

T.C
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN ENFLASYON
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

122999

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI
Yrd.Doç.Dr.Zübeyir Turan

HAZIRLAYAN

Yusuf ALICI

**TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ
NİĞDE 2002**

NİĞDE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
NİĞDE

.....ait.....
.....adlı çalışma , jürimiz
tarafındanAnabilim dalında YÜKSEK
LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

İmza
Akademik Ünvanı
Adı Soyadı
Başkan

İmza
Akademik Ünvanı
Adı Soyadı

İmza
Akademik Ünvanı
Adı Soyadı

İmza
Akademik Ünvanı
Adı Soyadı

ÖZET

Dalgalı ve kronik enflasyonun milli paramıza olan güveni azaltması ekonomideki Türk Lirası faizlerinin yüksek reel seviyelerde seyretmesine neden olmuştur. Bu bir yandan üretime yönelik yatırımlara olan talebi azaltarak ekonomik büyümeyi olumsuz etkilerken, sermayenin genel olarak üretime yönelik ekonomik aktiviteden uzaklaşmasına, spekülasyon kazanç peşinde koşarak finansal aktiviteye kaymasına yol açmıştır. Bu durum genç nüfusa sahip ülkemizi yeni iş olanakları yaratmasını ve iş gücü verimliliğini artırması önemli ölçüde engellenmiştir.

Çağımızda gelişmiş ülkelerde unutulmaya yüz tutan ve ülkemizin en büyük sorunu ve utanç kaynağı olmaya devam eden yüksek enflasyon nedeniyle Ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasını tamamlıyamayacağı toplumun refah seviyesinin yükseltilemeyeceği acı bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet harcamaları beraberinde devletin gelir ihtiyacını da çıkarmaktadır. Devlet, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını bütçe gelirinin %80'nini oluşturan dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Vergiler esas amacı dışında değişik amaçlar içinde kullanılmaktadır. Mali amaç ile konulmuş tarafsız vergiler artık uygulamadan kalkmıştır.

Vergi devlet harcamalarının finansmanını karşıladığı gibi, enflasyonun önlenmesi, gelir ve servet farklılıklarının azaltılması belli bölgelerdeki ve alanlardaki faaliyetlerin kısılması v.b. gibi konularda ülke kalkınmasında önemli rol oynamaktadır. Dolayısıyla enflasyonla mücadele dolaylı ve dolaysız vergileri kullanarak enflasyonu makul seviyelere çekmek suretiyle istikrarlı bir büyümenin temelleri atılacaktır.

ABSTRACT

That floating and chronic inflation has been decreasing the confidence in our national money has caused interests of Turkish Lira to be at high levels. While this is affecting economic growing up negatively by decreasing demands for producing, it has also caused that capital has been away from economic activities and after financial activities. This situation has prevented our country which has a very young population from creating new labour opportunities and increasing the productivity of working power.

It is in front of us as a hard reality that today, because of the high inflation which is about to be forgotten in developed countries and being a shame and the biggest problem in our country, our country cannot complete its economic and social progress and increase the level of welfare.

Expenses of the state bring need of income of the state with them. The state obtains source of financing for public service from the direct and indirect taxes which are eighty per cent of the budget. Taxes are also used for different aims apart from real aims. Taxes which were brought for financial aim are invalid then.

Taxes both cover the expenses of the state and act an important role in some situations like decreasing the inflation, differences between income and fortune possessions, reducing activities in some certain areas and places. Consequently, the base of a stable development will be laid by using direct and indirect taxes on struggling with the inflation.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
TABLOLAR	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN EKONOMİDEKİ TEMEL SORUNLARI EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİLERİ VE TOPLUMDAKİ YANSIMALAR

1.1	Enflasyonun Tanımı	3
1.2	Enflasyonun Nedenleri	4
1.2.1	Milton Friedman'a göre Enflasyonun Esas Nedenleri	5
1.2.1.1	Devlet Harcamalarında Hızlı Büyüme	7
1.2.1.2	Tam İstihdam Politikası	7
1.2.1.3	Merkez Bankalarının Yanlış Politikaları	9
1.2.2	Enflasyonun Diğer Nedenleri Konusunda Fridmanın Görüşleri	10
1.2.2.1	Sendikalar ve Enflasyon	11
1.2.2.2	Kar Hırsı ve Enflasyon	11
1.2.2.3	İthalat Yoluyla Enflasyon	12
1.2.2.4	Üretim Yetersizliği ve Enflasyon	13
1.2.3	Ekonomik İstikrarın Sağlanmasında Para ve Maliye Politikalarının Etkinliği Konusunda Fridmanın Düşünceleri	13
1.3	Enflasyonun Etkileri	17
1.4	Enflasyonun Tarihi	18
1.5	Enflasyonla Mücadele Sebepleri	22
1.6	Enflasyon İlişkileri	23
1.6.	Enflasyon Büyüme İlişkisi	24
1.6.1.1	Büyümenin Temel Sorunları	28
1.6.1.1.1	Temel Güçlükler	28
1.6.1.1.1.1	Sermaye Birikimi	28
1.6.1.1.1.2	Doğal Kaynaklar	28
1.6.1.1.1.3	Nüfus	29
1.6.1.1.1.4	Teknoloji	29
1.6.1.1.1.5	Örgütlenme	29
1.7	Enflasyonda Toplumsal Uzlaşma	30

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, TEMEL KAVRAMLARI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEME İLKELERİ

2.1	Verginin Tanımı	33
2.2	Verginin Tarihsel Gelişimi	34
2.2.1	Batı Demokrasilerinde Verginin Tarihsel Gelişimi	34
2.2.2	Türkiye de Verginin Tarihsel Gelişimi	35
2.2.2.1	Cumhuriyet Dönemine Kadar	35
2.2.2.2	Cumhuriyet Döneminden Sonra	40
2.3	Verginin Konusu	41
2.4	Verginin Matrahı	42
2.5	Vergi Yükümlülüğü	43
2.6	Mükellef	43
2.7	Vergi Miktarı ve Oranı	44
2.8	Vergiyi Doğuran Olay	45
2.9	Verginin Tarhı	45
2.9.1	Beyana Dayanan Vergi Tarhı	45
2.9.2	İkmalen Vergi Tarhı	45
2.9.3	Resen Vergi Tarhı	46
2.9.4	Verginin İdarece Tarhı	46
2.9.5	Tahrir Dayananan Tarh	47
2.9.6	Düzeltilme Yoluyla Tarh	47
2.10	İstisna ve Muaflık	47
2.10.1	İstisna	47
2.10.2	Muafiyet	48
2.11	Verginin Tebliği , Tahakkuku ve Tahsili	49
2.12	Verginin Amaçları	50
2.12.1	Mali Amaç	50
2.12.2	Ekonomik Amaçlar	51
2.12.2.1	Yatırımları Teşvik Etmek	51
2.12.2.2	Üretimi ve Tüketimi Tevkifetmek ya da Kısıtlamak	52
2.12.2.3	Ödemeler Dengesini Düzenlemek	52
2.12.2.4	Tasarrufu Teşvik etmek	52
2.12.2.5	Ekonomik İstikrarı Sağlamak	53
2.12.2.6	Ekonomik Yapıyı Değiştirmek	53
2.12.2.7	Boş Kapasiteyi Önlemek	54

2.12.2.8	Spekülasyonu Önlemek	54
2.12.3	Sosyal Amaçlar	54
2.12.3.1	Gelir ve Servet Dağılımını Düzenlemek	54
2.12.3.2	Sosyal Güvenliği Sağlamak	55
2.12.3.3	Nüfus Politikasına İlişkin Amaçlar	55
2.12.4	Dini Amaçlar	55
2.12.5	Ahlaki Amaçlar	56
2.13	Vergileme İlkeleri	57
2.13.1	Vergileme İlkelerinin Niteliği ve Gelişmesi	57
2.13.2	Vergileme İlkelerinin Ayrımı Hakkındaki Görüşler	59
2.13.2.1	Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	59
2.13.2.2	Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	60
2.13.2.3	W. Gerloff ve F. Neumark'ın Vergileme İlkeleri	61
2.13.2.4	John F. Due'nin Vergileme İlkeleri	62
2.13.2.5	Günümüzde Vergileme İlkeleri	63
2.13.2.5.1	Vergide Adalet İlkesi	63
2.13.2.5.1.1	Fayda İlkesi	64
2.13.2.5.1.2	Ödeme Gücü İlkesi	65
2.13.2.5.1.2.1	Ödeme Gücünün Göstergeleri	66
2.13.2.5.1.2.2	Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar	68
2.13.2.5.2	Vergilemede Etkinlik İlkesi	70
2.14	Vergilemeye İlişkin Bazı Sorunlar	72
2.14.1	Vergi Yüğü	72
2.14.1.1	Vergi Yüğü Çeşitleri	72
2.14.1.1.1	Toplam Vergi Yüğü	72
2.14.1.1.2	Kişisel Vergi Yüğü	73
2.14.1.1.3	Net Vergi Yüğü	73
2.14.1.1.4	Gerçek Vergi Yüğü	74
2.14.2	Verginin Yansıması	74
2.14.2.1	Kavram	74
2.14.2.2	Yansıma Türleri	75
2.14.2.2.1	İleriye Doğru Yansıma - Geriye Doğru Yansıma	75
2.14.2.2.2	Kanuni Yansıma - İktisadi Yansıma	75
2.14.2.2.3	Sınırlı Yansıma - Sınırsız Yansıma	76
2.14.2.2.4	Mutlak Yansıma - Diferansiyel Yansıma	77
2.14.2.3	Yansımayı Belirleyen Faktörler	77
2.14.2.3.1	Mikro Ekonomik Yaklaşım	78
2.14.2.3.2	Makro Ekonomik Yaklaşım	78
2.14.3	Vergiden Kaçınma	78
2.14.3.1	Vergiyi Doğuran Olaya Sebepiyet Vermemeye Dikkat Etmek	79

2.14.3.2	Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanmak	79
2.14.4	Vergi Kaçakçılığı	80
2.14.4.1	Şekilleri	82
2.14.4.2	Etkileri	83
2.14.5	Kayıt Dışı Ekonomi	83
2.14.5.1	Kayıt Dışı Ekonominin Sınıflandırılması	85
2.14.5.1.1	Yasal Faaliyetler ve Kayıtdışı Ekonomi	85
2.14.5.1.1.1	Gelirleri Yasal Olarak Kayıtdışı Olan Mükellefler	85
2.14.5.1.1.2	Kayıtlı Faaliyetlerinin Bir Bölümünü Kayıtdışı Bırakan Mükellefler	86
2.14.5.1.1.3	Tamamen Kayıtsız Çalışanlar	86
2.14.5.1.2	Yasadışı Faaliyetler ve Kayıtdışı Ekonomi	86
2.14.5.1.2.1	Yasadışı Kayıtsız ve Vergisiz Faaliyetler	86
2.14.5.1.2.2	Yasadışı Kayıtsız ve Vergili Faaliyetler	87
2.14.6	Kayıtdışı İstihdam	88
2.14.7	Enflasyon Vergisi	89
2.14.8	Enflasyon Muhasebesi	91
2.15	Vergi Uygulamasında Vergi İdaresinin Yapısı	93
2.15.1	Günümüzde Maliye Bakanlığının Görevleri	94
2.15.2	Vergi İdaresinin Teşkilat Yapısı	95
2.15.2.1	Vergi Dairesinin Merkez Teşkilatı	95
2.15.2.1.1	Ana Hizmet Birimleri	95
2.15.2.1.2	Danışma ve Denetim Birimleri	97
2.15.2.1.3	Yardımcı Birimler	97
2.15.2.2	Vergi İdaresinin Taşra Teşkilatı	97
2.15.2.2.1	Defterdarlık	97
2.15.2.2.1.1	Defterdarlık Gelir Birimleri	98
2.15.2.2.1.2	Defterdarlık Muhasebat Birimleri	99
2.15.2.2.1.3	Defterdarlık Milli Emlak Birimleri	99
2.15.2.3	Vergi İdaresinin Yurtdışı Teşkilatı	99
2.15.3	Vergi İdaresine Bağlı ve İlgili Kuruluşlar	100
2.15.3.1	T.C. Emekli Sandığı	100
2.15.3.2	Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü	100
2.15.3.3	Devlet Malzeme Ofisi	100
2.15.3.4	Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü	101
2.15.4	Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi	101
2.15.4.1	Cumhuriyet Dönemine Kadar	101
2.15.4.2	Cumhuriyet Döneminden Günümüze Vergi İdaresinin Yapısı	103
2.15.5	Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması	106
2.16	Vergilerin Sınıflandırılması	113
2.16.1	Değişik Ölçülere Göre Vergilerin Sınıflandırılması	113

2.16.1.1	Ödemede Kullanılan Araçlara Göre	114
2.16.1.2	Vergiye Konu Olan Nesnelere Göre	114
2.16.1.3	Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre	115
2.16.1.4	Vergi Matrahına Göre	115
2.16.1.5	Kapsamlarına Göre	116
2.16.1.6	Tariflerine Göre	116
2.16.1.7	Uygulama Süresine Göre	117
2.16.1.8	İktisadi Kaynaklarına Göre	117
2.16.1.8.1	Gelir Vergisi	117
2.16.1.8.2	Servet Vergisi	118
2.16.1.8.3	Harcama Vergileri	119
2.16.2	Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Sınıflandırılması	119
2.16.2.1	Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Sınıflandırılmadaki Ölçüler	120
2.16.2.1.1	İdari Ölçü	121
2.16.2.1.2	İktisadi Ölçü	122
2.16.2.2	Vergi Verme Yeteneğinin Belirtisine Dayanan Sınıflandırma	124
2.16.2.3	Vergi Verme Yeteneğini Hedef Tutma Biçimine Dayanan Sınıflandırma	124
2.16.2.4	Spesifik Vergiler - Advalorem Vergiler Sınıflandırılması	125
2.17	Vergilerin Nitelikleri	127
2.17.1	Dolaysız Vergilerin Nitelikleri	127
2.17.2	Dolaylı Vergilerin Nitelikleri	130

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYSIZ - DOLAYLI VERGİLER VE ENFLASYON İLİŞKİSİ

3.1	Dolaysız Vergiler	134
3.1.1	Gelir Vergileri	134
3.1.1.1	Gelir Vergisi	136
3.1.1.2	Kurumlar Vergisi	144
3.1.1.3	Servet Vergisi	146
3.1.1.3.1	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	147
3.1.1.3.2	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	149
3.1.1.3.3	Emlak Vergisi	152
3.2	Enflasyonun Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri	155
3.2.1	Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Etkisi	156
3.2.1.1	Enflasyonun Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi	157

3.2.1.2	Enflasyonun Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi	159
3.2.1.3	Servet Üzerinden Alınan Vergilere Etkisi	162
3.3	Dolaylı Vergiler	163
3.3.1	Katma Değer Vergisi (KDV)	165
3.3.1.1	İstisnalar	167
3.3.2	Taşıt Alım Vergisi	173
3.3.3	Akaryakıt Tüketim Vergisi	173
3.3.4	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	175
3.3.5	Damga Vergisi Kanunu	176
3.3.6	Harçlar Kanunu	178
3.3.7	Özel Tüketim Vergisi	179
3.3.7.1	Özel Tüketim Vergisinin Tanımı	179
3.3.7.2	Özel Tüketim Vergisinin Konusu ve Özellikleri	180
3.3.7.3	Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri	181
3.3.7.4	Özel Tüketim Vergisi Ne Getiriyor	182
3.3.7.5	Özel Tüketim Vergilerinin Oranları ve Tahsili	185
3.4	Enflasyonun Dolaylı Vergiler Üzerindeki Etkileri	185
3.5	Vergilerin (Dolaysız - Dolaylı) Enflasyon Üzerindeki Etkisi	188
SONUÇ		197
KAYNAKLAR		200

TABLÖLAR LİSTESİ

II - 1	Avrupa Birliğindeki KDV'ye Geçiş Tarihleri ve Oranları	169
II - 2	Avrupa Topluluğu Ülkelerinde 1991 Yılı İtibariyle KDV Oranları	170
III - 3	1939 - 1985 Yılları İtibariyle Enflasyon	189
III - 4	1996 -2000 Yılları İtibariyle Enflasyon	190
III - 5	Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatı	192
III - 6	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı	194



GİRİŞ

Az gelişmiş ülkeler enflasyona hızlı kalkınması için başvurmaktadırlar. Ancak ülkeler enflasyonun başlangıç dönemlerinde sermaye birikimini ve yatırımların hacmini artırmayı başarmış olsalarda uzun vadede artan enflasyonun zararlı etkileri ortaya çıkmakta ve ekonomik düzen değişmektedir. Az gelişmiş ülkeler ılımlı bir enflasyonu uzun süre koruyabildiklerinde enflasyonu, ekonomik kalkınmanın finansman kaynağı olarak kullanabilmektedir. Enflasyon ekonomide kısa dönemde gelir ve kaynak dağılımını bozarken uzun dönemde büyümeyi engelleyici önemli bir istikrarsızlık kaynağıdır.

Enflasyon toplum bireylerini başta tüketici sıfatıyla olmak üzere, tasarruf sahibi, alacaklı, borçlu, üretici, vergi mükellefi olarak farklı yönlerde ve çeşitli biçimlerde etkilemektedir.

Uzun yıllardır ekonomimizde hüküm süren hızlı ve sürekli fiyat yükselişlerinden kurtulmak, büyük özverileri göze almayı gerektirmiştir. Zira ,öyle bir noktaya gelinmiştir ki, enflasyonla birlikte ekonomik faaliyetleri sürdürme olanağı kalmamıştır. Daha önceki yıllarda giderek artan bütçe açıklarını yeni borçlanmalarla kapatabilmek şansı ortadan kalkmıştır. Uzun yıllar süren yüksek reel faizli borçlanmalar nedeniyle faiz giderleri tüm vergi gelirlerini yutacak bir düzeye ulaşmıştır. Biryandan bütçe gelirlerini artırarak borçlanma düzeyini aşağıya çekmeye çalışırken, diğer yandan iç ve dış piyasalardan düşük faizli yeni kaynaklara yönelmekten başka çıkış yolu kalmamıştır.

Diğer taraftan kamu finansmanının en önemli kaynaklarından olan vergi ekonomik yönden birey gelirlerinden bir kısmının dolaylı yada dolaysız yoldan devlete aktarılmasıdır. Bunun içindir ki vergi dendiği zaman toplumun bütün kesimleri harekete geçer. Bireyler gelirlerini kimseyi ortak etmeye hevesli değildirler. Buyüzden vergi alınacağı ve ne kadar alınacağı iktisat politikasının temel sorunu olarak ortaya çıkar. Bu sorulara verilecek cevap herşeyden önce verginin niçin alınacağı ile ilgilidir. Bir başka deyişle, kimlerden ne kadar alınacağını belirleye bilmek için alınacak vergiler ile ne yapılacağını, vergilemenin amacının ne olduğunu açıklıkla ortaya koymak gerekir.

Enflasyonla mücadelede başarılı olunması halinde hızlı ve sürekli enflasyon ılımlı bir enflasyon halini alacaktır.Bu durum ise toplumsal kalkınmayı sağlayacak olup halkın refah ve yaşam standardını yükseltecektir.Bu mücadelede çeşitli yöntemler olup bu yöntemler içinde vergilerin çok önemli bir yeri vardır.Dolaylı yada dolaysız vergilerin hangisinin daha etkin olarak kullanılacağı önem arz etmektedir.

Çalışmamızda bu kriterler göz önüne alınarak dolaylı yada dolaysız vergilerin hangisinin daha önemli olduğunu belirleyebilmek amacıyla retrospektif olarak incelenmesi neticesinde süreli yayınlar, internet ve kütüphanelerden ve kanunlardan yararlanılmıştır.

Enflasyonla mücadelede dolaylı ve dolaysız vergilerin etkisini anlatmak gayesiyle yapılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.Birinci bölümde enflasyon tanımlanarak nedenleri araştırılmış çağımızda geçerliğini koruyan M.Fridman'a göre enflasyonun nedenleri aktarılmış, enflasyonun etkileri belirtilerek tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmiş niçin mücadele edilmesi gerekliliği ve enflasyonla büyüme arasındaki ilişki anlatılmıştır.

