedenle uygulamada verginin enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede de, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısılmasında, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde, bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemizde de 1980 sonrası vergi uygulamalarına bakıldığında verginin uygulanan ekonomik politikalarda önemli bir yerinin olduğu görülmektedir. 1980 sonrası dönemin en belirgin özelliği Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin oran, muaflık, istisna ve indirimlerinde aşağı ve yukarı hadleri yasa ile belirlenmek üzere değişiklik yapma yetkisi vererek yürütme organına vergi aracını ekonomik politikanın uygulanmasında daha rahat kullanma olanağı tanınmasıdır. Nitekim Bakanlar Kurulu daha önce yıllarca düzenlenemediği için anlamsız hale gelen, yıpranan bazı tarifeleri ve hadleri ayarlama olanağını elde etmiştir.

Son yılların en önemli sorunlarından birisi olan enflasyonla mücadele konusunda bazı vergi önlemlerine başvurulmuştur. Bu önlemler arasında bazıları aşırı talebi kontrol etmeye yönelik önlemlerdir. Bu çerçevede gelir vergisi tarifesi ile götürülük hadlerinin değiştirilmesi, vergi tevkifatının yaygınlaştırılması, peşin vergi uygulamasına geçilmesi, tecil faizlerinin yükseltilmesi hayat standardı uygulamasına geçilmesi gibi önlemler alınmıştır. Maliyet enflasyonuna karşı da dış ticaretten alınan vergilerle gider vergileri kapsamındaki mal ve hizmetlerin vergilerinde düzenlemelere gidilmiştir.

Ihracatın geliştirilmesi ve daha global olarak döviz gelirlerinin artırılması için özellikle kurumlar vergisi çerçevesinde bazı istisnalar getirilmiştir.

Yatırım indirimi kurumu yeniden düzenlenerek yatırımların arzu edilen miktarda, arzu edilen sektörlere ve yörelere gitmesi hedeflenmeye çalışılmıştır.

Uygulanan ekonomik politikanın bir gereği olarak yeniden değerlendirme ile yeni bir amortisman rejimi uygulamaya konmuştur.

1980 sonrası çok köklü bir değişiklikte katma değer vergisinin yürürlüğe konmasıyla olmuştur. Bu vergi fiskal ve ektrafiskal fonksiyonların uygulanması açısından çok ilginç bir vergidir. Bu verginin konulmasında güdülen mali amaç vergi gelirlerinin önemli ölçüde artması olmuştur. Bunda da mesnet olarak KDV. nin milli gelirin harcamalara yönelik büyük bir bölümünü kapsamayı ve kayıt ve belge düzenini beraberinde getirmesidir. Çapraz denetimle gelir ve kurumlar vergilerinde de artış sağlayacağı düşünülmüştür.

KDV. nin ekonomik amacı olarak da anti enflasyonist ekonomik politikaya fiyatlardaki artış eğilimini azaltıcı yönde etki yapma, yatırımları ve ihracatı artırma etkileri dikkate alınmıştır.

Vergi işletmeler açısından da çok önemli bir role sahiptir. Vergi işletmelerin doğuşu aşamasında etkili olduğu gibi işleyişi sırasında ve sona ermesi ya da şekil değiştirmesi sırasında etkin olmaktadır. Biraz açmak gerekirse işletmelerin doğuşu ve sona ermesi sırasında hukuki şeklinin seçiminde vergi temel etken olmaktadır. Bilindiği gibi işletmenin adi şirket, şahıs şirketi ya da sermaye şirketi biçiminde kuruluşuna göre şirketin ya da ortaklarının vergi açısından sorumlulukları değişmektedir. Maddi ve şekli yükümlülükler farklı olmaktadır. Bunlardan birinde yapılacak bir değişiklik işletmelerin yapısal durumunu değiştirebilmektedir. Nitekim 1980 yılında yapılan vergisiz şekil değiştirme ile ilgili değişiklikten yararlanarak adi şirket ya da şahıs şirketi niteliğindeki şirketler sermaye şirketi haline dönüşmüşlerdir.

Vergi işletmelerin yatırım kararlarını da etkilemektedir. İşletmeler yatırım yaparken hangi sektörlerin ya da hangi bölgelerin vergi yönünden cazip olduğunu izlemek durumundadırlar. Örneğin, yatırım indiriminden yararlanma durumunda, sektörler açısından su ürünlerinin ya da tarım sektörünün, bölgesel olarak da kalkınmada öncelikli yörelere daha avantajlı olduğunu bilmeleri ve kararlarını alırken bu hususları gözönünde bulundurulmaları gerekmektedir.