İkinci bölümde, vergi tanımlanmış, batıda ve Türkiye'de verginin tarihsel gelişimi araştırılmış vergi teorisinde sık sık kullanılan temel kavramlardan önemli olanları açıklanarak vergilemeye ilişkin bazı sorunlar irdelenmiş verginin amaçları, ilkeleri, nitelikleri açıklanarak sınıflandırılmıştır."En iyi yasa kötü uygulamacıların elinde başarısızlığa mahkum olacağı gibi,kötü bir yasada iyi uygulamacılar elinde başarılı olabilir"sözünden hareketle vergi idaresinin yapısı tarihsel gelişimi ve yeniden yapılandırma gerekliliği ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler anlatılarak enflasyonun dolaysız vergiler üzerindeki etkisi irdelenmiş olup KDV'si, ATV'si, MTV'si gibi ve dolaylı vergiler detaylı bir şekilde anlatılarak enflasyonun dolaylı vergiler üzerinde etkisi irdelenerek önümüzdeki günlerde yürürlüğe girecek olan ÖTV'si bu çalışma kapsamına dahil edilmiştir.Dolaylı ve dolaysız vergilerin enflasyon üzerinde etkisi ile çalışmamız sonuçlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN EKONOMİDEKİ TEMEL SORUNLARI EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİLERİ VE TOPLUMDAKİ YANSIMALAR

Bu bölümde enflasyon tanımı, nedenleri, etkileri ve tarihsel gelişimi ile enflasyonla mücadele sebepleri ve enflasyon ilişkileri ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1. ENFLASYONUNUN TANIMI

Zamanımızda, ülkemiz gibi, gelişmekte olan bir çok ülkede enflasyon, adeta tedavisi güç olan kronik bir hastalık haline gelmiş bulunmaktadır. Enflasyon, toplum bireylerini başta tüketici sıfatıyla olmak üzere, tasarruf sahibi, alacaklı, borçlu, üretici, vergi mükellefi olarak farklı yönlerde ve çeşitli biçimlerde etkilemektedir. Gelişmekte olan ekonomiler içinde yer alan Türkiye ekonomisi, sahip olduğu potansiyellere rağmen yapısal problemlerini çözememiş olarak 21. yüzyıla gelmiş bulunmaktadır. Ekonomimiz, genç ve yetişmiş insan gücü, dinamik özel sektör, turizm imkanları, sebze ve meyve üretim kapasitesi, petrol kadar değer kazanan su kaynakları, halkın elindeki ekonomiye kazandırılması mümkün altın birikimi gibi potansiyellere sahiptir. Ancak son 20 – 25 yıla damgasını vuran kamu kesimi nakit alıcıları ve bunların beslediği kronik enflasyon, adaletsiz gelir dağılımı, GSMH'nın % 30-50' sine varan kayıt dışı ekonomi, bütçe üzerindeki borç yükü, yetersiz kamu geliri gibi çözülemeyen problemler de büyüyerek varlığını devam ettirmektedir (Ak 2000:55).

Enflasyon son yirmi yıldır Türkiye ekonomisinin temel sorunu haline gelmiştir. Ekonomimiz OECD ülkeleri arasında en yüksek enflasyon oranına sahip ülkedir. Türkiye'deki yüksek enflasyonun bilinen sebepleri bütçe açıkları ve kırılmayan

enflasyonist beklentilerdir. Fiyatlar genel düzeyinde iki tür hareket vardır. Biri deflasyondur. Deflasyon, fiyatlar genel düzeyinin sürekli aşağı doğru seyir izlemesidir. Bu olgu günümüzde görülmeyen; sadece teoride tartışılan bir olgu olmasına rağmen, fiyatlar genel seviyesinin sürekli artış eğiliminde olması anlamına gelen enflasyon ise asıl ekonomik bir sorundur, Fiyatlar genel seviyesindeki artış oranına göre enflasyon “gizli”, “hızlı” ve “dört nala “ enflasyon şeklinde nitelendirmek mümkündür. Fiyatlar genel seviyesindeki yıllık %5'e kadar olan artışlar gizli enflasyon olarak nitelendirilirken bu oranın üzerinde en çok iki rakam boyutunu aşmayan fiyat artışları ise hızlı enflasyon olarak nitelendirilmektedir. Gizli enflasyon, bu gün ileri derecede sanayileşmiş ve gelişmiş bir çok batı ülkesinde dahi rastlamak mümkündür, Hızlı enflasyon ise, basta ülkemiz olmak üzere, birçok gelişme yolundaki en önemli ekonomik sorunları arasında yer almaktadır. Fiyatların aşırı ölçüde yükseldiği ve enflasyon oranının üç rakamla, bazı dönemlerde ise dört rakamla ifade edildiği enflasyon çeşidine ise dört nala enflasyon, adı verilmektedir. Hiper enflasyon olarak da anılan dört nala enflasyon, ikinci Dünya savaşı esnasında Almanya'da yaşanmış halen de bazı Latin Amerika ülkelerinde görülmektedir (Parasız 1991: 147).

1.2. ENFLASYONUN NEDENLERİ

Nedenlerine göre üç çeşit enflasyondan söz edilir. Birincisi mal ve hizmetlere olan talebin artması karşısında üretim yetersizliğinden kaynaklanan talep enflasyonudur. Bunlardan ikincisi mal ve hizmetlerin üretilmesi için gerekli olan girdilerin fiyatlarında sürekli olarak meydana gelen artışlar sonucu oluşan “maliyet enflasyonu”dur. Üçüncüsü ise piyasada mevcut nominal satın alma gücünün sürekli bir artış göstermesine rağmen bazı dar boğazlar yada uluslar arası piyasalarda meydana gelen dalgalanmalar sonucu ham madde, enerji, nitelikli insan gücü vb. üretim girdilerinin yeterli ölçüde sağlanmamasından dolayı üretimin artan talebi karşılayacak düzeye çıkarılmaması sonucu fiyatların yükselmesi demektir. Bu şekilde meydana gelen enflasyona “yapısal” ya da “fiyat enflasyonu” adı verilmektedir (Karaduman 1993 41).

Toplam talebin toplam arzı aşmasının nedenlerinden biri; kamu sektörü harcamalarının kamu sektörü gelirlerinden fazla olmasıdır. Diğer bir neden özel sektör tasarruflarından fazla olmasıdır. Bir başka neden ise, dış ticaret dengesinin fazla vermesidir. Üç durumdan biri gerçekleştiği zaman, toplam talep, toplam arzdan fazla olmakta, fiyatlar genel düzeyi yükselmeye başlamaktadır. Bu nedenlerle başlayan ilk fiyat artışları, toplumun çeşitli sınıf ve tabakalarını; enflasyondan korunmak, yani kendi gelirlerini de fiyat artışlarına paralel olarak artırmak için harekete geçmeye zorlamaktadır. Fiyatlara koşul olarak artırılan gelirler (ücretler, maaşlar, taban fiyatları v.s.) enflasyonu biraz daha artırmakta, böylece enflasyonun devamlı artışı başlamış olmaktadır. Gelirle fiyat arasındaki bu etkileşim, enflasyon helezonunu yaratmaktadır. Böylece “talep enflasyonu “ olarak başlayan enflasyon, ardından “maliyet enflasyonu” haline dönüşüp hız ve devamlılık kazanmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde enflasyona yol açan nedenlerden birisi bu ülkelerin taşıdığı yapısal özellikler, diğer de para arzındaki artışlardır. Enflasyonu yapısal yönden etkileyen başlıca unsurlar ; bu ekonomilerde, üretim artışına kısa sürede hızlandırmanın güçlüğü, üretim maliyetinin yüksekliği, gelir dağılımının adaletsizliği, vergi yapısının yetersizliği, monopol eğiliminin yüksekliği gibi hususlardır. Bu yapısal özellikler nedeniyle az gelişmiş ülkelerde enflasyon daima mevcuttur (Karaduman 1993: 42).

Para arzındaki artışlarda enflasyona yol açmaktadır. Para arzının enflasyon üzerine etkili olup olmadığı konusunda ekonomistlerce değişik görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşler içerisinde en dikkate değer ise, Monetarist Okulunun çağımızdaki öncülerinden sayılan Milton Fredman’ın düşünceleridir. Geleneksel miktar teorisinin modern anlamda yorumlayan Milton Fridman, para arzındaki artışlar enflasyonun tek sorumlusu ilan etmiş ve enflasyonu önleyici yegane tedbirin de para arzını frenlemek olduğunu belirtmiştir (Akdiş 1977: 15).

1.2.1. MİLTON FRİEDMAN’A GÖRE ENFLASYONUN ESAS NEDENLERİ

Para arzı ve para talebi birbirinden bağımsız olgulardır. Para arzının mal arzından bağımsız olarak artırılması ile enflasyona yol açmaktadır. Enflasyon’a neden olarak

gösterilen konuları hiçbirisi gerçekte enflasyon doğurmamışlardır. Harcanabilir mal ve hizmet miktarı para miktarı kadar hızlı artsaydı fiyatlar sabit kalırdı. Eskiden olduğu gibi şimdi de gerçek olan para miktarındaki artmanın mal ve hizmet miktarındaki artmadan fazla olması halinde enflasyon doğuracağıdır. Paranın artma nedeni ise hiç önemli değildir (**Friedman M. and R. 1980: 319**). Fakat insanlar yükselen gelirlerinin daha büyük bir kısmını para olarak saklarsa fiyatlar gerileme gösterir. Ama bu teorik olarak imkansızdır. Çünkü, fertlerin para talebi fonksiyonları, daha önce de gördüğümüz gibi aşırı enflasyon dönemlerinde bile son derece istikrarlı olmaktadır. Bu durumda, enflasyon. para miktarı üretilen mal miktarından fazla arttığı zaman meydana gelir ve birim mala düşen para miktarı arttıkça enflasyon da artar. Friedman'a göre ekonomide herhalde, enflasyon, bundan daha tutarlı bir teori ile açıklanamaz.

Keynesgil analizde olduğu gibi, ekonomi eksik istihdam durumunda iken para arzı arttırıldığında üretim ve istihdamın artması gibi bir olay Friedman'ca mümkün değildir. Çünkü, üretilen mal, kullanılabilir insani ve fiziki kaynaklarla, kapasitede ve bilgide elde edilen ikamelerle sınırlıdır. En iyi durumda bile, üretilen malın miktarı küçük bir büyüme gösterebilir (**Friedman M. and R., 1980: 297**).

O halde, enflasyon öncelikle parasal bir olaydır ve para miktarının üretilen malın miktarından çok daha hızlı bir şekilde artmasından doğar. Para miktarının hareketi. enflasyonun büyük kardeşidir. Üretilen malın ise küçük kardeşidir. Birçok olay enflasyonda geçici dalgalanmalara sebep olabilir; fakat, ancak parasal büyüme oranına etki edilmesi kalıcı sonuçlar vermektedir (**Friedman M. and R., 1980: 309**).

Peki parasal büyüme nereden kaynaklanmaktadır? Hükümetlerin durup dururken enflasyona neden olacak bir parasal büyüme yaratmalar hangi sebeplerden ileri gelmektedir? Friedman'a göre, tüm dünyada. hızlandırılmış parasal büyüme üç nedenden dolayı meydana çıkmıştır. Bunlar devlet harcamalarındaki hızlı büyüme, hükümetlerin tam istihdama varmayı amaçlayan politikası ve Merkez Bankalarının yanlış politika takip etmeleridir (**Friedman 1974: 27- 28**). Bu hususlar ve enflasyona etkileri şöyle özetlenebilir:

1.2.1.1. DEVLET HARCAMALARINDA HIZLI BÜYÜME

Çağımızda devletin fonksiyonları çok gelişmiştir. Sosyal devlet anlayışı ve ekonomide devletin birtakım büyük görevler üstlenmesi sonucu devlet harcamalarında da önemli artışlar görülmüştür. Artan harcamalar vergiler veya halktan ödünç alınan paralarla karşılanırsa yükselen bu devlet harcamaları hızlı parasal büyüme ve enflasyona sebep olmazdı. Bu durumda, devletin harcamak için daha çok, halkın ise daha az parası olurdu. Buna rağmen yükselen kamu harcamalarını vergilerle veya halkın parasını kullanarak finanse etmek politik bakımdan cazip bir yol değildir. pek çoğumuz, artan hükümet harcamalarını hoş görürüz; fakat pek azımız, artan vergiler için aynı şeyi düşünürüz. Hükümetin halktan ödünç para alması ise faiz oranlarını yükselterek özel yatırımları daha pahalı, ipotek yaptırmayı ve kredi almayı da daha zor hale getirerek amacından uzaklaşabilmektedir.

Ekonomide devletin rolünün genişlemesi sonucu artan harcamaların, vergiler artırılarak veya halka borçlanılarak karşılanması, politik olarak sevimsiz olduğundan, bu harcamaların finansmanı için geriye kalan tek yol, paranın miktarını arttırmaktır. Hükümet, bunu hazineye tahvil sattırarak ve bu tahvillerin bedellerini hazine bonolarıyla veya muhasebe kayıtlarında hazineyi alacaklandırarak ödemekle yapabileceği gibi, hazinedeki hesabından para ve çek çekerek te yapabilmektedir.

Bu şekilde artan devlet harcamalarının, para miktarını arttırarak finanse edilmesi yolu hükümetler için çok çekicidir (Friedman, 1992: 210). Sonuçta, hükümet istediği harcamalarını yaptığı, seçmenler de ek vergi yükü ile ve devletin borç talebi ile karşılaşmadıkları için memnun olurlar. Fakat, bu, geçici bir memnuniyettir. Çünkü, bu yolla kamu harcamalarının karşılanması enflasyona yol açmakta ve yük bütün bir topluma yayılmaktadır.

1.2.1.2. TAM İSTİHDAM POLİTİKASI

Her hükümet bir takım vaatlerle işbaşına gelir. Bu vaatlerin en önemlisi işsizliği azaltmak veya sona erdirmektir (Friedman, 1974: 28). Tam istihdam ise, dışından

görüldüğünden çok daha komplike ve belirsiz bir konudur. Yeni ürünlerin üretildiği, eskilerin yok olduğu dinamik bir dünyada, arz, bir üründen diğerine kaymaktadır. Yeni buluşlar, üretim metotlarını değiştirmektedir. Böyle bir ortamda, emek, akışkan olmalıdır, bir işten diğerine rahatlıkla geçmelidir. İnsanlar iş değiştirirken, bir işten diğerine geçerken zaman kaybederler ve belli bir süre işsiz kalırlar. Bazıları, yeni bir iş bulmadan sevmedikleri işi bırakırlar; gençler için iş bulmak ve değişik işlerde tecrübe sahibi olmak zaman alır. Bunlara ek olarak, iş piyasasının serbest işleminin engelleri, sendika sınırlamaları, asgari ücretler vb., işçinin istediği işe girmesinin zorluğunu arttıran diğer faktörlerdir (Friedman M. and R. 1992: 311). Friedman'ın doğal işsizlik oranı dediği ve iş piyasasındaki arz ve talep ile bağdaşan işsizlik oranı sabit değildir. İşgücü ve mal piyasasının yapısal özellikleri, rekabetin derecesi, arz ve talebin gösterdiği değişkenlik derecesi; boş iş ve işçiler hakkında bilgi edinmenin maliyeti, mobilite maliyeti gibi unsurlara bağlıdır (Çubukçu, 1983: 49). Bu şartlar altında çalışan ortalama kaç işçi tam istihdama yaklaşabilir?

Harcamalar ile vergiler arasında olduğu gibi burada da bir asimetri vardır. İş imkanını arttıran önlemler politik bakımdan cezbedicidir. İşsizliği arttıran önlemler ise cazip değildir. Sonuçta, tam istihdama ulaşmak isteyen hükümet politikası enflasyonist sapmalara yol açmaktadır.

Hükümet politikasındaki sapmaların enflasyonla ilgisi iki nedenden kaynaklanır. Birincisi, hükümet istihdamı sağlamak için harcamalarını artırır, vergileri düşürür. Bunun sonucunda ortaya çıkan açıkları ise para arzını emisyon yolu ile arttırarak kapatmaya çalışır. İkincisi, Merkez Bankasının, para miktarını, hükümet harcamalarını finanse etmekten başka yollarla da arttırabilmesidir. Mesela; dışarıdaki devlet tahvillerini ve senetlerini alıp karşılığını yeni basılmış paradan ödeyebilir. Bu da bankalara yüksek miktarda özel borç verme imkanı sağlar ve piyasadaki para miktarını artırır.

Böyle politikaların tam istihdamı sağlamada başarılı olduğu görülmemiş ise de, enflasyon sorununu ağırlaştırmada etkin olduğu. her zaman görülmüştür. 1976 Eylül'ünde Başbakan James Callaghan İngiliz işçi partisinde yaptığı konuşmada şöyle demiştir: "İktisadi durgunluktan çıkmak için rahat bir yol bulunabileceğini ve vergileri

indirerek, hükümet harcamalarını yükselterek iş imkanlarımızı yükseltebileceğimizi düşündük. Size samimiyetle söyleyeyim, artık bu fikir yok olmuştur. Şimdiye kadar var olduğu zamanlarda ise sadece enflasyonun dozunu arttırmaya ve böylece ekonomide yüksek seviyede enflasyonun oluşmasına yaramıştır. Bu durum geçmiş yirmi yılın tecrübesiyle sabittir” (Friedman M. and R. 1992: 311).

1.2.1.3. MERKEZ BANKALARININ YANLIŞ POLİTİKALARI

Para artışının üçüncü nedeni. Merkez Bankalarının takip ettiği yanlış politikalarıdır. Bu politikalar, enflasyonun kontrolü için Etektif Talebi kontrol altında tutmayı amaçlamaktadır. Bunun için de faiz oranları kontrolüne ağırlık verirler. Sonuç da ise, ne faiz oranları ne de fiyatlar kontrol edilebilmiştir; para ve faizdeki geniş dalgalanmalar enflasyonist gelişmelere yol açmıştır. Oysa. enflasyonu kontrol etmek için para miktarını kontrol etmek gerekmektedir.

Buraya kadar söylenenler yalnız A.B.D.’ne özgü veya Son yıllarda gözlemlenen gelişmeler de değildir. Çok eski zamanlardan beri uygarlıklar para miktarını; savaşları için kaynak edinmek, abideler yaptırmak ve diğer amaçlar için arttırmışlardır. Çoğunlukla mağlup olmuşlar ve arkalarından enflasyon bırakmışlardır (Friedman M. and R. 1992: 312).

Friedman’a göre enflasyon kesinlikle parasal bir olaydır ve para arzındaki fazla artışlardan kaynaklanır. Artan paranın halkın eline nasıl geçtiği ve fiyatları arttırdığı ise şu, şekilde açıklanmıştır (Friedman, 1979: 203-237).

Enflasyon. bir savaş veya başka bir nedenle başlar. Önemli olan şudur ki, herhangi bir ekonomik olay mesela olağanüstü kamu harcamalarının finansmanı para stokunun yüksek hızla büyümesini doğurmaktadır. Para stokundaki bir artış hemen fiyatları harekete geçirmez. Para stoku ile fiyatlar arasında 6-12-18 aylık gecikmelerle bir uyum vardır. Önce fiyatlar, para stoku veya para arzından daha düşük bir hızla yükselmeye başlar; böylece, belli bir süre reel para stoku artar. Bu durumun iki sebebi vardır: birincisi, halkın kendi para ankeslerini yeniden ayarlamaları zaman alır; ikincisi, başlangıçta birşey yükseldikten sonra tekrar düşüleceğine dair genel bir bekleyiş vardır.

Fiyat artışlarının geçici olduğu ve bir düşünün bunu izleyeceği kanaati hakimdir. Bu denli bekleyişler, parayı, varlıkların tutulmasında arzu edilir bir varlık türü yapar ve böylece arzu edilen reel para anketlerinde artışlar gerçekleşir.

Fiyatların yükselmeye devam etmeleri ile bekleyişler yeniden gözden geçirilir ve fiyatların yükselmeye devam edeceği kanaati hakim olur. Bu durumda da arzu edilen nakit ankesler azalır. Kişiler, fiili miktar ile arzu edilir ankes miktarı arasındaki farkı gidermeye yönelik daha aktif önlemleri de alırlar. Sonuç, fiyatların para stokundan daha hızlı yükselmesi ve reel ankeslerin (devir hızının) yükselmeye başlamasıdır. Bu sürecin ne kadar devam edeceği para stokundaki artış hızına bağlıdır. Eğer para stoku az çok istikrarlı kalırsa reel ankesler sabit, fakat, başlangıçtaki seviyenin altında bir seviyede karar kılarlar; fiyatlarda beklenen sabit bir artış hızı karşısında, aşağı yukarı bir sabit reel ankes seviyesi olacaktır. Bu durumda, fiyatlar, para stokundaki artış hızına eşit oranda yükselir. Para stokunun artış hızında bir azalma, fiyat artış hızında bir azalma ile izlenecektir, bunu da toplumun bekleyişlerini yeniden ayarlamaları ile fiili ve arzu edilen reel ankeslerde bir artış takip edecektir. Bu durumun tersi de geçerlidir. Sonuç ise, bu süreç tam bir hareket aldığı anda, reel ankeslerdeki değişmelerin, para stokunun değişme hızındaki gelişmeleri bir gecikme ile izlemesidir. Bu gecikme, toplumun gelecekteki fiyat değişim hızlarına ilişkin bekleyişlerini, yıllar öncesi tecrübelerinin bir ortalamasına dayandırdıklarını gösterir.

Görüldüğü gibi para stoku artışları toplumun bekleyişlerini ve reel ankes-nakit ankes dengesini değiştirmekte fertlerin nakit ankeslerini azaltarak reel ankeslerini arttırmalarına sebep olmaktadır. Bu gelişmenin sonunda fiyatlar para stokundan ve dolayısı ile enflasyon, para stokunda gözlemlenen büyümeden daha hızlı artmaktadır.

1.2.2. ENFLASYONUN DİĞER NEDENLERİ KONUSUNDA FRIEDMAN'IN GÖRÜŞLERİ

Önceki bölümlerde gördüğümüz gibi Friedman'a göre enflasyon, sadece parasal bir olaydır ve para arzındaki artışlardan kaynaklanmaktadır. Bu görüşün dışındaki enflasyonu başka nedenlerle ilişkilendiren hiçbir görüş enflasyon olgusunu açıklayamaz.

Aşağıda belirtilen bir çok neden özel bazı mallar için yüksek fiyat doğurabilir; fakat, fiyatlar gene düzeyini etkileyemez. Enflasyon oranında tek ve sabit bir nedenle devamlı bir artış meydana getiremezler. İtham altında olan hiç bir suçlunun cebimizde taşıdığımız kağıt paraları üreten bir baskı makinesi yoktur. Hiç biri muhasebecisine kanuni yetki vererek defterlerinde bu kağıt paralar için karşılıksız giriş yaptırmamıştır (Friedman M. and R. 1992: 307). Friedman'ın enflasyonun esas nedeni saymadığı diğer konular, aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir.

1.2.2.1. SENDİKALAR VE ENFLASYON

Enflasyon olayında sendikalar en çok eleştirilen şamar oğlanlarıdır. Monopol kuvvetleri-ni kullanarak ücretleri arttırıp, maliyetleri yükseltmek ve böylece enflasyona yol açmakla suçlanırlar. Eğer durum böyle olsaydı, sendikaların çok önemli olduğu Japonya ve sendikaların sıkı hükümet kontrolünde olduğu Brezilya, sendikaların her ülkeden de kuvvetli olduğu İngiltere ve sendikaların kayda değer kuvvette olduğu A.B.D. ve Almanya gibi ülkelerdeki enflasyon trendlerinin benzer eğilimleri yansıtmaları gerekirdi.

Sendikalar, elemanları için önemli hizmetler verirler. Başkalarına iş imkanlarını sınırladıkları için tenkit edilebilirler. Fakat, enflasyon doğurmazlar. Üretimdeki artıştan daha fazla oranda meydana gelen ücret artışları ise enflasyonun nedeninden çok, sonucudurlar (Friedman M. and R. 1992: 298).

1.2.2.2. KÂR HIRSI VE ENFLASYON

Enflasyon. kâr hırsı veya iş adamlarının kazançlarını arttırmak istemelerinden doğan bir olay da değildir. İş adamlarının fiyat artış istekleri diğer maliyet arttırıcı güçlerin bir yansımasıdır. Çünkü, işadamları, enflasyon oranının yüksek olduğu ülkelerde çok hırslı, enflasyon oranının düşük olduğu ülkelerde ise daha az hırslı değillerdir. İşadamları belli bazı dönemlerde çok hırslı, başka dönemlerde az hırslı da olamazlar. Öyle ise, işadamları, girişimciler ve hırslı tüccarların gelirlerini arttırma

istekleri enflasyonun nedeni değildir. İşadamları ve tüccarlar belli bazı malların fiyatlarını yükseltseler bile fiyatlar genel düzeyini yükseltemezler.

1.2.2.3. İTHALAT YOLUYLA ENFLASYON

Enflasyonun ithalatla dış ülkelerden geldiği veya ithal girdilerinin, özellikle petrol ürünlerindeki artışların enflasyon doğurduğu iddiaları da kabul edilmemektedir.

Büyük ülkelerin nakit para durumunun altın standartlarına bağlı olduğu zamanlarda enflasyonun dış ülkelerden geldiği doğrudur (Friedman, 1992, s.203). O zamanlar, enflasyon, uluslararası bir olaydı; çünkü, birçok ülke aynı malı para olarak kullanıyordu. Ve para yerine geçen malın miktarını arttıran her hangi bir olay hepsinin fiyatını etkiliyordu. Fakat bu durum son yıllar için kesinlikle doğru değildir. Eğer doğru olsaydı, enflasyon oranları, değişik ülkeler arasında bu ölçüde farklılık göstermezdi. 1870'lerde Japonya ve İngiltere yılda % 30'luk bir enflasyon yaşadı. Aynı yıllarda A.B.D.'de enflasyon % 10, Almanya'da ise % 5'in altındaydı. Enflasyonun bir çok ülkede aynı anda meydana gelmesi, soruna evrensel bir boyut kazandırmaz. Tıpkı, aşırı kamu harcamalarının ve bütçe açıklarının bütün ülkelerde aynı düzeyde olmaması gibi. Aynı şekilde, enflasyon, her ülke kendi enflasyonunu kontrol etme becerisini göstermediğinden de uluslararası bir olay değildir. Nitekim, yüksek hükümet harcamalar ve bütçe açıkları da ülkelerin kontrolü dışındaki kuvvetlerce meydana getirilmemektedir.

İthal girdi fiyatlarındaki artışlar, kabaran petrol faturaları, ülkelere ağır maliyetler getirdiler. Petrol fiyatlarındaki artış, kullanılabilir mal ve hizmet miktarını düşürdü. Çünkü, petrol almak için öncekinden daha fazla mal ve hizmet ihraç etmek gerekti. İç piyasadaki mal miktarında meydana gelen düşüş, fiyat düzeyini yükseltti ve bu durum bütün mal ve hizmet fiyatlarının artmasına. sebep oldu. Artan petrol fiyatlarının bundan sonra enflasyon üzerinde bir etkisi olmadı. 1973 petrol şokundan 5 yıl sonra Almanya ve Japonya'daki enflasyon düştü. Almanya'da yıllık %7'den % 5'in altına, Japonya'da % 30'un üstünden % 5'in altına indi. A.B.D.'de petrol şokundan bir yıl sonra % 12'ye

çıkan enflasyon hızı, 1976'da %5'e düştü. Ve 1979'da ise. %13'ün üstüne çıktı. Birbirinden farklı bu enflasyon oranları, etkileri bütün ülkelerde görülen petrol şokuyla açıklanabilir mi? Oysa, Almanya ve Japonya % 100 ithal petrole bağımlı ülkeler olmalarına rağmen enflasyonu önlemekte ithal petrole %50 bağımlı olan A.B.D.'den ve petrol üreticisi olan İngiltere'den daha başarılı olmuşlardır (**Friedman M. and R. 1992: 308-309**).

Öyle ise, enflasyonun petrol fiyatlarındaki ani ve hızlı artışlarla veya ithal edilen enflasyonla ilişkilendirmek tutarlı olamamaktadır.

1.2.2.4. ÜRETİM YETERSİZLİĞİ VE ENFLASYON

Friedman, düşük üretimin de enflasyonun sevilen bir açıklaması olduğunu söyler ve örnek olarak ta Brezilya'yı verir. Dünyada üretimdeki artış bakımından en yüksek büyüme oranına sahip olmasının yanında aynı zamanda en yüksek oranda enflasyona da şahit olmuştur.

I (**Friedman, 1992: 205**). Enflasyonda önemli olan, birim mal başına, düşen para miktarıdır. Fakat para miktarının değişmesi ile mal miktarındaki değişiklik gölgelenmektedir. Para arzındaki yüksek artışlar, üretimdeki artışları gözlemlenmemektedir. Üretimdeki artışlar para miktarındaki artışların üstüne çıkamıyorsa enflasyondan kaçınılamayacaktır. Üretim, enflasyon için bir çeşit oyuncudur, Para ise ana kavramdır (**Friedman M. and R. 1992: 308**). Enflasyon. iddia edildiği gibi arz yetersizliğinden değil, para bolluğundan kaynaklanmaktadır.

1.2.3. EKONOMİK İSTİKRARIN SAĞLANMASINDA PARA VE MALİYE POLİTİKALARININ ETKİNLİĞİ KONUSUNDA FRIEDMAN'IN DÜŞÜNCELERİ

Ekonomik istikrarın sağlanmasında Para Politikası önlemlerinin mi, yoksa Maliye Politikası önlemlerinin mi daha etkin olduğu ekonomistler arasında çokça tartışılmıştır. J.M.Keynes ve izleyenleri Para Politikası etkileme sürecinin dolaylı ve bir takım kısıtlamalara tabi olduğunu belirterek ekonomik istikrarın sağlanmasında Maliye

Politikasının etkinliğini ifade etmişlerdir. M. Friedman ise. J.M. Keynes.in ekonomi ilmine katkılarını devrim, kendisinin ve Chicago Okulunun yeni anlayışını ise karşı devrim olarak nitelermiş (Friedman, 1982: 12) ve Keynes.in bu görüşüne karşı çıkarak ekonomik istikrarın sağlanmasında Para Politikasının daha etkili olacağını savunmuştur. Bu konudaki açıklamalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Bilindiği gibi, Keynes öncesi dönemlerde “Miktar Teorisi” büyük bir geçerliliğe sahipti ve ekonomik olaylar bu çerçevede değerlendiriliyordu. Keynes ise, büyük dünya bunalımı ile miktar teorisinin geçerliliğini yitirdiğini, para politikasını kullanarak bunalımdan çıkmanın mümkün olmadığını iddia etmiş ve miktar teorisinin ancak tam istihdam denge durumundan sonra işlerlik kazanabileceğini belirtmişti.

Keynes doktrininin esas öğelerinden birisi paranın el değişim hızının pasifliğidir. Eğer para miktarı artarsa, bunun sonucunda paranın yalnızca devir hızı düşecek ve böylece eşitliğin diğer tarafında ne fiyatlara ve ne de üretime bir şey olacaktır. Buna karşılık eğer herhangi bir nedenle eşitliğin sağ tarafı, (PT) veya geliri, para miktarında bir yükselme olmaksızın yukarı iterse; olacak tek şey devir hızının yükselmesidir. Diğer bir deyişle Keynes, devir hızının izlenmesi ve ulaşılması son derece imkansız kavramsal bir olgu olduğunu söylemektedir. Devir hızı para miktarında veya gelirdeki değişimler karşısında aşağı (azalma). veya yukarı (artma) her iki yöne hareket edebilir. Bu nedenle para miktarı pek az bir öneme sahiptir (Friedman, 1982: 19).

Friedman’a göre Keynes'in bu değerlendirmeleri yanlıştı çünkü büyük durgunlukta Keynes'in bilmediği bazı özel durumlar vardı ve eğer Keynes büyük durgunluğa ilişkin gerçekleri bilseydi şüphesiz yorumu da farklı olurdu (Friedman, 1982: 24).

Büyük durgunluğu yeniden değerlendiren Friedman'a göre, durgunluktan çıkmak için para politikası denenmemiştii ve yetersiz kalmamıştı. Bunun yerine para politikası yanlış ve ters yönde denenmişti ve önce A.B.D., sonra bütün dünya ülkelerinin üzerine akıl almayacak bir deflasyonun yüklenmesinde kullanılmıştı.

Büyük durgunlukla ilgili kanıtlar ayrıntılı bir biçimde incelendiğinde yukarıdaki sonuca ulaşıyordu. çünkü, A.B.D.'de 1929 ile 1933 yılları arasında para miktarında büyük bir azalma olmuştu. Para miktarındaki bu azalma, durgunluğun normalde olması

gerekenden daha çok uzamasına yol açtı ve kötüleştirdi. Söz konusu durum tamamen Federal Reserv Sisteminde izlenen politikaların bir sonucuydu. Bu dönemde para miktarı üçte bir oranında düştü ve tüm bankaların da aşağı yukarı üçte biri çöktü. Durgunluğun her anında Federal Reserv para miktarındaki azalmayı önleme gücüne ve para miktarını arttırma gücüne sahipti; fakat, bunu yapmamıştı (**Friedman, 1982: 241**).

Friedman'a göre para miktarı ile gelir, fiyatlar ve faiz oranları arasındaki ilişkiye ait yoğun bir ampirik analiz vardır. Bunlar, el değişim hızındaki değişmelerin para miktarındaki değişmeleri karşılama eğilimi göstermeyip, aksine, bu değişmeleri destekleme eğilimi gösterdiğini ortaya koymaktadır. A.B.D.'de para miktarı 1929 ile 1933 yılları arasında üçte bir oranında azaldığı zaman, el değişim hızı da azaldı. Herhangi bir ülkede para miktarı hızlı yükselirse, el değişim hızı da yükselir. El değişim hızı, para miktarındaki değişmeleri (hareketleri) karşılamaktan çok onu güçlendirmektedir. (**Friedman, 1982: 25**). Friedman'ın kendisi ile Meiselman'ın ortak araştırması (Friedman M. and Meiselman D.) da bu sonucu doğrulamaya yöneliktir. Bu araştırmalarında Keynezyen teori ile kendi teorilerinin gerçek dünyaya uygunluğunu test etmek için Friedman-Meiselman tek denklemlerli bir model seçmişler ve bu denklem yardımıyla para miktarı ile gelir düzeyi arasındaki korelasyonu araştırmışlardır. Sonuç olarak da, gelir düzeyi (veya toplam talep) ile para miktarı arasındaki ilişki istikrarlı ve önceden tahmin edilebilir nitelikte çıkmıştır (**Savaş, 1982: 172**).

Friedman, Keynes doktrinine göre para politikasının yönetilmesinde faiz oranlarını kullanmanın yararlı olacağı ve ekonomide maliye politikasının nispi rolünün daha etkili olduğu görüşlerini de kabul etmemekte ve para politikasının yönetilmesinde para miktarının, ekonomide ise para politikasının daha Önemli olduğunu vurgulamaktadır. Bu konudaki analizinde, maliye politikası denilince, para miktarını sabit tutarak kamu harcaması ve vergilerde yapılan değişmeleri; para politikasıyla da, kamu harcaması ve vergileri sabit tutarken para miktarındaki değişmeleri ifade etmiştir. Çünkü, uygulamada her iki politika birlikte çalışır ve bunları birbirinden ayrı tutarak değerlendirmek önemli bir sorundur. Olağan bir durumda, eğer hükümet, harcamasını vergileri yükseltmeksizin artırırsa, diğer bir deyişle, ekonomik faaliyetleri genişletmek (hızlandırmak) amacıyla bir bütçe açığı verilmişse, bu açığın bir bölümünü para basarak

finanse edecektir. öte yandan, eğer bütçede bir fazlalık doğarsa, hükümet bu fazla parayı çekmek için kullanacaktır. işte, bu açıdan maliye ve para politikalarını birbirinden ayrı değerlendirmek ve her birinin ayrı işleyişinin üzerinde durmak önemlidir.

Keynesciler. maliye politikasının kendi başına gelir seviyesini etkilemede önemli olduğu; büyük bir bütçe açığı, ister iç borçlanma, isterse para basma yoluyla finanse edilmiş olsun, ekonomi üzerinde esasta genişletici bir etki doğuracağı tezini savunmaktadırlar.

Monetaristler ve Friedman ise bu görüşü reddetmekte ve maliye politikasının kendi başına etkili olamayacağını, bütün işin para miktarının artıp artmayacağına bağlı olduğunu ileri sürmektedirler. Bu düşünceyi savunurken de yukarıda belirtilen görüşten hareket etmektedirler. Eğer devlet, harcamalarını, vergileri artırmaksızın artırmışsa, bu politika genişleticidir. Böyle bir politika, vergi mükelleflerinin ellerinden daha fazla fon almaksızın, devletin, harcamada bulunduğu kişilerin ellerine gelir koymasını demektir. Burada bir tartışma konusu yoktur. Fakat. devletin harcamasını finanse ettiği ek fonun nereden sağlandığı sorunu önemlidir. Eğer devlet, bu fonu, iç borçlanma ile sağlamışsa bu politika genişletici ve enflasyonist olmayacaktır. Çünkü, bu durumda, devlete borç verenler daha az para harcayacak veya daha az borç verebilecektir. Eğer bu fon para basarak karşılanmışsa, bu para politikasıdır; genişletici ve enflasyonist etkiler doğuracaktır (Friedman. 1982: 26,27).

Özetle; Friedman, maliye politikasının kendi başına yeterli olamayacağını; ekonomide daraltıcı ve genişletici tesislerin, tamamen, para miktarının, dolayısı ile para politikasının yansımaları olduğunu savunmaktadır.

Ayrıca, Anderson ve Jordan tarafından A.B.D. ekonomisi için yapılan bir araştırmada, savaş sonrası dönemde maliye politikası ve para politikasının ekonomi üzerindeki nispi önemi üzerinde durulmuştur. Bu araştırmanın sonuçlarına göre para arzında meydana gelen değişmelerin parasal milli gelir üzerinde önemli ölçüde ve kısa dönemde etkili olduğu, buna karşılık maliye politikası ile ilgili değişikliklerin milli gelir üzerinde çok daha uzun zaman içinde etkili olabildiği görülmüştür (Savaş, 1984: 131). Yani. para politikası. nakdi milli gelir üzerinde, maliye politikasına oranla çok daha etkili olmaktadır. Bu da Milton Friedman'ın bu konudaki tezini doğrular niteliktedir.

1.3. ENFLASYONUN ETKİLERİ

Enflasyonun yol açtığı etkilerden basta geleni ekonomide yarattığı istikrarsız büyüme dinamiğidir.1997 yılından bu yana reel büyüme oranlarına bakıldığında ekonominin peş peşe 3 yıl yüksek büyüme gösterdiği dönemlerin sınırlı olduğu, büyüme yıllarının hemen daralma yıllarının takip ettiği gözlenmektedir. Enflasyonun neden olduğu bu istikrarsız büyüme ortamı, ekonominin kaynaklarının verimli kullanımına bir engel teşkil etmektedir.

Enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamının gerek yurt içi gerek yurt dışından ülkemize yapılan yatırımları olumsuz etkilemesi, Türkiye ekonomisinin potansiyel büyüme oranını da aşağıya çekmiştir. 1960'lı yılların sonunda ekonomik gelişme yönünden önünde olduğumuz bir çok ülke düşük enflasyon sayesinde hızla büyüme oranlarını yakalayarak, ekonomik gelişmede ülkemizin önüne geçmişlerdir. (<http://www.tcmb.gov.tr/veni/evds/yayin/praprogs/baskanmatsy.html>) 15.06.2001.

Dalgalı ve kronik enflasyonun milli paramıza olan güveni azaltması, ekonomideki Türk Lirası faizlerinin de yüksek reel seviyelerde seyretmesine neden olmuştur. Bu bir yandan üretime yönelik yatırımlara olan talebi azaltarak ekonomik büyümeyi etkilerken, genel olarak üretime yönelik ekonomik aktiviteden uzaklaşmasına, spekülatif kazanç peşinde koşarak finansal aktiviteye kaymasına yol açmıştır. Bu durum, genç nüfusa sahip ülkemizin yeni iş olanakları yaratmasını ve işgücü verimliliğini artırmasını önemli ölçüde engellemiştir. Öte yandan, temelde kamu açıklarının kontrol altına alınmamasından kaynaklanan yüksek reel faizleri, kamunun finansal dengesinin daha da kötüleşmesine neden olmuştur. Birbirini besleyen bu olumsuz süreç, kamunun toplam borcunu hızla artırırken, kamu dengesini zaman içinde sürdürebilmesini de zorlaştırmıştır.

Enflasyon sadece ekonomik bir problem olarak nitelemek yanlış olur. Gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri de göz önüne alındığında, bu kadar uzun süre

devam eden bir enflasyon aynı zamanda önemli bir sosyal problemdir. Toplumun büyük bölümü enflasyon altında ezilmektedir. Üretken yatırımlardaki yetersizlik, insanların düşük gelirli ve marjinal işlerde çalışmalarına yol açmakta, bu da gelir dağılımının daha da bozulmasına neden olmaktadır. Geldiğimiz nokta enflasyon ile yaşamaya daha uzun süre devam etme imkanı olmadığını saptamasını artık hepimizin kabul etmesi gerekir. Kamunun finansman açığı enflasyon yaratarak çözümlenmenin imkanı kalmamıştır. Enflasyon, faizleri yükselterek, finansman açılarını daha da büyütmektedir. Geçmişde enflasyondan en çok faydalanan kesim olan kamu sektörü artık bundan en büyük zararı görmektedir.

Enflasyonun tek haneli rakamlara indiği bir ekonomide, kamu ve özel sektörün daha etkin çalışacağı ve bu durum ekonomide yaratacağı verimlilik artışından hepimizin eşit şekilde faydalanabileceğini anlamalıyız. Gelişmiş ülkeler içinde yerimizi alabilmek için enflasyonu düşürmemiz gerektiğini, uluslararası güvenin enflasyona endeksli olduğunu artık toplumca kabul etmeliyiz.