Sermaye piyasasının gelişmesinde de verginin yine etkisi tartışılmazdır. Bu konuda diğer vergi önlemlerinin yanında özellikle Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde 3332 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle getirilen yeni oranlar örnek olarak gösterilebilir. Bu değişikliğe göre %80 i nama yazılı olup, hisse senetleri borsaya kayıtlı bulunan ve sermaye yapısı ortaklar pay defterinden tespit edilen halka açık anonim şirketlerde vergi oranı halka açılma oranına göre %30 lara kadar çekilebilmekte-

dir. Diğ er bir deyimle %46 olan kurumlar vergisi oranı bir anonim şirketin ödenmiş sermayesinin en az %80 inin sermayedeki payları %1 in altında olan 200 den fazla gerçek ya da tüzel kişiye ait olması halinde vergi oranı %30 a düşmektedir. Bu durum borsa kotuna girme taleplerini büyük ölçüde etkilemektedir. Burada da yine temel amaç ekonomik gibi görünüyorsa da sermayenin tabana yayılması gibi bir sosyal ve politik amaç da kendini göstermektedir. Ekonomik demokrasi denilen bu olayda geniş halk kitleleri şirketlerde hisse sahibi olarak ekonomik hayatla daha yakından ilgilenmektedir. Ekonomik bilince sahip olan insanlarda seçmen tercihlerinde daha rasyonel davranma olanağına sahip olabileceklerdir. Bu da verginin politik fonksiyonunu ortaya çıkarmaktadır. Burada mali fonksiyonda biraz dolaylı da olsa söz konusu olabilir. Şöyle ki tasarrufların şirketlere dolayısıyla yatırımlara yönelmesiyle vergilenebilir kurum kazançları artacağından vergi gelirlerini artırıcı bir rol de oynayabilecektir.

Verginin ekonomik fonksiyonuna Türk Vergi Sisteminden örnekler verirken uygulanan vergi politikalarının ya da alınan vergiye ilişkin önlemlerin istenilen sonuçları verip vermediğ inin değ erlendirmesi yapılmayacaktır. Bu başka bir yazı konusu olabilir. Burada vurgulanmak istenilen husus verilen birkaç örnekten de anlaşılacağı gibi vergi, uygulanan ekonomik politikaların çoğ unda bir araç olarak yer almıştır. Bundan sonra da giderek daha etkin bir biçimde yer alacağı beklenmektedir.

VERGİNİN SOSYAL YÖNÜ

Vergi ekonomik ve mali politikaların yanında bir sosyal politika aracı da olabilmektedir. Devlet hizmetlerinden doğ an maliyetin gelir grupları arasında dağılımının yapılması (*dikey eş itlik*) ve ortalama olarak aynı ekonomik durumda bulunanların aynı yük altında kalmalarının sağ lanması (*yatay eş itlik*) yönünden vergi tayin edici bir rol oynamaktadır. Bu konuda gelir vergisi gibi kiş ileştirilebilen vergilerde bazı teknikler vardır. En az geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlı tarife ile istisna ve muafiyetler bunlar arasında sayılabilir. Gelir vergimizde özel indirim, artan oranlı tarife ve çeş itli istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Dolaylı vergilerde vergi adaleтини gerçekleştirmek daha zordur. Ancak örneğ in katma değ er vergisi gibi bazı vergilerde oran farklılaştırması yaparak zorunlu tüketim maddeleri ile lüks tüketim maddeleri arasında bir ayırım yapabilme olanağı bulunabilmektedir.

Verginin sosyal yönüne değ inirken bir hususu daha belirtmekte yarar vardır. Vergilemenin ÷lke kalkınmasındaki çok önemli rolüne değ inirken getirdiğ i maliyeti de unutmamak gerekir. Yeni bir vergi getirilirken ya da kurumsal bir değ iş iklik yaparken bu maliyetler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu maliyetlerin bir bölümü idareye yüklenmektedir ki buna açık maliyet denilmektedir. Buraya vergilemenin gerektirdiğ i bina, araç, büro malzemeleri, personel, kırtasiye malzemesi giderleri gibi giderler girmekte