1.4. ENFLASYONUN TARİHİ

Cumhuriyetten önce Osmanlı döneminde enflasyonun hızlandığı dönemler vardı. Paranın içindeki gümüş oranı düşürülüp daha fazla para basıldığı dönemlerde enflasyon artıyordu. Yani enflasyon büyük ölçüde gümüş miktarını düşürerek piyasaya daha fazla para sürülmesiyle ortaya çıkıyordu. Peki Osmanlılar bunu niye yapıyorlardı diyeceksiniz. Cevap gayet basit. Devletin geliri giderini karşılayamadığı genellikle savaş harcamaları olan dönemlerde oluşan bütçe açığı ek para arzıyla karşılanıyordu. Bu tabii sadece Osmanlılara mahsus değildi. Kağıt paranın ortaya çıkmasıyla durum bir bakıma kolaylaştı. Banknotların basım maliyeti üzerinde yazan rakama kıyasla çok düşük. Böylece Devlet dilediği kadar parayı basar piyasaya sürer. İlk zamanlarda Devletler kasalarındaki altın rezervlerine orantılı bir miktarda banknot basıyorlardı. Sonradan anlaşıldı ki paranın değerini esas tayin eden kasadaki altın değil , piyasaya sürülen paranın miktarı. Yani banknotların Devlet kasasındaki altın miktarı ile orantılı tutmanın esas işlevi piyasaya sürülen paranın miktarını kısıtlamak. Ekonomiyi çevirebilmek için

belli miktarda para lazım. Ülkedeki toplam üretimi genel fiyat seviyesinden değerlendirecek ve paranın elden ele dolaşım hızını sabit tutarsak, belirli bir miktar para stoku lazım. $P*Y = M*V$

Üretim (Y) artmadan bu para stokunu (M) artırırsak, paranın el değiştirme hızı (V) sabitse, fiyat seviyesi (P) yükselir – yani enflasyon meydana gelir. Başka deyişle paranın fiyatı düşer. Cumhuriyetin ilanından itibaren Türkiye sıkı bir maliye politikası izliyordu. Yani Devlet bütçesi pek açık vermiyor ve para basarak finansman yolunu zorlamıyordu. Neticede II. Dünya savaşına kadar Türkiye Cumhuriyeti'nin enflasyon problemi yoktu. Savaş yıllarında, allak bullak olan dünya ekonomisi Türkiye'yi de etkiledi ve ithal mallarındaki kıtlıklar neticesi yüksek bir enflasyon yaşandı. Savaş sonrası durum normale dondu. 1950 – 51 yıllarında enflasyon eksi yani negatifti.

1950'li yıllarda Türkiye'ye çok partili demokrasinin getirdiği hürriyetlerin yanısıra popülist politikalarından nasibini aldı. Devletin harcama furyası para basılarak finanse edilince 1954 de iki haneli enflasyona geçildi ve 1959'da enflasyon %25'i aştı. 1960 müdahalesi bir rejim değişikliği ile bu süreci durdurdu. Devlet Planlama Teşkilatının kurulduğu, 5 yıllık kalkınma planlarının ciddiye alındığı bu dönemde ekonomi daha dengeli ve nispeten daha hesaplı yürütüldü. 1970 yılına kadar enflasyon tek haneli olarak seyretti. Yalnız bunun yanıltıcı bir yönü de vardı. Bütçe açıkları yine para basarak finanse ediliyordu. KİT'ler tarafından üretilen malların fiyatları suni olarak düşük tutuluyor, KİT'lerin zararları bütçeye yansıyor. Enflasyonist süreç yine alevlenmişti. İthal ikamesi yoluyla sanayileşme ithalatın kotalara tabii, döviz kurunun düşük tutulmasını içeriyordu. İhracatın yok denecek düzeyde olması, ekonomik büyümenin hızlandığı dönemlerde döviz rezervinin erimesine ve ülkede kıtlıklara yol açıyordu.

1971'de politik sürece yeniden bir müdahale yaşandı. Saklı tutulan enflasyon ve baskı altındaki döviz kuru ayarlandı. Enflasyon artık iki haneliydi. 1973'te petrol fiyatları dört misli arttı. Buna ilaveten Kıbrıs'a müdahale etme zorunluluğu Türkiye'ye önemli bir maliyet getirdi. Bu şokları tüketim ve yatırımdan, iç tasarrufu artırmadan atlarmaya çalışan Türkiye 1979 gelinince zamanın deyimiyle” 5 sente muhtaçtı”. Enflasyon patlayarak %60'ı geçmişti. Ama bu dahi gerçeği saklıyordu. Benzincilerde,

tüpgazıcılarda kuyruklar oluşmuştu. Böylece gelindi 1980 liberalizasyon kararlarına ve politik sistem bunu sırtlayamayınca rejime yapılan müdahaleye,24 Ocak 1980 kararları fiyatlar, döviz kuru, ithalat ve nihayet faizi piyasa koşullarına bırakan süreci başlattı. Serbest bırakılan fiyatlar ilk yıl %100'ü aştı, sonra %30-40 düzeyinde bir platoya oturdu.

Türkiye 1970'lerde yapmaya direndiği kemer sıkma politikasını gerçekleştiriyordu. Uluslar arası konjonktür açısından şanslıydı. 1980'lerin ilk borç batağına düşen ülke olunca ve dış borçların bir kısmının üzeri çizildi. Latin Amerika ülkelerinin çoğu aynı duruma birkaç sene sonra hep birlikte düştüklerinde işleri daha çok zor oldu. Borçların hafifletilmesi yıllar sürdü ve daha ağır bir kemer sıkma zorunda kaldılar. 24 Ocak 1980 kararlarıyla biri hariç, kademeli olarak, tüm fiyatlar piyasalara bırakılmıştı. yani mallar, sermaye veya faiz ve döviz. Emek piyasasına gelince durum farklıydı. Orada pazarlık yasaktı. 1980-1987 arası reel ücretler %60 düştü. Yani kemeri esasen üreticiler sıktı. Politik süreç başlayınca bir yıl içinde ücretler tavana vurdu. Bu prensipte haklı bir telafiydi ama ekonomi için büyük bir şok demektir. Böylece enflasyon tekrar %60-80 aralığına sıçradı. Bu arada bütçe açığı ve bunun para basarak finansmanı nasıl gidiyor bakalım: Bütçe yine açık veriyor ve Hazine Merkez Bankası'ndan avans adı altında para isteniyor. Merkez Bankası da parayı basıp veriyordu, ama artık iş o kadar kolay değil. Birinci neden, faizler serbest bırakılmış, artık vatandaş bankadan vadeli hesaba iyi faiz alıyor. Vatandaş para cebinde erimesin diye parayı tutmuyor, faize veriyor. Nakitten kaçıyor. Satın alma gücünün elinden çalınmasını , yani enflasyon vergisini kısmen de olsa önlüyordu.

İkincisi, vatandaş uyanmış, toplu iş sözleşmesi ve her türlü sözleşmede elinden geldiğince kendini enflasyona karşı korumak için fiyatını artırıyor. Yani kendine enflasyona endekslemeye çalışıyordu. Bu arada iş dünyası piyasadaki likiditeyi izliyor. Sadece iş dünyası değil, uluslar arası finansman çevreleri ve kuruluşlar da para arzına, bilhassa Hazinesinin Merkez Bankası'ndan aldığı avansları yakın takibe alıyorlar. Faizlerin serbest bırakılmasıyla ilk defa bir finans piyasası oluşmaya başlıyor ve Devlet 1986'da bütçeye yeni bir kaynak buluyor. Tahvil ve Bono ihracı. Bu sadece şirketler değil, vatandaşa da repo yoluyla iyi faiz veren bir araç ve enflasyonu artıran doğrudan

doğruya bir etkisi yok. Bütçe açığının finansmanında gittikçe tahvil ve bono yoluyla borçlanma ağırlık kazanıyor. 1986'da dış sermaye hareketleri serbest bırakılıyor. böylece dış yatırımcılar ve dışarıda parası olan Türkler döviz getirip bozdurup Devlet tahvili alıyor. Bu giren paraya "sıcak para" deniliyor, ama herkes memnun. Vatandaş artık döviz hesabı açabiliyor ve kısa zamanda mevduatın yarısı döviz hesabı haline geliyor. Devlet TL faizini düşürmeye kalktığında, paraya döviz hesabını yada dışarıya kaçıyor. Artık bütçe açığını para basarak kapatmak çok zor. Hazinesinin Merkez Bankası'ndan çektiği avans ve neticede nakit para arzındaki artış yavaşlıyor. Ama enflasyonda düşme yok. Kazanmış olduğu ivme devam ediyor. Başka bir deyimle enflasyon kronikleşmiş. Şirketler ve vatandaşlar bir sonraki dönemde enflasyonun önceki dönemlerdeki seviyesini devam ettireceğini bekliyorlar ve ellerinden geldiğince yaptıkları sözleşmelerde bu beklentilerini karşılamaya çalışıyorlar.

Durum böyle iken ve bütçe açığı devam ederken, Devlet borçlanabilmek için gittikçe daha yüksek bir reel faiz ödemek durumunda kalıyor. Çünkü Türkiye'nin riski artıyor. 1994'te bu denklemi değiştirmek hevesiyle piyasalar hiçe sayılıyor. Devlet tahvil ve bono ihalelerinde düşük faiz vermekte direniyor. Kimse almıyor. Hazine direniyor, borç almıyor ve onun yerine tekrar Merkez Bankası ve Devlet Bankalarının kaynakları zorluyor. para dövize kaçıyor. Ani bir devalüasyonu önlemek için Merkez Bankası döviz satarak direniyor. Döviz rezervleri çabucak tükeniyor. Netice büyük bir devalüasyon ve krizin devamını önlemek için faizlerin tekrar piyasa koşullarına bırakılması. Bu Türkiye'ye pahalı bir ders oluyor. 1994 de GSMH %6 geriliyor. Nihayet 1997'de Hazinesinin Merkez Bankası'ndan avans alması kanuna bağlanarak tasfiye ediliyor. Ama enflasyon iyice yapışkanlaşmış %60-80'lik platosunda devam ediyor.

Bu arada yüksek faiz ve iç ve dış sıcak para saadet zincirine devam ediyor. 1997'de Uzak Doğu mali krizi sarsıyor dünyayı ve tüm alınmakta olan ülkelerden para çıkışları oluyor. Paranın TL de durması ve dövize ve dışarı kaçmaması için daha yüksek TL faizleri gerekiyor. Şirketler yatırım yapmıyor, parayı tahvile ,repoya koyuyor. Tekrar kemerler sıkılıyor. Memur ve emekli aylıkları düşüyor, sosyal harcamalar ve altyapı yatırımları duruyor, faiz dışı bütçe dengeleniyor, ama faiz yükü denizin sonunun geldiğine işaret ediyor. 1998 başlarında enflasyonla mücadelede ilk defa içtenlikle

öncelik kazanıyor. Daha öncesi stabilizasyon programlarına günü kurtarmak için itibar ediliyordu. İşe yaranmadılar da değil. Türkiye 30 yıl %30'la %100 arasında bir enflasyonla hiperenflasyona gitmekten bir dünya rekoru kırdı. Arkasından Ağustos 1998 Rusya krizi. Bu Türkiye'ye daha yakın bir kriz . Hem dış yatırımcı kaçıyor, hem de Rusya pazarı, bavuluyla birlikte 10-15 milyar dolarlık bir pazar kuruyor. Artık tek kaynak iç borçlanma. Faizler rekor. Ağustos 1999 Türkiye depremle uyanıyor. Büyük manevi ve maddi bir kayıp ve bütçeye ek fatura 5-10 milyar dolar. Üstüne bir de Düzce sallanıyor. Artık tüm kesimler saadet zincirinin bitiğini görüyorlar. Herkes aynı sandalda ve sallanıyor. Buna ilaveten, dış ülkeler ve uluslararası kuruluşların insani tutumu Türkiye'de aşırı gururun yerini akılcılık ve iyi ilişkilere bırakıyor. Helsinki zirvesinde Avrupa Birliği'nin Türkiye'ye karşı takındığı anlamsız tutumu düzeltmesi de bunda rol oynuyor. 1999 senesi sonlarında Türkiye tarihindeki en kapsamlı enflasyonla mücadele programını hazırlıyor ve Ocak ayında yürürlüğe koyuyor. İlk defa uluslar arası kuruluşların uzmanlarıyla gerçek anlamda birlikte çalışılıyor. İlk defa bankacılık kesimi başta olmak üzere, özel sektör düşük enflasyon ortamında nasıl rekabet edeceklerinin hesaplarını yapmaya başlıyor (<http://www.enflasyonsuz.com/enfnedir.html> 15/06/2001).

1.5. ENFLASYONLA MÜCADELE SEBEPLERİ

Enflasyon, ekonomiyi güdüleyici ve canlandırıcı bir güce sahiptir. Çünkü enflasyon dönemlerinde fiyat artışları ücret artışlarından daha önde gittiğinden girişimcilerin karı ücret geliri elde edenlere göre daha fazla olmakta bu da girişimcilerin yeni yatırımları yapmaya itmektedir. Bunun sonucunda da hem üretim hem de istihdam düzeyi artmaktadır. Ancak enflasyon ekonomide her zaman böyle iyi sonuçlar vermeyebilir. Enflasyon oranının düşük düzeylerde olması girişimcilerin karlarını verimli yatırımlara harcamaları işçilerin ise fiyat düzeyinde fazla ücret artışı talebinde bulunmamaları gerekmektedir. Ancak yüksek oranlı enflasyon ekonomideki kaynak dağılımını bozmakta, gelir dağılımını adil olmaktan çıkarmaktadır. Çünkü, enflasyonist ortamda gelir tasarrufları az olan orta ve düşük gelirli sınıf aleyhine ve

ortalama ile marjinal tasarruf eğilimi fazla olan yüksek gelirli sınıf lehine gelir dağılımı değişmektedir. Böylece toplam tasarruflar artmakta ve toplam tüketim kısılmaktadır.

Enflasyonun dış ticaret üzerine etkisi ise, döviz kuru sabit iken, iç fiyatların yükselmesi ihracatı azaltmakta ve ithalatı artırmakta, ödemeler dengesi bozulmaktadır. Döviz rezervleri tükenmekte, yabancı sermaye girişi durmaktadır. Bunu önlemek için devalüasyonlar yapılmak zorundadır. Ayrıca yüksek enflasyon yüksek faiz oranlarının yükselmesine neden olmakta, buda yatırımcıları daha spekülâtif yatırımları yapmaya itmekte, üretim ve kara geçiş süreleri olan yatırımlar yapmalarını engellemektedir. Enflasyon ekonomiye getirdiği değişik etkiler birlikte değerlendirilmeli, dikkatle ve yerinde kullanılmalıdır. Ancak, bunu sağlamak oldukça güçtür. Çünkü, yatırımları kısmak ve ekonomik büyümeyi yavaşlatmak gerekmektedir. Fiyatların aşağıya çekilmesi, üretimin düşmesine ve işsizliğin artmasına neden olmaktadır.

Dolayısıyla enflasyon, önlenmesi güç bir sorundur. Sonuç olarak, az gelişmiş ülkeler enflasyona hızlı kalkınma için başvurmuşlardır, ancak ülkeler enflasyonun başlangıç döneminde, sermaye birikimini ve yatırımların hacmini artırmaya başarmış olsalar da uzun vadede artan enflasyonun zararları etkileri ortaya çıkmakta ve ekonomik düzen değişmektedir. Az gelişmiş ülkeler ılımlı bir enflasyonu uzun süre koruyabildiklerinde, enflasyonu, ekonomik kalkınmanın finansman kaynağı olarak kullanabilmektedirler. Enflasyon ekonomide kısa dönemde gelir ve kaynak dağılımını bozarken, uzun dönemde büyümeyi engellediği için mücadele edilmesi gereken bir istikrarsızlık kaynağıdır.

1.6. ENFLASYON İLİŞKİLERİ

Her toplumun çözmek sorunda olduğu ekonomik sorunları vardır. Bu sorunların temelinde, insanların kişisel ve toplumsal ihtiyaçlarının sonsuz, bunları giderecek mal ve hizmetlerin sınırlı olması gerçeği bulunmaktadır. Tüm ülkelerde insanlar ihtiyaçlar ile kaynaklar ile kaynaklar arasındaki açığı kapatmaya çalışmakta ve kaynakların alternatif kullanım alanları arasında en yüksek tatmini sağlayacak seçimi yapmaya çaba göstermektedir. Amaç, mal ve hizmet üretimini artırarak daha çok ihtiyacı karşılamak ve

ekonominin bireylerine daha yüksek bir yaşam düzeyi sunmaktır. Özellikle mal, hizmet ve finansal piyasalardaki gelişmeler, ülkelerin dünyayı küresel bir pazar olarak algılamalarını gerektirmektedir. Bu süreci iyi değerlendiren toplumlar ekonomik ve sosyal olarak hayat standartlarını artırma fırsatını yakalama şansına kavuşabilmektedirler. Bilim ve teknolojideki hızlı değişim, bilginin daha akışkan hale gelmesi ve sermayenin üretkenliğini artırma çabası dünyadaki küreselleşmenin maddi temellerini oluşturmaktadır. Bu gelişmeler ülkeleri ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda etkilemekte, toplum refahının artırılması için yeni fırsatlar sunmakta ancak yeni tehlikeleri de beraberinde getirmektedir. Bu tehlikelerin başında, özellikle mali piyasalardaki belirsizliklerin artması ile ülkelerarası ve ülke içi gelir dağılımının daha da kötüleşmesi gelmektedir. Küreselleşme sürecinin hızlanmasıyla birlikte uluslar arası normlara uyum sağlamadaki gecikme ve makroekonomik dengesizlikler ülkelerin krizlerden daha çok etkilenmesine neden olmuştur. Küreselleşme sürecinin ortaya çıkardığı olanakları daha iyi değerlendirmek ve olumsuzlukları gidermek için makroekonomik istikrarsızlığa yol açan unsurların ortadan kaldırılması ve etkili kaynak kullanımını sağlayacak yapısal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu önlemlerle birlikte dar gelirli bireyleri de kapsayan sosyal politikalar, toplumdaki gelir dengesizliklerini gidererek toplumsal barışı ve gelişmeyi güçlendirecektir.

1.6.1. ENFLASYON BÜYÜME İLİŞKİSİ

Makroekonomik sorunların başında büyüme ve enflasyon arasındaki etkileşimi anlamak gelmektedir. Enflasyon büyüme üzerinde etkili olup olmadığı uzun yıllardan beri iktisat yazınında tartışılmaktadır. Bu tartışmaların içerdiği dünya ekonomisinin içerisinde bulunduğu döneme bağlı olarak değişiklik sergilemiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında gerek gelişmiş ülkeler ve gerekse de gelişmekte olan ülkelerde Keynesci politikalar ağırlıklı olarak gündeme gelmiş, toplam talebi artıran politikalar sonucu üretim artışının yanısıra enflasyonda da artışlar olmuştur. Bu dönemlerde enflasyon sorun olarak algılanmamış, hatta enflasyonun ekonomik büyümeyi olumlu etkilediğine dair tezler gündeme gelmiştir. Ancak, 1970'lerde birçok ülkede yüksek enflasyon

oranları devam ederken büyüme oranlarının düşmeye başlamasıyla birlikte, enflasyon büyüme pozitif yönde etkilediği şeklindeki tezler tartışılmaya başlanmıştır. 1980'lerde özellikle Latin Amerika ülkelerinde yaşanan yüksek veya hiperenflasyonlar, bu ekonomilerde istikrarsızlığı artırmış ve ülkelerin gelişmelerini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu gelişmeler, enflasyonun büyüme olumsuz yönde etkilediği yönündeki tezlerin ortaya çıkmasına ve güçlenmesine neden olmuştur (ERCEL 1999: 5-6).

Enflasyonun büyüme pozitif yönde etkilediğine yönelik yaklaşımların başında Philipis Eğrisi yaklaşımı gelmektedir. Bu yaklaşım yüksek enflasyonun düşük işsizlik oranının oluşmasına katkıda bulunarak ekonomik büyüme olumlu etkilediğini varsayar. Enflasyonu düşürmenin bedeli yüksek bir işsizlik, işsizliği azaltmanın karşılığı ise enflasyondur. Philipis, İngiltere verilerine dayanarak yaptığı çalışmada bunu kanıtlamıştır. Daha sonra yapılan ampirik çalışmalar, enflasyon ile işsizlik oranı arasındaki ters yönlü ilişkinin kısa dönemde ve beklenmeyen bir enflasyon artışı durumunda geçerli olduğunu göstermiştir. Diğer bir yaklaşıma göre, enflasyondaki artış bireylerin servetlerinde azalışa neden olmaktadır. Bu nedenle, bireylerin enflasyon öncesi servet dengesine ulaşabilmek için tasarruf eğilimlerini artırır ve dolayısıyla faiz oranları düşer, yatırımlar artar (Mundell 1963: 280-283). Diğer yandan, yetersiz mali sisteme sahip ülkelerde hükümet merkez bankası kaynaklarını kullanarak enflasyon vergisi yoluyla gelir elde eder. Hükümetlerin bu gelirleri yatırım harcamalarının finansmanında kullanmaları sonucu, enflasyonist sürecin büyüme artıracağı ileri sürülmektedir. Ayrıca nominal ücretlerin enflasyondaki ani değişimlere yavaş uygulanması, ücret pazarlıklarının zaman alması veya hükümetlerin reel ücretleri geriletme isteği sonucu tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin reel gelirleri artar. Bu durum da yüksek enflasyonun büyüme katkıda bulunduğu ileri sürülmektedir. Genel olarak, enflasyonun büyüme üzerindeki etkisinin pozitif olduğuna dair görüşler enflasyonun zorunlu tasarrufları artırdığı savına dayanır (Bruna va Easterly 1995: 15-17). Ancak, bu sonuç büyümenin yüksek ve enflasyon oranının nispeten düşük olduğu dönemlerin verileri kullanılarak yapılan ampirik analizlere dayanmaktadır (ERCE 1999: 6).