dir. Bunun hesaplanması nispeten daha kolaydır. Vergilemenin bir de mükellefe yüklenen maliyeti vardır ki buna da gizli maliyet denilmektedir. Bu maliyetin bir bölümü mali müşavire ödenen ücretler, defter ve noter giderleri, kırtasiye ve personel giderleri gibi giderlerdir. Bunların da bir yere kadar hesabı kolaydır. Ancak hesaplanması en zor olan sosyal maliyet ya da psikolojik maliyet denilen mükellefin yaşadığı endişe ve strestir. Bu psikolojik maliyet yasaların sık sık değişmesi sonucu yeni değişikliklere uyum sağlanamaması ve mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle daha da artmaktadır. Bu maliyetlerin olabildiğince düşürülmesi gerekmektedir. Bunun için de eğitim ve danışma hizmetlerinin gerçekleştirilmesi, formalitelerin azaltılması ve basitleştirilmesi, mevzuatın sadeleştirilmesi gibi önlemler düşünülebilir. Nitekim Maliye ve Gümrük Bakanlığının özellikle eğitim ve danışma hizmetlerinde yoğun bir çaba içinde olduğu görülmektedir.

VERGİNİN POLİTİK YÖNÜ

Vergi politikadan soyutlamak olanaksızdır. Anayasaya göre, vergi yasayla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Diğer bir deyimle vergileme yetkisi yasama organına aittir. Millet, vekilleri aracılığıyla istediklerini duyurur. Seçimlerde siyasal partiler programlarını sunarlar. Bu programlarda iktidar olduklarında uygulayacakları ekonomik ve sosyal politikaları açıklarlar. Bu politikalar içinde daha önce de değinildiği gibi, vergi politikası önemli bir yer tutmaktadır. Halk tercihini yaparak bir siyasal partiyi ya da partileri iktidara getirir, gerekirse de zamanı geldiğinde onu değiştirir. Vergi ödeme olayı vatandaş olmanın doğal gereği ve bir göstergesidir. Demokrasi tecrübesi eski olan kalkınmış ülkelerde insanlardaki vergi bilincinin ne denli gelişmiş olduğunu günlük yaşamda kolayca görebilmek mümkündür. Devlet hizmetlerinden memnun olmayan bir kişi itirazına başlarken sık sık vergi mükellefi olduğunu vurgulamaktadır.

Vergi, kitlelerin politik tercihlerinde giderek artan bir rol oynamaktadır. Siyasal partiler vergiye ilişkin bazı konuları propoganda konuşmalarında malzeme olarak kullanmaktadırlar. Amerika Birleşik Devletlerinde başkanlık seçimlerinde yeni vergi koyup koymama olayı seçmen kitlesinin çok yakından ilgilendiği bir olaydır. İngiltere'de de kelle vergisi olarak adlandırılan yerel yönetimlerle ilgili bir verginin ne denli toplumsal karışıklıklara yol açtığı basından ve televizyondan izlenmektedir. Aynı vergi körfez savaşında büyük itibar kazanan yeni başbakanın yöresel bir seçimi kaybetmesine de neden olmuştur. Son yerel seçimlerde bizde de geçici vergi olayı "*peşin vergi*" adı altında sık sık gündeme getirilmiştir.

SONUÇ

Günümüzde vergiyi devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere fertlerden zorla para toplaması olarak tanımlamak çok yetersiz kalmaktadır. Günümüzün sosyal devleti vergiyi çok değişik amaçlarla kullanmaktadır. Vergi dengeli ekonomik kalkınmanın temel direği, gelir dağılımı ve bölgesel kalkınmadaki dengesizliklerin giderilmesinde önemli bir etken olmaktadır. Fertler vergi öderken ülkenin sosyo-ekonomik gelişmesine katkıda bulduklarının bilincine giderek daha fazla varmaktadırlar.

Vergi hukukunda vergi idaresi ile mükellef verginin taraflı olarak nitelendirilir. Bunları karşılıklı iki hasım olarak değil birbiri ile yardımlaşma içinde olan, birbirini tamamlayan unsurlar olarak görmek gerekmektedir. Fertler bir vatandaş ya da bir seçmen olmanın bilinciyle vergisini gereği gibi öder ve şekli görevlerini yerine getirir, devlet de mükelleflerini gereksiz ve karmaşık formalitelerle üzmeden eşit, adaletli ve basit bir biçimde vergisini alırsa bundan her iki taraf da kazançlı çıkacaktır.