Enflasyonun ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediğini ileri süren birçok ampirik çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar mikro ve makro ekonomi temelleri olan analizlerden oluşmaktadır. Piyasa mekanizmasını güçlü ve etkin kılan en önemli unsurlardan biri ekonomik birimlerin piyasalarda oluşan fiyatların taşıdığı bilgiyi kullanarak yapacakları üretim ve yatırım miktarlarını belirlemeleridir. Fiyatların oluştuğu piyasaların sağlıklı yapılanmaması ve fiyatların oluşmasında kaynaktır. (<http://www.tcmb.gov.tr/veni/evds/konusma/tur/2000/enflasyon.html> 29/05/2001).

Piyasa dışı faktörlerin gündemde olması fiyatların ekonomik birimlere verdiği sinyallerin bozulmasına neden olmaktadır. Bu durum kaynak dağılımını olumsuz etkilemekte, piyasanın etkin işlemlerini engelleyerek görece fiyatlarda değişikliklere neden olmakta ve ekonominin verimlilik gücünü düşürmektedir. Gelecekle ilgili alınacak kararlar fiyat beklentisiyle doğrudan ilgilidir. Yüksek enflasyon ve bunun gerektirdiği yüksek volatilité ekonomik birimlerin gelecekte gerçekleştirecekleri harcama ve gelirlerin tahmin edilmesinde belirsizlik yaratmaktadır. Enflasyon oranının yüksek ve dalgalı olduğu bir ekonomide ortaya çıkan belirsizlikler sonucunda reel getirisi sabitlenmemiş her türlü yatırımın reel getirisinin de belirsiz olacağı muhakkaktır. Ortaya çıkan bu belirsizlik bireylerin ve firmaların uzun vadeli sözleşmeler yapmasını zorlaştırmakta ve bunun sonucunda da yatırım harcamalarının azalmasına yol açmaktadır. Yatırımların borçlanma yolu ile finanse edildiği bir ortamda enflasyondaki dalgalanmaların yol açtığı risk primi yatırım maliyetlerini de artıracaktır. “Net Şimdiki Değer” analizi ile yatırım kararı alan firmaların enflasyondaki dalgalanmalara bağlı olarak faiz dalgalanmaları ile karşı karşıya kalmaları ise yatırım kararlarının ertelenmesine yol açan bir unsur olacaktır (Pyndick ve Solimano 1993: 259-303).

Enflasyonda etkili kaynak dağılımını ve dolayısıyla yatırımları olumsuz yönde etkilediği bir başka kanal ise görece fiyat değişimleridir. Eksik bilginin ve fiyat katılıklarının var olduğu bir ekonomide genel fiyat seviyesindeki artışın nominal veya reel kaynaklı faktörler olduğunu belirlemek güçtür. Bu durum karşısında, herhangi bir fiyat hareketinin kaynağının belirlenmemesi ve buna uygun tepkinin ortaya çıkmaması görece fiyatlarda önemli dalgalanmalara yol açarak ekonomide kaynak dağılımının bozulmasına neden olacaktır. Ayrıca, Andres ve Hernando çalışmasının bulgularına göre

yüksek enflasyon oranının fiyatların bilgi oluşturmasını engellemesi sonucunda ekonomik ajanların bilgi toplama ve kendilerini fiyat dalgalanmalarının yaratacağı zararlardan koruma maliyetleri de artacaktır (ERCEL 1999:7).

Enflasyon oranının yüksek ve dalgalı olduğu bir ortamda göreceli fiyat hareketlerinin bilgi aktarma özelliğinin yok olması ekonomik etkiliği azaltmakta ve bu durum sonucunda büyüme olumsuz etkilenmektedir. Fiyat genel düzeyinin istikrarlı olduğu bir ekonomide belli mal gruplarında görülen fiyat artışları, o mal gruplarında yaşanan kıtlığa işaret eden sinyaller olma özelliği taşırlar. Fakat enflasyon oranı arttıkça belli mal gruplarında görülen fiyat artışlarının içerdiği sinyaller gitgide kaybolur. Böyle bir ortamda belli mal gruplarındaki fiyat artışları o mallarda görülen kıtlığı gösteren fiyat artışları olmak yerine genel fiyat seviyesini yakalamaya yönelik artışlar olabilir. Enflasyonun büyüme üzerindeki olumsuz etkisini göstermeye yönelik bir diğer olgu da yüksek enflasyon ortamında finansal hizmetlerin getirilerinin diğer sektörlerin getirisine göre daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Finansal hizmetlerinin getirilerinin yüksek olduğu bir ekonomide üretim ve Ar-Ge faaliyetlerinden mali sektöre önemli miktarda kaynak ve işgücü kayması muhtemeldir. Bu durum ise uzun dönemli büyüme potansiyelini sınırlamaktadır (ERCEL 1999: 8).

Yüksek ve istikrarsız yapıdaki enflasyonun büyümeyi olumsuz etkilediği savı gerek zaman serileri ve gerekse kesit veriler kullanılarak yapılan ampirik çalışmalarca desteklenmektedir. Barro beklenmeyen enflasyonun hanehalkı ve firmaların performanslarını azaltmak yoluyla büyümeyi olumsuz yönde etkilediği sonucuna varmıştır. Çalışmada içsel büyüme yaklaşımı benimsenmiş, yüz ülke ve 1960-1990 dönemi kapsanarak ampirik sınamalar yapılmıştır. Bu çalışmada enflasyon oranı yanında, okullaşma oranı, doğumda yaşam beklentisi, yasal yapı, doğum oranı, okulla devam oranı ve kamu harcamalarının milli gelire oranı gibi değişkenler büyümeyi açıklamak için kullanılmıştır.

Levine ve Zervos ılımlı enflasyonun büyümeyi olumsuz yönde etkilemediği sonucuna ulaşmıştır. Yapılan çalışmada enflasyon oranının yüzde 80 olması durumunda büyümeyi olumsuz yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Öte yandan Ghosh ve Plilips ılımlı enflasyon oranlarının bile büyümeyi olumsuz etkilediğini öne sürmektedir. Ayrıca

benzer bir bulguya, örneklem olarak Türkiye dışında OECD ülkelerinin alındığı, Andres ve Hermamdo çalışmasında da ulaşılmaktadır. Diğer yandan, yüksek enflasyonun toplam faktör verimliliğini azaltmak yoluyla büyümeyi olumsuz etkilediği De Gregorio tarafından ileri sürülmüştür. Bu çalışma yüksek enflasyon oranı karşısında para tutma maliyetinin arttığını ve piyasalarda değerlendirme yoluna gittiğini vurgulamaktadır. Başka bir deyişle, bu çalışma enflasyonun rant peşinde koşma davranışlarına yol açtığı iddia etmektedir (ERCEL 1999: 8-9)

1.6.1.1 BÜYÜMENİN TEMEL SORUNLARI

Ekonomik büyümede mevcut kıt kaynakların faktör arzına dönüşmesi ne kadar önemli ise, bu faktörlerin niteliği ve bir araya getirilme tekniği de o kadar önemlidir. Faktörlerin yüksek verimlilik sağlayacak biçimde, etkili bir şekilde örgütlenmesi de ekonomik büyümenin hızını yükseltir.

1.6.1.1.1. TEMEL GÜÇLÜKLER

1.6.1.1.1.1. SERMAYE BİRİKİMİ

Üretimi gerçekleştiren ve büyümeyi sağlayan faktörlerden en önemlisidir. Tasarruf meyli yüksek bir ülkede sermaye birikimi hızlanır tersi durumda ise sermaye birikimi yavaştır. Az gelişmiş ülkelerde milli gelirin küçük bir oranı tasarrufa dönüşebilmekte bununla tamamı üretici yatırımcılara dönüşmemektedir. Bunun nedeni ise; tasarrufun önemli bir kısmı, lüks bina, yazlık ev, cep telefonu gibi harcamalarla israf edilmektedir. Düşük tasarruf, düşük yatırıma yol açmaktadır. Düşük yatırım ise düşük kalkınmaya sebep olur. Düşük kalkınma hızı ise düşük seviyede tasarrufa yol açar. Buda az gelişmişlik kısır döngüsünden başka bir şey değildir.

1.6.1.1.1.2. DOĞAL KAYNAKLAR

Doğal kaynaklar üretim artışının sağlayan, ekonomik kalkınmayı hızlandıran büyümeyi sağlayan faktörlerden biridir. Az gelişmiş ülkelerde doğal kaynaklar kıt ve

yetersiz olduğundan, doğal kaynaklar titizlikle değerlendirilmesi gerekir. Toprak altı ve toprak üstü kaynakların israf edilmeden en ileri yöntemlerle en yüksek verimi sağlayacak şekilde işletilmeleri az gelişmiş ülkeler için en önemli amaçtır.

1.6.1.1.1.3 NÜFUS

Ekonomik büyümeyi etkileyen faktörlerden en önemlilerinden olan nüfusun, miktarı, yapısı ve artış hızıdır. Nüfusun yapısı ve miktarı, ekonomideki emek arzının belirleyicisidir. Emek ise ana üretim faktörüdür. Hızlı nüfus artışı karşısında hastane, okul gibi alt yapı yatırımlarını artırmak gerekmektedir. Nüfus artışı ile öğretim ve eğitim faaliyetleri paralel ilerlemek zorundadır. Çünkü günümüzde ekonomilerin gereksinimini daha çok vasıflı emektir. Hızlı nüfus artışı bir yandan işsizliği çoğaltmakta öte yandan gizli işsizliğe yol açtığından emek israfına neden olmaktadır.

1.6.1.1.1.4. TEKNOLOJİ;

Gelişmiş ülkelerde ilim, teknik, sermaye, sanayi ve kalkınma paralel gelişmiştir. Bu faktörlerden hepsi olmazsa yalnız birini yani teknolojiyi elde etmek çok zordur. teknolojinin gelişmiş bir ülkeden az gelişmekte olan bir ülkeye transferi sermaye, yatırım, dinamik, müteşebbis, vasıflı emek adaptasyonu gerekli kılmaktadır. Bu nedenlerle az gelişmiş ülkelerde büyüme ve kalkınma bir sorun haline gelmektedir.

1.6.1.1.1.5. ÖRGÜTLENME

Üretim faktörlerini bir araya getirerek üretimi maksimum düzeye çıkartmakta örgütlemenin önemi büyüktür. Üretim faktörlerinin miktarı belli iken, örgütlemenin amacı yüksek verimlilik sağlamaktır. Örgütlenme rasyonel olmazsa ekonomik kalkınma ya hiç olmaz ya da çok yavaş gerçekleşir. (Ünay 1996: 242-246).

1.7. ENFLASYONDA TOPLUMSAL UZLAŞMA

Toplumsal uzlaşma, istikrar programının başarısı için çıkar gruplarının karşılıklı ödümlerle aralarında bir anlaşmaya varmaları, enflasyonla mücadelenin başarısı için yaşanması kaçınılmaz olan sıkıntıların birlikte göğüslenebilmesi ve adil bir şekilde paylaşılması amacı ile toplumda görüş birliğinin oluşturulması anlamına gelmektedir. Toplumsal uzlaşma bir süreçtir. Bu sürecin sağlanabilmesi, istikrarın herkese yararlı olacağına anlaşılması ve külfetin adil bir şekilde dağıtılacağına inanılması şartına bağlıdır. Toplumsal uzlaşmada işçi, işveren ve devlet arasında uzlaşmanın sağlanması şarttır **(Karaçor 1999:75)**. Toplumsal uzlaşma her kesime düşen bir karar veya hareket sınırlılığı söz konusudur. Bu sınırlılık alt ve üst sınırlar içinde karar esnekliği sağlayarak toplumsal uzlaşmanın gerçekleşmesini sağlayabilecektir. Bu sınırlılık içerisinde işçi kesimi, ücret artışlarını, işveren kesimi, fiyat artışlarını, devlet de para ve maliye politikaları ile ilgili taahhütlerde bulunarak faiz kurlarını belirli sınırlar içerisinde tutmayı kabullenebileceklerdir böylece enflasyon faiz kur ücret arası dengeler kurularak para ve maliye politikası koordinasyonu sağlanabilecek ve enflasyon düşürülecektir. Böyle bir uzlaşma Türkiye’de sağlanırsa, ekonomideki yapısal dönüşüm gerçekleştirilecek ve kamu açıkları makul boyutlara çekilerek enflasyonsuz bir kalkınmanın yolu açılacaktır. Buna örnek olarak, Batı Almanya’da enflasyonla mücadele böyle bir uzlaşma sağlanmış ve başarıya ulaşılmış olması gösterilebilir **(Çelebi 1992: 75)**.

Gelişmiş ülkelerde toplumsal kesimler arasındaki sosyal diyalog, uzlaşma ve işbirliği, toplumun ekonomik ve sosyal performansını harekete geçirmekte, kalkınmada itici bir güç olmaktadır. Ekonomide hızlı bir şekilde yaşanan değişim süreci, küreselleşen dünyada rekabet edebilmek için gerek işletme bazında gerek ülke genelinde ortak hedefler için toplumsal uzlaşmayı ve işbirliğini ön plana çıkarmıştır (Kayhan: 1977, 1). Bir ülkenin ekonomik başarısında, çalışma ilişkilerinde istikrar ve uzlaşma ortamının büyük önemi bulunmaktadır. bu ilişkilerde uyum kalkınmanın diğer unsurlarına göre çok daha hızlı bir itici güç sağlarken uyuşmazlıkların artması, toplumun ekonomik ve sosyal performansını sınırlayan en önemli unsuru oluşturmaktadır.

kalkınmada itici bir güç sağlayacak olan toplumsal uzlaşmanın temel amacı, ülkedeki ekonomik ve sosyal sorunların çözümü olmaktadır (**Miras 1977: 32**).

Toplumsal uzlaşma sonucu enflasyonla mücadelede başarıya ulaşabileceğinin göstergesi olarak verebilecek bir çarpıcı örnek, İsrail ekonomisi ile ilgilidir. İsrail’de enflasyon yüzde 700-800’lerden yüzde 20’lere indirilmiştir. O dönemin İsrail Merkez bankası güvenürü olan Doktor Bruno bu başarıyı toplumsal uzlaşmaya bağlamıştır. İsrail’de toplumun değişik kesimleri bir araya gelerek herkes yapabileceği fedakarlığı ortaya koyarak anlaşmış ve enflasyon aşağı çekilmiştir. Doktor Bruno, ekonomide enflasyonla mücadelede enflasyon oranının yüzde 500’lere çıktığı zaman toplumsal uzlaşmanın başarılı olacağını belirlemiştir. Ona göre bu orana varıncaya kadar herkese enflasyona karşıymış gibi gözükür, fakat enflasyonu artırıcı bir takım isteklerle sahneye çıkar ve adeta enflasyonu azdırmak için yarış eder. Fakat enflasyon oranı, yüzde 500’ü aştıktan sonra artık bıçak kemiğe dayanmıştır. Enflasyondan bir şey kazanma imkanın kalmamıştır. O zaman herkes masaya oturur toplumsal sözleşme yaparlar. Türkiye bugün bu süreci yaşamaktadır. Toplumda her kesin enflasyona karşıymış gibi gözükmesine rağmen, enflasyonla mücadele konusunda gerekli özveriyi yapmamaktadırlar. Türkiye enflasyon da üç rakamlı oranlara ulaşmadan, özellikle İsrail’de yaşanan süreç gibi yüzde 500’lere ulaşan enflasyon rakamlarına ulaşmadan toplumsal uzlaşma zeminini sağlamalıdır. Ekonomide istikrarı sağlamak için uzlaşmanın sağlandığı, güvenilirliği olan, beklentilerinin kırıldığı istikrar programı uygulanmalıdır. İktidar ve muhalefet arasındaki kısır çekişme, ülke menfaatine olan konularda uzlaşma içerisinde olunmaması, istikrar programlarında muhalefetin iktidara destek vermemesi ve programların milli uzlaşma sağlanarak hazırlanmaması, halktaki siyasilere karşı güveni olumsuz yönde etkileyerek siyasal uzlaşmanın sağlanmasını güçleştirmektedir (**Karaçor 1999: 79**).

Bir ekonomide, önemli bir istikrarsızlık kaynağı ise, politikacıların kendilerinin neden olduğu istikrarsızlıklardır. Bu konu iki değişik görüşü kapsamaktadır. Bunlardan bir tanesi, bir ekonomideki istikrarsızlığın, o ekonomiyi istikrara kavuşturmak amacıyla, yanlış uygulanan politikalardan kaynaklandığını ileri süren görüştür. Diğer ise bir ekonomideki istikrarsızlığın, seçim öncesi dönemdeki ekonomik koşullar ve seçim

sonuçları arasındaki ilişkilerden kaynaklandığını savunmaktadır. Bu görüşe göre, örneğin, politikacılar seçim öncesi dönemlerde, vergi indirimlerine veya kamu harcaması artışlarına başvurarak ekonomik koşulları iyileştirme eğilimindedirler. Politik konjonktürel dalgalanmalar olarak isimlendirilen ve seçim sonuçlarını iyileştirmek amacıyla taşıyan bu durumda bir ekonomide istikrarsızlık kaynağı olabilmektedir (**Ataç 1994: 5**). Toplumsal uzlaşma ve işbirliği dünya ekonomi prensipleri dahilinde istikrarlı ve sürekli bir ekonomik ve politik gelişme için oldukça önemlidir. Bu çerçevede batı ülkelerinde toplumsal uzlaşma kurumsallaştırılmıştır. Toplumunu oluşturan kesimler; ülkeyi ilgilendiren ortak hedeflere ulaşma konusunda diyalog ve işbirliğini, Ekonomik ve Sosyal Konseyler altında gerçekleştirmişlerdir (**Ulugay 1996: 5**). Ekonomik ve Sosyal konsey; enflasyon, verimlilik, işsizlik, istihdam, gelirler, ticaret, rekabet gibi konularla ilgilenmekte karar alma mekanizmalarının kurulması ve kurumsallaşmada önemli roller oynayarak ekonomik ve sosyal alanda gerekli politikaların oluşturulması aşamasında otoritelere yardım etmektedir. Ekonomimizde oluşturulacak ekonomik ve sosyal konsey hem bugün içinde bulunduğumuz ekonomik ve sosyal sorunların çözümünde, hem de ülkemizin dünya siyaseti ve ekonomisi ile bütünleşmek için gerçekleştirmek zorunda olduğu pek çok yapısal değişiklikler konusunda, farklı toplum kesimleri arasında toplumsal diyalog uzlaşmayı ve işbirliğini sağlayarak toplumsal gerginliği azaltacak en uygun yöntemdir (**Uygur 1992: 75**).

Uzlaşmanın temelinde istikrar sağlanmasının külfet ve nimetlerinin halkla paylaşılması yatmaktadır. Uzlaşma sağlandığı takdirde kısa sürede nimetlerin külfetlerinden fazla olacağını bilmesi uzlaşmada başarıyı sağlayacaktır. İstikrar programının, herkese yararlı olacağı ve külfetin adil bir şekilde dağıtılacağına inanılması karar birimlerinde oluşan negatif beklentileri kırarak uygulanan politikaların etkinliğini ve başarısını sağlayacaktır. Enflasyonu düşürmek için uygulanacak politikaların adı ne olursa olsun toplumsal uzlaşma olmadan problem çözülmeyecektir (**Karaçor 1999: 80**).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, TEMEL KAVRAMLARI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİLEME İLKELERİ

Bu bölümde verginin tanımı, temel kavramları, batıda ve Türkiyede tarihsel gelişimi, vergileme ilkeleri, sınıflandırılması ve nitelikleri geniş bir şekilde ele alınmıştır.

2.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, devletin tek taraflı bir yetki ile kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir. Günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılamak yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için, gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir. Vergilerin sosyal devlet ilkesi çerçevesinde harcanması da, vergi adaletinin ve gelir dağılımının gerçekleşmesi bakımından son derece önemlidir (Akbulut 2000: 121-122).

Devlet, devlet olmanın gerektirdiği kamusal ihtiyaçları karşılamak ve her ne kadar son yıllarda azalma eğiliminde olsa da bir iktisadi işletme gibi piyasa ekonomisinde bir kısım özel mal ve hizmetleri üretmek gibi görevleri yüklenmiş olması onu kamu harcamalarında bulunmaya mecbur kılmıştır. Ayrıca, ekonomik ve sosyal yapı da devletin harcama yapmasını zorunlu kılabilir. Devlet harcamaları beraberinde devletin geliri ihtiyacını da ortaya çıkarmaktadır. Vergiler bu gelirleri oluşturan en önemli unsurdur. Vergi ile ilgili temel düzenleme olan T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi hükmü aynen aşağıda gibidir. "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimliyle oranlarına ilişkin hükümlerinde

kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasa'nın bu hükmü verginin tanımından çok amacını ve amaca nasıl ulaşılacağını açıklamaktadır. Madde hükmüne göre verginin asıl amacı kamu giderlerini karşılamaktır, bu amaca ulaşmak için alınacak vergiler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir ve vergi herkesin mali güçleri ile orantılı olarak alınır. Ayrıca maddede maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını sağlamak olduğu da vurgulanmaktadır (**Demiroğlu 2000: 62**).

2.2 VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.2.1. BATI DEMOKRASİLERİNDE VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Devlet gelirini sağlamak ve toplumun bazı gereksinimlerinin karşılamak için bireylerin ürettiklerinden veya kazandıklarından bir bölümünü alır. Devlet toplumdan ayrı bir varlık değildir. Hangi sistemde olursa olsun devletin gelire gereksinimi vardır ve bunu yurttaşlar karşılayacaktır. Böylece ilk çağdan beri vergi dediğimiz olguya rastlıyoruz. Mutlakiyetçi dönemde iktidar sahipleri, ülkeleri üzerindeki mülkiyet haklarına dayanarak üstün yetkilere sahipti, vergi koyma güçleri de egemenlikleri ölçüsünde mutlak ve sınırsızdı. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir. Tarihte ilk demokrasi mücadelesi iktidarın keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır (**Öncel, Kumrulu, Çağan 1997: 8**).

Batı Avrupa'da mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere'de rastlanmıştır. İmzalanan Büyük Özgürlük Fermanı ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve sin adamları yararına sınırlandırılmıştır. Bu ferman bir halk hareketine dayanmamakla birlikte “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı da olsa atılan ilk adımdır.

Öte yandan Amerika Birleşik Devletleri'nde ulusal bağımsızlığın kazanılmasında ve demokratik rejimin kurulmasına hareket noktası, ana vatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere karşı gösterilen tepkiler olmuştur. 1776'da ilan edilen Bağımsızlık Bildirisinde temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almıştır. İngiltere'de siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması on yedinci yüzyılda, kara Avrupasında ise on sekizinci ve on dokuzuncu yüzyıllarda gerçekleşebilmektedir. 1789 Fransız Devriminin önemli nedenlerinden biri kralın keyfi vergiler koymasıdır. Devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirme genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi hükme bağlanmıştır. Almanya'da ve Avusturya'da derebeylik rejimi diğer Avrupa ülkelerine göre daha uzun sürmüştü. On dokuzuncu yüzyılda Alman Birliği kurulmadan önce Prusya düzenli bir vergi sistemi kurabilmişti. Bu vergi sistemi, kurulan Alman imparatorluğuna model olmuştur. 1920 Weimar Anayasası mali yapıda önemli değişiklikler getirmişti. Eyaletlere İmparatorluk vergilerinden paylar verilmişti. 1934 yılında Nazi iktidarı döneminde eyaletlerin yetkileri merkezi idareye geçmişti. 1949 Bonn Anayasası federal devletle eyaletler arasındaki mali ilişkileri yeniden düzenlemişti (Öncel, Kumrulu, Çağan 1997:10).

Vergi hukuku doğduktan sonra, demokratik gelişmeye koşullu, sürekli bir evrim göstermiştir. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 17. maddesinde hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı hükme bağlanmış, 20 Nisan 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de devletlerin vergi ve diğer mali yükümlülük koyma yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte bu yetkilerin insan haklarına aykırı olarak keyfi kullanılmayacağı belirtilmiştir (Öncel, Kumrulu, Çağan 1997:11).

2.2.2. TÜRKİYE'DE VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.2.2.1. CUMHURİYET DÖNEMİNE KADAR

Kuruluşundan sona rtmesine kadar Osmanlı Devletinin ekonomisi esas olarak tarıma dayalı idi. Henüz küçük bir beylik durumundayken bile, Osmanlılarda her zaman

için çeşitli kamu masrafları ile bunları karşılayacak gelirler mevcut olmuş ve bu işlerle uğraşacak bir görevlide bulunmuştur. Osmanlı Devleti, İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik bir devlettir. İslam dininin vergilendirmeye ilişkin bazı kuralları vardı. Bu kurallar uyarınca alınan vergilere şer'î vergiler adı veriliyordu. Öte yandan mutlak egemenliğin sahibi olan padişahın da sınırsız vergilendirme gücü bulunuyordu. Şeriat dışında padişah tarafından konulan vergilere örfî vergiler adı verilmişti; bu vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaşma yapıyordu. Osmanlı devleti merkeziyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve batılı anlamda, gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan bir "vergi devleti" olamamıştı.

Bunun başlıca nedeni Osmanlı Vergi Sisteminin, toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe geçmesiydi. Tımar sistemi çerçevesinde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü belli kamu görevlilerine ayrılmıştı. Bazı bölgelerin vergilerini tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi hizmetlerine karşılık olarak bu görevlilere devredilmişti. Tımar sistemi dışında kalan vergiler ise iltizam yöntemi ile tahsil ediliyordu. Bu yöntemde belli bölgenin vergilerini toplama hakkı arttırma yolu ile mültezimlere devrediliyordu. Osmanlı devleti 16. yüzyılın ortalarına kadar tarımın yanı sıra el gücü ile çalışan dokuma tezgahları, ufak el sanatları, gibi önemli etkinlikler ekonomiyi canlı ve güçlü tutuyordu. 17. yüzyıla kadar devletin ülkesi sürekli olarak genişlediği için tarıma dayalı gelirler de bir düzen ve zaman zaman artış vardı. Kurulan örnek toprak sisteminin de bu düzende payı yüksektir. Devlet maliyesi ve bu nedenlerden dolayı oldukça rahat bir durumda idi (Mumcu 2000: 425-429).

16. yüzyılın sonlarına doğru, Osmanlı ülkesinin dünya ticaretinde oynadığı rol, yeni yolların bulunmasından dolayı hızla azalmaya başladı. Ülkenin genişlemesi durmuştu. Batı ve doğuda sürekli olarak savaşılması maliyeyi de bozulma süreci içine itti. batı devletlerinin yeni ülkeler bulmaları, oralardan bol ve ucuz mal getirmeleri Avrupa'da yepyeni bir ekonomi çağını açmıştır. Batı para ekonomisine geçti ve hızlı bir sermaye birikimi içine girdi. Osmanlı yöneticileri, başta büyük hükümdar Kanuni Sultan Süleyman ekonomi durumu bozulmaya yüz tuttuğunu anlamışlardır. Bunu önlemek için batılı büyük devletlere ekonomik kolaylıklar sağlayarak durgunlaşan tecim yaşamını yeniden canlandırmak istediler. Böylece onlara mallarını Osmanlı ülkesinden diledikleri

gibi satma, Osmanlı mallarını da diledikleri koşullarla alma olanağı ve ayrıcalığı tanındı. Kapitülasyon adını verdiğimiz bu ayrıcalıklar, beklenilenin tam tersini doğurdu. Batılı devletler Osmanlı ekonomisine giderek egemen olmaya başladılar. Ucuz olarak yurda diledikleri gibi soktukları mallar Osmanlı el sanatlarını büyük ölçüde gerilettiler. Ucuz olarak satın aldıkları tarımsal ürünler dolayısıyla da halk iyice yoksullaşmaya başladı. Gerçi kapitülasyonlarda “karşılıklılık” esası vardı. Ama bu ilkeyi iki yanlı olarak uygulamak olanağı yoktu; çünkü Osmanlı ekonomisi Batıdaki gelişmenin doğurduğu ortamın dışında idi ve rekabet gücü yoktu. Bu arada durmadan sürüp giden savaşların maliyeye getirdiği ağır yük de gene halkın sırtından karşılanıyordu (**Mumcu 2000: 426**).

Bu nedenlerle İltizam yönetiminin kapsamı 17. yüzyıldan sonra genişledi; mültezimler daha fazla vergi tahsil edebilmek için halka baskı yaptılar. 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergi tahsilini gerek devlet, gerek yükümlüler açısından güvence altına alabilmek için, halk tarafından seçilen ve “ayan” ası verilen kişiler vergi tahsiline aracılık yapmaya başladılar. Ayanlar önceleri halkı mültezimlere karşı koruyorlardı; ancak daha sonra mültezimlerle uzlaştılar ve kendileri de iltizam almaya başladılar. 18. yüzyılda buharlı makinelerin bulunması Batı’da yepyeni bir ekonomik çağ açtı. Böylelikle “Sanayi Devrimi” adı verilen ve belki Rönesans ve Reform hareketleri kadar önemli tarihsel sonuçlar doğuran bir olay başladı. Batı’da daha önce başlayan sermaye birikimi her çeşit ve ucuz mal üreten sanayiye yöneldi. Hızlı bir sanayileşme orta ve batı Avrupa’nın çehresini değiştirdi. Batılı devletler bir yandan edindikleri sömürgeleri genişletip oralarındaki pazarları ellerine geçirirken bir yandan da Osmanlı Devleti başta olmak üzere sanayileşme sürecine geçememiş ülkelere ekonomik bakımdan iyice yerleşiyorlardı. Kapitülasyonlar böyle bir gelişme için çok elverişli araç idi. Böylece Osmanlı Devleti’nde ekonomik kalkınmanın temeli olan sermaye birikimi hiç mi hiç gerçekleşmiyor, bu da zaten toplumda bilimsel bakımdan da tanınmayan sanayileşmeyi tam anlamıyla olanaksız kılıyordu (**Mumcu 2000: 427**).

İmparatorluk zayıfladığı ölçüde ayanların bölgesel etkinlikleri arttı ve güçlendiler. 1804 yılında Senedd-i İttifak olarak adlandırılan belge ile padişahın vergilendirme gücü ayanlar yararına sınırlandırıldı. Padişah vergi koyarken ayanlarla görüşecek ve bu görüşmeler sonucu ortaya çıkan karara uyulacaktı. Padişahın yetkilerindeki bu

sınırlandırma bir halk hareketi sonucunda gerçekleşmemiştir. Senedd-i İttifak, Osmanlı İmparatorluğunun merkezi otoritesinin zayıfladığını gösteren bir belgedir; ancak hükümlerine hiçbir zaman uyulmamıştır. Sened-i İttifak gerek vergilendirme gücünün sınırlandırılış biçimi, gerek etkileri yönünden Magna Carta ile yakın benzerlik göstermektedir. Bunalan devlet 19. yüzyılın ilk yarısından başlayarak, başarısız da olsa bir reform dönemine girdi. Hepimizin bildiği II. Mahmut ile başlayan reform dönemi Tanzimat hareketi ile hızlanmıştır. 1839 yılında ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. Gülhane Hatt-ı Hümayununda vergi adaleti ile ilgili hükümler yer almıştı. Ayrıca padişah uygulamayı denetlemek üzere kendi atayacağı ve görevlerine son verebileceği kişilerden oluşan Meclis-i Ahkamı Adliye adlı demokratik nitelikler taşıyan bir meclis kurmuştur. Tanzimat döneminde ekonomik bunalımı hafifletmek için de bazı çareler düşünüldü. Ama bu tür konular devlet adamları ve aydınlar için son derece yabancı olduğundan tutarlı bir sonuca varılamamıştır. Bu bir yana, devleti dışarıya bağlayan bir yola da girilmiş, 1855 yılından itibaren batılı devletlerden borç para alınmaya başlanmıştır. O güne kadar Osmanlı ekonomisinin üzerinde hiç olmazsa böyle bir yük yoktu. Şimdi durum daha da vahimleşiyordu. Bu paralar yüksek faizle alınıyor ve ekonomik bakımdan çok verimsiz işlere harcanıyordu: Orduya donatım malzemeleri almak, son derece görkemli saraylar yaptırmak gibi. Başka bir deyişle bu borçlar üretime katkı verecek yararlı işlerde harcanamamıştı. 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda yabancı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmişti. Tanzimat Fermanları toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmamış ve padişahın mutlak nitelikleri olan vergilendirme yetkisini bir sınırlama getirememişti; çünkü bu fermanlar yaptırımdan yoksundu. Bu dönemde halk temsilcilerinden oluşan bir parlamento kurulamadığından vergilendirme keyfilikten kurtarılamamıştır (Mumcu 2000: 428).

Osmanlı İmparatorluğunda ilk parlamento görünüşte de olsa 1876 da Kanun-u Esasi ile kurulmuştur. Kanun-i Esasi, yasaya dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulmasını yasaklıyordu. Umumi bir dayanışma meclisi niteliğinde olup görev yaptığı süre içinde vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmıştı. Daha sonraları

Osmanlı İmparatorluğu bir yandan kapitülasyonlar, öte yandan dış borçlara iç kamu gelirlerinin güvence olarak gösterilmesi nedeniyle mali egemenliğini giderek yitirmişti. 1881 yılında Osmanlı Devleti dış borçlarını ödeyemez duruma gelince siyasal ve mali egemenlikten ödünler verilmesi sonucunu yaratan “Muharrem Kararnamesi” ilen edildi. Bu kararname ile bazı vergilerin tarh ve tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerinden oluşan ve devlet içinde ikinci bir maliye bakanlığı gibi görev yapan Düyunu Umumiye idaresine verildi (**Mumcu 2000: 429**).

Bu yönetim devlet sona erinceye kadar ekonomik ve mali konularda hükümetlerden daha fazla söz sahibi olmuştur. Devlet akçalı konularda bu kuruluştan izin almadan hiçbir girişimde bulunamazdı. 19 yüzyılın ortalarından başlayarak yabancı devletlere demiryolu, madencilik, liman yapımı, gemi işletmeciliği gibi konularda ayrıcalıklar tanınmıştı. Böylece bu işletmeleri yabancılar yaptı. Sonunda meydana gelen tesisler onların malı oldu ve böylece ülkenin en önemli ekonomik alanları bütünüyle yabancıları eline geçti. Devlet sona ererken dış borçlar iyice artmış, çok ufak bütçenin her yıl %30’a varan bölümü borç taksitlerini ödenmesine ayrılmıştır. Osmanlı Devleti kuruluşundan son döneme kadar ilkelerini dini esaslardan olan üç ana vergi kullanmıştır (**Sakarya, Koç 1981: 51**).

Aşar; çiftçilikle geçinenlerden ve elde edilen ürün üzerinden alınır. Verginin oranı, ekilmiş toprakların ürünlerinden yirmide bir, herhangi bir emek harcamaksızın doğanın kendiliğinden yetiştirdiği ürünlerinden onda bir’dir. Boş ve işlenmemiş topraklarda, dağlarda kendiliğinden yetişen yemişler ve otlar da yine onda bir oranında Aşar vergisine tabidir. Ayni ve nakdi olarak; İltizam usulü ile vergi tahsil etmektedir. Bir vilayetin aşarı bir mültezim veya mültezim grubu tarafından elde edildikten sonra, bunları her aşarını diğer mültezimlere satarlar, bunları da kendilerine düşen aşar hissesini ikinci derecede birçok mültezimlere devrederler. Bunlardan herbiri evvela masraflarını çıkarmak, sonra da mümkün olduğu kadar fazla kazanç sağlamak isteği için mükelleflerden tahsil edilen hakiki aşar miktarıyla Hazineye ulaşan tutar arasında ne kadar büyük bir fark hasıl olacağını tahmin ve tasavvur etmek mümkündür. Gerçekten çiftçi ekseriye mahsulün ne kadarını aşar mültezimine borçlu olduğunu katiyen bilmez. Aşar, halkın yakından tanıdığı bir vergi olması yanında mültezimler grubu gibi aracıları,

komisyoncuları etkili toplumsal bünyeye yer etmiş verimi çok yüksek bir vergidir. Şeriata dayalı olduğundan dinsel gücü devlet gücü yerine geçtiği vicdanlara da baskı yaptığı, teorik devletin rahat kullandığı bir alet olmuştur (Sakarya, Koç 1981: 52).

İkinci vergi olan arazi vergisi ise öşür vermeyen arazide binde ondur. Öşür veren arazide ise bu oran binde altıdır. Verginin matrahı arazinin büyüklüğüne ve ürün çeşitlerine göre değişmektedir.

Üçüncü vergi ise bir çeşit baş vergisidir. Ancak, bu vergiye tabi olan mükellefler; zenginlerin, orta halliler ve fakirler olarak üçe ayrılmışlardır ve ödeyecekleri vergi de bu üç bölüm için ayrı ayrı belirlenmiştir. Ayrıca, baş vergisine sadece medeni haklarına sahip, serbest, bilinci ve sıhhati yerinde olan reşit erkekler tabi tutulmuşlardır. Kadınlar, küçükler, yaşlılar, köleler, vücutça sakatlığı ve eksikliği bulunanlar hastalar ve ruhban sınıfına mensup olanlar, baş vergisinden muaftır (Sakarya, Koç 1981: 53).

2.2.2.2. CUMHURİYET DÖNEMİNDEN SONRA

1919'da ulusal kurtuluş savaşını başlatmış olan Mustafa Kemal Osmanlı Borçlarını kabul etmekle birlikte muharrem kararnamesini ve sevr antlaşmasını reddetti. 1921 yılında hazırlanan anayasa bütün yetkileri mecliste topluyordu; ancak vergilendirme ile ilgili bir hükme yer vermemişti. Aynı yıl baş komutanlık kanunu çıkartılarak büyük millet meclisi bütün yetkilerini üç ay sırayla baş komutan seçilen Mustafa Kemal'e devretti. Bu kanuna göre baş komutanın yasa gücünde emir verme yetkisi vardır. Mustafa Kemal bu yetkisini kullandı ve on tane "tekalif-i milliye" (ulusal yükümlülükler) emri yayınlayarak mali yükümlülükler koydu. Türkiye kurtuluş savaşından galip çıktıktan sonra 1923 yılında imzalanan Lozan antlaşması ile mali bağımsızlığını yeniden kazandı 1924 anayasası vergiyi devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlıyor ve vergilerin ancak yasa ile tarh ve tahsil edilebileceğini belirtiyordu (m. 84-85). Bununla beraber 1984 anayasasında vergi yasalarının anayasaya uygunluklarının yargısal denetimi gerçekleştirilmiştir. 1925 yılında Cumhuriyet hükümeti cesur bir karar alarak aşar vergisinin kaldırılmasını sağladı bu gerçekte çok cesurca bir adımdır zira aşarın getirdiği gelir devletin bütün giderlerinin %30'una yaklaşıyordu devlet çok yoksul olmasına rağmen böylesine büyük bir gelirden vazgeçmeyi göze almıştı. Bu şekilde köylünün rahatlatılması üretimin artırılması yönünde çok önemli bir aşama kaydedilmiştir. Türkiye'de gerçek anlamda

vergi hukuku cumhuriyetle doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek çağdaş batı Avrupa ülkelerinin vergi yasaları model alındı. Aşarın kaldırılmasından doğan boşluk temettü vergisi kazanç vergisi veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisi ile doldurulmaya çalışıldı dünya ekonomik buhranının ve ikinci dünya savaşının etkisiyle mali yükümlülüklerle yapılan zamların yanı sıra 1942 ve 1943 yıllarında anti demokratik hükümler taşıyan varlık vergisi ve toprak mahsülleri vergisi gibi olağanüstü vergiler kabul edilmiştir (Sakarya, Koç 1981: 53).

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir bu tarihlerde federal Almanya cumhuriyeti yasaları esas alınarak gelir vergisi kurumlar vergisi ve vergi usul kanunları kabul edildi. 1953'te tahsili emval kanununun yerine amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun çıkartıldı 1960'lı 70'li yıllarda planlı kalkınma uygulaması daha fazla kamu geliri gereksinimi yarattı yeni bazı vergiler (motorlu taşıtlar vergisi işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artış vb) getirildi; mevcut vergilere zamlar yapıldı. Bu dönemde ayrıca yatırım indirimi ihracat muafılığı hızlandırılmış amortisman gibi vergi teşvik tedbirleri kabul edildi. 1961 anayasası (m.61) 1924 anayasasında yapıldığı gibi vergilerin yasallığı ilkesi ile verilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini hükme bağlamıştı. 1961 anayasası 24 anayasasından farklı olarak yasaların anayasaya uygunluklarını anayasa mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulmasını da kabul etmişti dolayısıyla anayasa mahkemesi bir kısım vergi yasalarının yargısal denetimini de bu dönem içinde gerçekleştire bilmiştir. 61 anayasasında 1971 yılında yapılan değişiklikle vergilerin yasallığı ilkesi yumuşatılarak bakanlar kuruluna belli sınırlar içinde mali yükümlülüklerin muaflik istisna ve oranlarında değişiklik yapma izni verilmiştir. 1970-1980 yılları arasında yasama sürecinin ağır işlemesi nedeniyle vergi yasalarında yapılması gereken değişikliklerin çok azı gerçekleştirilebilmiştir. 12 Eylül 1980'den sonra hemen hemen bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar arasında reforma niteliği taşıyan en önemlisi 1.1.1985'ten itibaren uygulamaya konulan KDV vergisidir. 1980 sonrasında çıkarılan vergi yasalarında yürütme organlarına geniş kapsamlı yetki devredilmesi bu dönemin en belirgin özelliği olarak gözlemlenmektedir (Mumcu 2000:429).

2.3. VERGİNİN KONUSU

Verginin konusunu; verginin üzerine konulduğu gelir, servet, işlem veya olay oluşturur. En geniş anlamı ile verginin üzerinden alındığı şey, verginin konusu olmaktadır. Örneğin arazi vergisinin konusu Türkiye sınırları içinde bulunan araziler,

bina vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleri, kurumlar vergisinin konusu kurumların kazançları, gümrük vergilerinde ithal edilen mallar, satış vergilerinden satılan mallardır.

Nelerin vergi konusu oluşturduğunu önceden kesin olarak saptamak ve sınırlamak olanağı yoktur. Çünkü, kanunun, vergi yükümlülüğünün doğmasına hangi iktisadi unsura bağlayacağını önceden bilmek olanaksızdır. Kanun koyucu, gerek görürse, o ana kadar vergi ile hiçbir ilişkisi olmayan bir iktisadi unsur üzerinden vergi alınmasını öngörebilir (**Edizdoğan 1994: 69**). Bu durumda o iktisadi unsur verginin konusu olur. Vergi kanunlarının her birinin başlangıç maddelerinde verginin konusu açık bir şekilde belirtilmiştir. Hatta denilebilir ki, vergi kanunlarının bir çoğu adlarını konularından almışlardır.

2.4. VERGİNİN MATRAHI

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir madde, bir değer, bir miktar ya da bir olaydır. Başka bir tanıma göre, verginin matrahı; vergi konusunun vergi borcunu hesaplamak amacıyla döndürüldüğü teknik ya da ekonomik miktardır. Tanımda geçen vergi borcu; yükümlü tarafından ödenecek somut kişisel vergi miktarıdır. Örneğin, kurumlar vergisinde, kurum kazancı (vergiye tabi safi kazanç) 4 000 000 TL kurumlar vergisi oranı % 20 ise, vergi borcu 800 000 TL' dir. Her vergi yasasında, konusuna uygun olacak vergi matrahı yer almaktadır. Genellikle dolaylı vergilerde vergi matrahı işlemin bedeli olmasına karşılık, dolaysız vergilerde matrah safi kazançlar ve iratlar olmaktadır.

Verginin hesaplanması için dayandığı temel F. Neumark'a göre teknik-fiziki ya da ekonomik-nakdi miktarlar olmaktadır. Vergi matrahı teknik-fiziki olduğunda söz konusu olan vergi " spesifik " 'tir. bu durumda malın ağırlığı, yüzölçümü, hacmi, uzunluğu, adedi vb. vergiye matrah olur. Örneğin ithal edilen petrolden kg. ya da varil başına belli oranda TL. vergi alınması gibi. Vergi matrahı ekonomik nakdi olduğunda söz konusu olan vergi " advalorem " dir. Bu durumda vergi, o mal ve hizmetin değeri üzerinden alınır. Yani değer matrahıdır. Örneğin gelir vergisinde matrah, yükümlünün net gelirinin miktarı gibi, zamanımızda mal ve eşyanın değer artışlarını izleyemediğinden spesifik

matrahlara vergi sistemlerinde çok az yer verilmektedir. Buna karşılık advalorem matrahlar, değer ve fiyat artışlarına göre, verginin kendiliğinden artmasını sağlayabilmektedir (Edizdoğan 1994: 70).

2.5. VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi kanunlarından doğan ödevlerin tamamı demektir. uygulamada vergi yükümlülüğü maddi ve şekli olmak üzere iki yönde belirir. Maddi vergi yükümlülüğü; genellikle bir para tutarının ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Buna vergi borcu da denilmektedir. Vergi borcunda bir taraf yani alacaklı devlettir ve bu bakımdan vergi borcu diğer yönden vergi alacağı (kamu alacağı) şeklinde görünür (Edizdoğan 1994: 70). Vergi alacağı, kamu hukukundan doğması ve kamu hizmetlerini karşılması nedeniyle ayrıcalıklı alacak sayılmaktadır. Şekli vergi yükümlülüğü ise, maddi vergi borcu yanında şekli ve usulü görevleri de kapsamaktadır. Bu gibi şekli ve usulü görevlere gerek vergi kanunları ve gerekse vergi usul kanunları içinde rastlamak mümkündür. Vergi Usul Kanununa göre, yükümlü olan kimse sadece para tutarı halindeki vergiyi ödemek gibi maddi bir yükümlülük altında değil, aksine daha önemli olan diğer görevleri yani defter tutma, onaylattırma, işe başlama ve bırakmayı haber verme, vb. şekli ve usulü yükümlülükleri de yapmak zorundadır. Uygulamada vergi dairesi, vergi yükümlüsünü her iki yönden de sorumlu tutar. Yükümlülük temel olarak kişisel bir edim olduğundan bir sözleşme ile bir başkasına devredilemez. Yükümlülük için kanuni ehliyet de aranmaz. ancak ölüm halinde yükümlülerin vergi borçları kanuni ya da tayin edilmiş mirasçılara geçer (Edizdoğan 1994: 71).

2.6. MÜKELLEF

Mükellef, vergi yasalarına göre; vergi borcunu ödemekle yükümlü tutulan gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi yasalarında konu ile öngörülen işlemi gerçekleştiren veya geliri elde eden kişi, bir olay veya fiili durum nedeniyle vergiye ödemekle yükümlü tutulmuştur. Mükellefiyet konusunda, vasıtalı vergilerle vasıtasız vergiler arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır. Her iki vergi çeşidi arasındaki fark, görünüşte değil

sonuçta ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki , vasıtasız vergilerde genellikle vergiyi ödeyen ile vergiyi yüklenen aynı kişi olmasına karşılık ; vasıtalı vergilerde , vergiyi fiilen vergi dairesine ödeyen kişi ile gerçekten yüklenilen kişi tamamıyla farklı kişilerdir. Örneğin; katma değer vergisinde, her ne kadar ticari faaliyet çerçevesinde mal teslim eden kişi verginin mükellefi olarak belirlenmişse de, asıl vergiyi yüklenen kişi nihai tüketicilerdir. Zira, mükellef, yaptığı işlemler nedeniyle ödemesi gereken vergiyi, malın bedeli içerisinde tüketiciye yansıtmaktadır. Bu olayda, mükellef olarak görülen kişi, esas itibari ile verginin ödenmesi bakımından bir aracılık hizmetini yerine getirmektedir; yani, verginin bir tür tahsildarı durumundadır.

Diğer taraftan, bazı hallerde verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine mükellefle ilişkisi olan ve ona ödemedede bulunan kişiler muhatap olarak kabul edilmektedir. Bu şekilde belirlenen kişiye “vergi sorumlusu” denilmektedir. Vergi sorumlusu, vergi yükümlüsünün kimlik değiştirmiş bir şekildedir. Vergi sorumlusu da sadece maddi veri yükümlülüğü olan para borcu ile değil, fakat diğer şekli ve usulü görevlerle de yükümlü bulunmaktadır. Bunların en önemlisi; bordro düzenlemek ve vergi dairesine muhtasar beyanname vermektir.

2.7. VERGİ MİKTARI VE ORANI

Her vergi yasasında, vergi matrahına uygulanacak vergi miktarı veya vergi oranı belirtilir. Eğer vergi matrahı ağırlık, sayı, hacim gibi belli ölçüler olarak belirlenmiş ise; bu taktirde, vergi miktar olarak uygulanmakta ve bu tür vergilere “spesifik vergiler” adı verilmektedir. Buna karşılık, eğer vergi matrahı değer olarak ifade edilmişse, bu tür vergilere “advalorem vergiler” denilmektedir. Bu durumda vergi alacağının hesaplanması için, bir veya birden fazla oranın uygulanmasının söz konusu olmaktadır. Eğer vergi oranı birden fazla ise, bu taktirde bu oranları gösteren tabloya “vergi tarifesi” denilmektedir.

2.8. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi Usul Kanunu madde 19’da belirtildiği gibi, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğar” vergiyi doğuran olay vuku bulmadıkça vergi alacağından söz edilemez. Vergilerin konusu genellikle mal ve hizmetler olmasına rağmen, gerçekte bu mal ve hizmetlerin yükümlülüğünden söz edilmeyeceği açıktır. Öte yandan her vergide, bunu ödemeye zorunlu olan bir gerçek kişi ya da kurumla vergi konusu arasındaki belirli bazı ilişkiler sonunda vergi borcu meydana çıkmaktadır. İşte söz konusu olan ilişkilere vergiyi doğuran olay adı verilmektedir. Örneğin; Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar, matrahı ise bunların net tutarıdır. Durum böyle olduğu halde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Başka bir deyişle, vergi borcu takvim yılı sonunda doğar (Edizdoğan 1994: 80).

2.9. VERGİNİN TARHI

Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 20’ ye göre, “Verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.” VUK’nun getirdiği düzenlemeye uygun biçimde tarh işlemleri şunlardır.

2.9.1. BEYANA DAYANAN VERGİ TARHI

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak niteleyebileceğimiz beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı yükümlüce saptanıp bildirilir. Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve katma değer vergisi gibi belli başlı vergilerde beyan usulü esastır.

2.9.2. İKMALEN VERGİ TARHI

Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhi olarak da adlandırılan bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatında sonra çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir

vergilendirmediir. VUK m. 29'a göre, her ne Şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak miktarı saptanan bir matrah ya da matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Madde metnine göre ikmalen vergi tarhına gidebilmek için daha önce bir verginin tarh edilmesi, sonra ise matrah yada matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre saptanması gerekir (**Erginay 1984: 190**).

2.9.3. RESEN VERGİ TARHI

VUK m. 30'a göre, vergi matrahının tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasına imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiŐ vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah ya da matrah farkı re'sen takdir olunmuŐ sayılır. hükmün yanısıra hangi durumlarda resen tarh için gerekli koşulların varsayıldığı 8. bentte sayılmaktadır. Örneğın, vergi beyannamesinin kanuni süresi getiğı halde verilmemiŐ olması, tutulması zorunlu olan defterlerin ya da verilen beyannamelerin gerçek durumlarını yansıtmadığına ait delil bulunması resen takdir sebebidir.

2.9.4. VERGİNİN İDARECE TARHI

VUK mükerrer m. 30'a göre; mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmeleri veya aynı kanunlarda kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir (**Erginay 1984: 84**).

2.9.5. TAHRİRE DAYANANAN TARH

Bu usul VUK'ta yer almakla birlikte uygulamadan kalkmış eski bir yöntemdir. Emlak vergisinde 1970 yılında yapılan değişikliğe kadar uygulanan bu usulde yükümlülerin bireysel beyanları yerine vergi matrahları idarece saptanmaktaydı.

2.9.6. DÜZELTME YOLUYLA TARH

Önceki hatalı vergilendirmenin yerine düzeltme işlemi ile doğru işlemin konulması suretiyle yapılan tadilatır (**Öncül, Kumrulu, Çağan 1997: 96**).

2.10. İSTİSNA VE MUAFLIK

2.10.1. İSTİSNA

Vergilemeye vergi konusu ya da vergi mükellefi açısından getirilen bir sınırlama, bir bağışıklıktır. Başka bir deyişle bazı kanunların veya kişilerin vergi dışı kalmasıdır. bu sınırlamalar belli konuların vergi dışı kalmasını öngörüyorsa “ istisna”, belli kişi veya kurumları vergi dışı bırakmayı öngörüyorsa “ muaflık” ile ifade edilir (**Değer 1993:16**). Vergi uygulamasında istisna çeşitli şekillerde olabilmektedir:

- Tam istisna – Kısmi İstisna
- Devamlı İstisna – Geçici İstisna
- Mutlak İstisna – Şarta Bağlı İstisna

Tam istisnaya örnek olarak GVK m. 18’ de yer alan serbest meslek kazançlarındaki istisna gösterilebilir. Bu maddeye göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, bilgisayar ve internet ortamı, televizyon videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerideki mevcut haklarını devir ve temlik etmek

veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinde müstesnadır. Eserleri neşir, teslim, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir (**Edizdoğan 1994: 82**).

Kısmi istisnaya örnek, GVK m. 21'de düzenlenmiştir. Maddeye göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 700 000 000 TL'si Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisnaların çoğunda devamlılık vardır. GVK m. 31'de özel indirim devamlı istisnanın bir örneğini oluşturur. Bu maddeye göre, gerçek ücretleri üzerinden vergilendirilen hizmet erbablarına uygulanan özel indirim, günde 500 000 TL, ayda 15 000 000 TL, yılda 180 000 000 TL olarak uygulanır.

Geçici istisnaya örnek Emlak Vergisi Kanunu (EVK) m. 5/e'de, Bina Vergisine ait olan hükmünde yer almaktadır. Bu maddeye göre, planlama teşkilatınca saptanan ve belirlenen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşaların sona erdiği yılı izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile Bina Vergisinden istisnadır. Vergi konusunu sınırlayıcı hükümler genellikle mutlak istisna sayılmaktadır. Belirli niteliklerin bulunması, istisnanın uygulanması için yeterli sayılmıştır. Bununla beraber bazı durumlarda şarta bağlı istisnalara da rastlanmaktadır. Şarta bağlı istisna örneği, Katma Değer Vergisi (KDV) kanunu m. 14'de yer almaktadır. Bu maddeye göre, Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgah kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunan yükümlülere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

2.10.2. MUAFİYET

Vergi uygulamasında muafiyetler de çeşitli şekillerde olmaktadır:

- Tam muafiyet – Kısmi muafiyet
- Devamlı muafiyet – Geçici muafiyet
- Mutlak muafiyet – Şarta bağlı muafiyet

Kısmi muafiyete örnek 29.7.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılan GVK m. 17'dekigöçmen ve mülteci muafılığı gösterilebilir. ilgili maddeye göre, iskan Kanunu

hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin, mezkur kanunda kazanç vergisi muafılığı için konulan kayıt, şart ve sürelerle bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve konulan kayıt, şart ve sürelerle bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların 18 000 000 TL'si Gelir Vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın menkul sermaye iradı üzerinden alınacak verginin tevkif yolu ile kesilen kısmına şümulü yoktur denilmekteydi. Muafiyetin süresi, yurda geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıldır. Devlete, Katma Bütçeli İdarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ait binalar bina vergisinden muaftır. Bu, devamlı muafiyete örnektir (**Edizdoğan 1994: 84**).

Geçici muafiyet örneği Emlak VK m.5/a'da yer almaktadır. Buna göre, mesken olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerinin 50 000 TL den az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süreyle geçici muafiyetten faydalandırılır. Şarta bağlı muafiyete örnek olarak, GVK m. 15'te yer alan Diplomat Muafılığı gösterilebilir. İlgili maddeye göre, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlardan dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftır. Bu muafılığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur (**Edizdoğan 1994: 84**).

2.11. VERGİNİN TEBLİĞİ, TAHAKKUKU VE TAHSİLİ

VUK m. 21'e göre, tebliğ; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından yükümlüye ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. VUK m. 93 ve onu izleyen maddelerinde de tebliğ ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Tebliğ işlemi, yükümlünün ya da sorumlunun belirlenmesinden verginin ödenmesine ya da tahsiline kadar olan aşamaları ilgilendirmekte olup, gerekli olduğu takdirde yapılan işlemler hakkında tebligatta bulunması yoluna gidilecektir. Kanunlarla öngörülen süreler açısından tebliğin büyük önemi vardır. VUK m.22'ye göre, verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin

ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Verginin ödenebilir aşamaya gelebilmesi için, hesaplama sırasında ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi, hesaplanmış olan vergiyle ilgili olarak borçlusu tarafından dava açılmış ise bu davanın sonuçlanması ya da dava açma süresinin geçmiş veya uzlaşmış olması gerekmektedir.

Verginin tahsili, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir. Verginin tahsil edilebilmesi için, ödenmesi gereken safhaya gelmiş yani kesinleşmiş olması gerekir. Bununla beraber bir kısım dolaylı vergilerde, tahakkuk ve tahsil işlemleri aynı zamanda yapılır. Bu vergilerde, tahsil tahakkuku da içine aldığından tahsilin yapılması ile aynı zamanda vergi de kesinleşmiş olmaktadır. Bunun gibi pul yapıştirılarak tahsil olunan vergilerde, örneğin Damga Vergisinde tahsil ve tahakkuk, pulun kullanıldığı anda meydana gelmektedir. Bu şekilde olan vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilmektedir. Fakat bunların önemi gün geçtikçe azalmaktadır. Verginin tahsili; doğrudan ya da dolaylı tahsil olmak üzere iki şekilde yapılır. Verginin yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve yükümlünün adresine görevli bir elemanın gönderilmesi doğrudan tahsil; yükümlüden verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılması dolaylı tahsil yöntemini oluşturur (**Edizdoğan 1994: 87**).

2.12. VERGİNİN AMAÇLARI

Verginin tanımı içinde gerçek amacının belirtilmiş olduğu görülür. Madem ki; kamu hizmetlerini yapmak ve bunlardan doğacak giderleri karşılamak için yükümlülerden alınmaktadır, o halde verginin temel amacı mali olmasına rağmen, iktisadi, sosyal, sağlıkla ilgili, dini olmak üzere başka amaçları da vardır.

2.12.1. MALİ AMAÇ

Verginin asıl amacının bu olması gerekir. Çünkü devlet sürekli bir artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için diğer giderlerini artırma yoluna gittiği gibi, vergi bakımından da, ya yeni vergiler getirmekte ya da uygulamakta olduğu vergilerin oranlarını artırabilmektedir. Bu bakımdan verginin devlet giderlerinin karşılanması için

başvurulan bir araç oluşu ona ilk ve önemli amacını belirtmiş bulunmaktadır. Her verginin istenilen ve istenilmeyen bir takım etkileri olduğu gibi, sadece mali amaçlarla konulan vergilere de artık rastlanmaktadır. Gerçekten günümüzde devlet tarafından yapılan hizmetler çok artmış, tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla, tarafsız vergi de müdahaleci vergiye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahaleci bir karakter kazanması, geleneksel hizmetlerin yanısıra iktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine neden olmuştur. Böylece vergilerin asıl amacının kamu harcamalarını finanse etmek olduğu ifade edilirse, günümüzde her verginin ekonomide üretim ve tüketim kalıplarını değiştirici etkileri olduğu bilinmektedir. Bu nedenle, verginin işlevi sadece fiskal ya da mali kaynak sağlayıcı değil, aynı zamanda iktisadi ve sosyal politikayı yönlendirmede etkili bir araç olmasıdır (Edizdoğan1994: 61).

2.12.2. EKONOMİK AMAÇLAR

Verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanılarak, korumak ve geliştirmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak suretiyle iktisat politikasının bir aracı olarak kullanılması yoluna başvurulmaktadır. Bu konuda vergi yoluyla güdülecek başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları teşvik, üretimi ya da tüketimi teşvik etmek, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek, boş kapasiteyi önlemek ve spekülasyonu önlemek gibi (Edizdoğan 1994: 62).

2.12.2.1. YATIRIMLARI TEŞVİK ETMEK

İktisaden gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını arttırmak, yatırımla üretilen malları dış rekabete karşı korumak, çalışmayı olumlu yönde etkilemek suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir.

2.12.2.2. ÜRETİMİ VE TÜKETİMİ TEŞVİK ETMEK YA DA KISITLAMAK

Vergiler dorudan doğruya ya da dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek karı azaltırlar ve malın üretimini etkilerler. Örneğin, ithalat muamele vergileri ithalatı etkileyerek iç üretimin artmasına yardımcı olurlar. Vergi miktarı üretim miktarı ile aynı yönde gelişmediği zaman, vergi üretimi teşvik edici bir rol oynayabilir. Boş tutulan ya da gereği gibi kullanılmayan üretim unsurlarını daha ağır bir yükümlülüğe tabi tutan bir vergi üretimi teşvik eder. Teşebbüs varlıklarını, üretken olup olmamalarına göre farklı oranda vergilendiren bir vergi üretimin arttırılmasında aynı etkiyi gösterir. İhraç edilen malların vergiye tabi tutulması bu mallara ihraç gücü kazandırarak üretimlerinin artmasına yol açabilir. aksi halde üretimi kısıtlayıcı etki yaratır. Tüketimi teşvik aynı zamanda üretimi de teşvik eder. Toplam üretimin kısıtlanması, tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları arttırma sonucu doğurabilir ve böylece tekrar üretim yaratılabilir.

2.12.2.3. ÖDEMELER DENGESİNİ DÜZENLEMELER

bu konu milli ekonomi bakımından önemlidir. sermaye dar boğazının giderilmesinde hem sermaye ve kredi hem de teknik bilgi ve teşebbüs yönetim tekniğinden yararlanmak için sermayeden faydalanma yoluna gidilmektedir. Bu bakımdan vergi politikaları, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğere işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlenmektedir.

2.12.2.4. TASARRUFU TEŞVİK ETMEK

Zorunlu tasarrufların normal, sağlam ve devamlı kaynağını vergiler meydana getirir. Devlet vergilerle topladığı fonları, ülkede enfrasütrüktür yatırımlarla beşeri sermayenin geliştirilmesinde harcayabileceği gibi, kendine ait kuruluşlara sermaye

olarak verilebilir ya da ayrı özel sektör ile kuracağı karma teşebbüslere yatırabilir. Gönüllü tasarruflardan teşebbüsler bünyesinde yaratılan fonları teşkil eden otofinansman kaynakları, teşebbüslerin yatırımlarının ve işletme faaliyetlerinin finansmanında önemli bir rol oynar. Vergi önlemleri ile tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yatırılması teşvik edilebilir. Gider vergilerinin tüketimi kısarak tasarrufu teşvik etmesi, sosyal sigorta fonlarını beslemek üzere alınan vergilerin bu yönde etkili olması gibi.

2.12.2.5. EKONOMİK İSTİKRARI SAĞLAMAK

Ekonomide zaman zaman çeşitli nedenlerle meydana gelen ekonomik istikrarı, iktisadi kalkınma ve gelişmeyi bozan enflasyon ve deflasyon gibi durumlarda vergi etkin bir araç olarak kullanılabilir. Bu gibi durumların önlenmesinde vergi sistemi tümüyle kullanılabildiği gibi, sistem içindeki bir kısım vergilerden yararlanma yoluna gidilebilir. Öte yandan enflasyonist ve deflasyonist eğilimler ekonomilerde tam çalışmayı da bozar. Devletin alacağı diğer önlemlerle beraber vergi de tam çalışmayı gerçekleştirme ve sürdürmede önemli bir rol oynamaktadır.

2.12.2.6. EKONOMİK YAPİYİ DEĞİŞTİRMEK

Yatırımları teşvik için alınan vergi temelde ekonomik yapıyı değiştirmek amacını gütmektedir. Belli hukuki statüye göre kurulan sermaye ortaklıkları, kooperatifler, kamu teşebbüsleri vb. teşebbüs ve işletme türlerine vergi avantajları tanınması, bazılarında vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesi önlemek istenen sektörler için ağır vergilerin konulması, büyük ya da küçük teşebbüslerin gelişmesini teşvik ya da önlemek için vergi avantajları tanınması ya da ağırlaştırılması yoluna gidilmesi, ekonomik yapıya değiştirmek amacını güden vergi politikası yollarından bazılarıdır.

2.12.2.7. BOŞ KAPASİTEYİ ÖNLEMEK

Kullanılan kapasite için normalin üstünde sağlanan kazançların vergilendirilmesi, boş kapasitenin kullanılmasını teşvik etmek için önerilen bir vergi politikası aracı olmuştur.

2.12.2.8. SPEKÜLASYONU ÖNLEMEK

Spekülasyonu önlemek amacıyla, spekülatif kazançlar ağır bir vergiye tabi tutulabilir. Normalin üstündeki stokların vergilendirilmesi de, teşebbüslerin varlıkları arasında denge sağlamak ve mali amaç yanında spekülasyonu önlemek amacı gütmektedir (Edizdoğan 1994: 62-64)

2.12.3. SOSYAL AMAÇLAR

Sosyal politika; topluluk içinde zayıf durumlarda olanları, güçleri uygun bulunmayanları isteyerek korumaktadır. Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranlarında saptanmasında sosyal amaç büyük ölçüde etkilidir. Sosyal amacın gerçekleştirilmesi için başvuru yollarından başlıcaları şunlardır:

2.12.3.1. GELİR VE SERVET DAĞILIMINI DÜZENLEMEK

Artan oranlı gelir vergileri, belli bir sınırın üstünde bulunan gelirlerden alınan ek vergi, gider vergilerinde vergiye tabi mal ve hizmetten alınan vergilerin bunların lüks olup olmamalarına göre farklılaştırılması, toplumdaki gelir farklılıklarını kısmen olsun kaldırmak amacını gütmektedir. Servet vergileri, türleri ile birlikte, diğer amaçlar yanında servet farklılıklarını ortadan kaldırmak amacını güden vergilerdir.

2.12.3.2. SOSYAL GÜVENLİĞİ SAĞLAMAK

Sosyal güvenliğin korunması modern devletin görevlerindedir. Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan vergiye tabi tutulması sosyal güvenlik amacıyla tanınan vergi avantajlarıdır. Yaşlılara, iktisaden korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılması, sosyal güvenlik amacına yönelmiş vergi politikası araçları olarak kabul edilebilir.

2.12.3.3. NÜFUS POLİTİKASINA İLİŞKİN AMAÇLAR

Bu amaçlara ulaşmak için sık sık “bekarlık vergilerinin” konulduğu görülmüştür. Örneğin, 1920 yılında Fransa’da kabul edilen böyle bir vergi buna güzel bir örnek teşkil eder. Almanya’da 1934 yılında uygulanan “evlilik yardımı” da aynı amaca yöneliktir. Fransa’da çok çocuklu aileler lehine veraset ve intikal vergilerine bazı mali hükümlerin getirilmesi, hatta iki çocuğun bulunması halinde tereke vergilerinden muafiyete yeter sayılması bir diğer örnektir. Bu ve buna bezer vergileri koymanın gerçek nedenlerinin mali amaç taşıyıp taşımadığı tartışma konusu yapılabilmesine rağmen, günümüzde bunlar gelir ve servet dağılımını düzenleyen birer araç olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan 1994: 65).

2.12.4 DİNİ AMAÇLAR

Vergi politikasına dini etkenlerin de müdahalesi söz konusudur. Gerçekten orta çağlarda katolik Avrupa ülkelerinde, musevilerden ayrıca özel vergiler alındığı görülmüştür. Keza İslam ülkelerinde müslümanların tabi oldukları yükümlülükler farklıydı. Örneğin zekat ve öşür müslüman olanlara yüklenen yükümlülükler olmasına rağmen, cizye ve haraç gibi vergileri müslüman olmayanlar öderlerdi. Sonraları vergi dini amaç yerine ırki görüşlerin etkisi altında tahsil edilir duruma gelmiştir. Nasyonel

Sosyalist Almanya'da musevilerin ayrı ve özel bir vergiye tabi tutulmaları bunun en tipik örneğini oluşturur.

2.12.5 AHLAKİ AMAÇLAR

Özellikle alkollü içkiler, tütün, uyuşturucu maddeler, vb. mallar üzerine konulana özel tüketim vergileri, bu malların tüketimini azaltmak ve böylece toplumun gerek ahlak, gerekse sağlık yönünden sağlam bir bünyeye kavuşmasını sağlamak amacını taşırlar. Yoksa bu maddeler üzerine önceleri koymuş olduğu vergiyi azaltarak tüketimlerini arttıracak olursa, verginin oranı öncelerine göre daha az olmakla beraber, hasılatı yükseleceğinden hazineye öncekinden daha fazla gelir sağlayabilir. Bu suretle mali amaç uğruna sosyal ve sağlıklı ilgili amaç feda edilmiş olur. Gerçekten bu gibi maddeleri aşırı miktarda tüketenler kazalara neden olma, ailevi geçimsizlikler, hastalıklar nedeniyle verimliliğin azalışı şeklinde topluma bazı sosyal maliyetler yüklerler. Bu nedenle sosyal maliyet ile özel maliyet arasında toplum aleyhine ortaya çıkacak farkı önlemek için kısıtlayıcı bir unsur olarak özel tüketim vergilerinden yararlanır. Başka bir deyişle, söz konusu malın tüketimi ile sosyal ve özel maliyet arasındaki fark, tüketicilerden vergi olarak alınır.

Görüldüğü gibi, sadece mali amaç ile konulmuş tarafsız vergiler artık uygulamadan kalkmıştır. Sosyal politika gibi bir takım amaçlar modern vergicilikte birinci derecede önemli bir yer almaktadır. Bununla beraber mali amacın bu mali olmayan amaçlar arasında kaybolmasına özellikle dikkat etmek gerekir. Çünkü devletin elinde belirli bir gelir bulunduğu ancak mali olmayan amaçları gerçekleştirebilmek mümkündür. Bu bakımından, mali olmayan amaçların mali amacın ortadan kaldıracağı durumlarda bu amaçlara bir son vermenin gerekli olacağı kendiliğinden ortaya çıkar. Etkin bir vergi politikası bu nedenle uygulanmak istenen maliye politikasının bir aleti olarak önem kazanmaktadır (Edizdoğan 1994: 66).

2.13. VERGİLEME İLKELERİ

Topluma fayda sağladıkları için devlet faaliyetlerinin çoğunu, kullanılanlardan alınan bedel yerine vergi ile finanse etmek gerekir. Bu çeşit devlet hizmetleri topluma bir bütün olarak fayda sağladıklarından, parçalara bölünüp satılmaları mümkün değildir. Bazı durumlarda teknik bakımından hizmetlerin satılması mümkünse de, bu işlem adaletsiz kabul edilmektedir. Devlet sosyal refah alanında faaliyet göstermeğe başladığı zaman “satış” anlamını kaybetmektedir. Çünkü, sunulan hizmetlerin hiçbirinin satılması mümkün değildir.

Vergileme, tanım gereği zora dayanır. Bu durumda özel tutumları ne olursa olsun kişiler bazı ödemeleri yapmaya zorunlu tutulurlar. Demokraside, hiç olmazsa halk temsilcilerinin çoğunluğunun onayı olmaksızın vergi koymaya olanak yoktur. Fakat vergi konduktan sonra, kişinin ödemek ya da ödememek konusunda bir tercih hürriyeti kalmaz. Zora dayanan bu özelliklerden dolayı, vergi tahsilinin kişilerin davranışları ve ekonominin işleyişi üzerinde çok önemli etkileri olabilir. Eğer vergi yapısının toplumun ekonomik hedeflerinin gerçekleşmesine engel olması istenmiyorsa, vergilerin seçiminde bunların dikkate alınması gerekir. Toplum için kabul edilen hedeflerin gerçekleşmesi için, buna ek olarak vergi yükünün kişiler arasındaki dağılımının da bu hedeflere uygun olması gerekir (Edizdoğan 1994: 137).

2.13.1 VERGİLEME İLKELERİNİN NİTELİĞİ VE GELİŞMESİ

Bir vergi sisteminin gelişiminde ve değerlendirilmesinde kullanılan vergileme ilkeleri olarak tanımlanan bu ölçüler, maliye ilmi hakkında yapılan çalışmalarda, ilk zamanlardan beri dikkati çekmiştir. Bu bakımından vergileme ilkelerinin ortaya konması, maliye ilminin doğumu ile başlamıştır denilebilir. Vergileme ilkeleri vergiciliğin anayasası niteliğindeki kurallardır. Vergi ile uğraşmış bütün iktisatçı ve maliyeciler vergileme ilkeleri üzerinde durmuşlardır.

Merkantilistler ve Fizyokratlar vergileme ilkeleri ile ilgili öğretiler kurmuşlardır; ancak Adam Smith'in koymuş olduğu ve her maliye kitabında yer alan ilkeler en çok tanınanı ve klasik olanıdır. Adam Smith'den sonra da vergileme ilkelerine karşı duyulan ilgi azalmamış, aksine artmıştır. J.R. Mc. Cullock, J.B. Say ve J.S. Mill bu konu üzerinde geniş bir şekilde durmuşlardır. Daha sonraları Mezzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti de Marco, F.Y. Edgeworth, H. Dalton ve A.C. Pigou aşını şeyi yapmışlardır. Çok yakın zamanlarda da bu konu ile yakından ilgilenmiş olanlara rastlanmaktadır. Bunlara örnek olarak, W. Gerloff, H.M. Groyes, J.F. Due, F. Neumark ve daha başkaları gösterilebilir.

Son zamanlarda vergi ilkeleri üzerinde yapılan araştırmalar ve sınıflandırmalar çoğunlukla, eskilerden ilke bakımından çok ayrı olmayıp, bunların bir bakıma geliştirilmiş ve zamanın koşullarına uydurulmuş şekilleri olmaktadır. Objektif bir olay sayılan vergi bile, gerek niteliği gerekse işlevleri bakımından değiştikten sonra, ideolojik bir nitelik taşıyan vergileme ilkelerinin değişmemesi düşünülemez. Vergileme ilkeleri, değişmez, başı ve sonu bilinmeyen birere kural niteliğinde değildir. Aksine bu ilkeler tarihsel kategorilerdir. Ancak belirli zaman ve ideolojilere göre bir değerleri olabilir. Vergileme ilkeleri, toplumun iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak nitelikte, vergilerin taşınması gereken vasıflardan ibarettir. Başka bir deyişle, vergiler öyle kriterlere göre seçilmelidir ki, bu seçimden sonra kurulan vergi sistemi, toplumun genel iktisadi ve sosyal hedeflerin gerçekleşmesini mümkün olduğu kadar kolaylaştırsın.

Bu bakımdan vergileme ilkelerinin dayandığı varsayımlar; iktisadi ve sosyal nitelikte olmak üzere başlıca iki çeşittir. Sosyal eğilimli yazarlar daha çok varsayımlara dayandıkları halde (örneğin, A. Wagner), iktisadi amaçlara dayanan J.F. Due gibi maliyeciler, vergide esas itibarıyla mali ve iktisadi görüş şeklinde önem ve öncelik vermektedirler. Bu iki temel görüş yanında çeşitli nitelik gösteren ayrımlar varsa da, istenilen sonucu sağlamakta uzak kalmışlardır (Edizdoğan1994: 137-141).

2.13.2. VERGİLEME İLKELERİNİN AYRIMI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLER

Bu başlık altında Adam Smith, Adolf Wagner, W. Gerlof ve F. Neumark, D. John F. Due'nin vergileme ilkeleri yanında günümüzdeki vergileme ilkeleri ele alınmıştır.

2.13.2.1. ADAM SMİTH'İN VERGİLEME İLKELERİ

A. Smith, ünlü kitabında dört temel ilkeye deyinmektedir. Bunlar sırasıyla; ödeme gücü, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Ancak hemen açıklamak gerekir ki, bu başlıklar yazar tarafından konulmuş değildir. Bu bakımdan kesinlik taşımazlar. Özellikle ödeme gücü ve iktisadilik ilkelerinin asıl anlam ve kapsamı üzerinde bugün bile birleşilmiş değildir. Şimdi bu dört ilkeyi kısaca açıklayalım.

i. Ödeme Gücü İlkesi;

Bu ilkeye “iktidar”, “eşitlik”, “adalet” ilkeleri de denilmektedir. Genellikle “adalet ilkesi” diye isimlendirilen bu kural, gerçekte, vergi yüklerinin dağıtımında adalet yerine eşitliğin gerçekleşmesini amaçlar. Bu nedenle ahlaki ve hukuki olmaktan çok iktisadi bir görüşü ifadesidir. Gerçekten, Smith'in ileri sürdüğü bu ilkeye göre, bireysel vergi yüklerinin, yükümlülere, bunların gelirleri ile ölçülen ödeme güçleri oranında dağıtılması ve saptanması gerekir.

ii. Belirlilik İlkesi;

Kesinlik adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımlardan keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır.

iii. Uygunluk İlkesi;

Kolaylık adı da verilen bu ilke, verginin yükümlüler için en uygun zaman ve şekilde, en uygun koşullar altında, taksitlere bölünerek alınmasını belirtir.

iv. İktisadilik İlkesi,

Tasarruf ilkesi de denilen bu ilkeye göre; yükümlülerin ödediği vergi ile hazinesine giren tutar arasında mümkün olduğu kadar az fark olmalıdır. Yani, verginin kesinleşmesi ve alınması için yapılan giderler az olmalı, yükümlülerin ödemesi ile verginin alınması arasında çok zaman geçmemeli, ödenen paralar aracılardan ve toplayıcıların yanında uzun bir süre tutulmadan devlet hazinesine yatırılmalıdır. Öte yandan bu ilke ile, Neumark'ın da belirttiği gibi verginin, etkileri bakımından, iktisadi faaliyete mümkün olduğu kadar az zarar vermesi de amaç olarak alınır.

Bu dört ilke, gerek yükümlü gerekse devletin yararlarını gözeten ana ilkeleridir. Fransız yazarlarının çoğu bu kuralları benimsemişler ve bunları değiştirilmeyeceğini ileri sürmüşlerdir. Hatta Rene Stourm'a göre bu kurallar "yükümlülerin hukuk beyannamesi" niteliğindedir. Ancak vergiler için bu dört ilkenin yeterli olamayacağı anlaşıldıktan sonra A. Smith'in öncülüğünü yaptığı vergileme ilkelerine yenileri eklenmiştir (Edizdoğan 1994: 141).

2.13.2.2. ADOLPH WAGNER'İN VERGİLEME İLKELERİ

A. Smith'in ileri sürdüğü ilkelere kısmen yararlanan Alman maliyecisi Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde değerlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır:

i. Mali İlkeler

- a) Yeterlik İlkesi
- b) Esneklik İlkesi

ii. İktisadi İlkeler

a) İktisaden uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi

b) Milli ekonominin üretim ve dağılım koşulları ile çeşitli yükümlü zümreleri üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi

iii. Ahlaki İlkeler

a) Genellik ilkesi

b) Eşitlik İlkesi

iv. Teknik ve İdari İlkeler

a) Belirlilik İlkesi

b) Uygunluk İlkesi

Vergileme ilkelerinin bu şekilde ayırımı kuşkusuz gerek kapsam, gerekse sistemli bir düzenleme biçimi yönünden Smith'in ilkelerine göre önemli bir gelişme sayılabilir (Edizdoğan 1994: 142).

2.13.2.3. W.GERLOFF ve F.NEUMARK'IN VERGİLEME İLKELERİ

W.Gerloff, çeşitli yazarlarca ileri sürülen ayırımları kendisine göre toplamak suretiyle bir çeşit "ayırımlar ayırımı" yapmış ve Neumark'da bu ayırımı temel olarak benimsemiştir. Her iki maliyecinin ortak denilebilecek vergileme ilkeleri ayırımı sistematik bir inceleme niteliği taşımaktadır. Ayırımında ilkeler 5 büyük grupta ele alınmıştır.

i. Objektif Vergi Miktarı İle İlgili İlkeler

a) Yeterlik İlkesi

b) Esneklik (Elastikiyet) İlkesi

c) İtidal (Ölçülük) İlkesi

d) İstikrar (Yerleşme) İlkesi

ii. Subjektif (Bireysel) Vergi Miktarı İle İlgili İlkeler

- a) İktidar (Ödeme gücü) İlkesi
- b) Fedakarlıkta Eşitlik İlkesi

iii. Vergi Yüklerinin Çeşitli Yükümlü Grupları Arasında Uygun ve Adil Bir Şekilde Dağıtılması İle İlgili İlkeler

- a) Genellik İlkesi
- b) Nisbilik İlkesi

iv. Verginin İktisadi ve Sosyal Etkileriyle İlgili İlkeler

- a) Verginin Tarafsızlığı İlkesi
- b) Verginin Sosyal Reform Aracı Olma İlkesi
- c) Verginin Milli Ekonominin Azami Verililiğini Sağlamasına Ait İlke
- d) Vergi Yükünün Kanın Koyucu Tarafından İstenilen Kimse Üzerinde Kalması İlkesi

v. Vergi Hukuku ve İdaresi İle İlgili İlkeler

- a) Belirlilik İlkesi
- b) Uygunluk İlkesi
- c) İktisadilik İlkesi
- d) Kanunilik İlkesi

(Edizdoğan 1994: 142).

2.13.2.4. JOHN F. DUE'NİN VERGİLEME İLKELERİ

Due'ye göre, vergileme ilkeleri ancak iktisadi düzene uygun kabul edilen hedeflere göre seçilebilir. Amerika'da çoğunlukla kabul edilen bu görüşe, çağımızdaki toplumda varolan düşünce birliğine göre, optimum iktisadi refah için dört amaç önemlidir.

- i) Başkalarının refahı ile tutarlı olmak koşulu ile azami seçiş hürriyeti,

- ii) Tüm kaynakların teknolojinin koyduğu sınırlar içinde, tüketici ve faktör sahipleri tercihlerine göre optimum hayat düzeyi,
- iii) Optimum büyüme hızı,
- iv) Toplumca kabul edilen adalet ölçülerine uygun bir gelir bölüşümü,

Due, bu 4 iktisadi amacı mali alanda gerçekleştirmeye yarayacak vergi sistemi için üç önemli ilkesi kabul etmektedir.

1. Tarafsızlık İlkesi
2. Adelet İlkesi
3. Etkin Bir Uygulama ve Minimum Vergi İdaresi Giderleri İlkesi (**Edizdoğan 1994: 143**).

2.13.2.5. GÜNÜMÜZDE VERGİLEME İLKELERİ

Yapılan ayrımlardan da anlaşılacağı gibi devletin görevleri konusunda, farklı dünya görüşlerine sahip insanlar arasında nasıl tam bir anlaşma görülmüyorsa, vergileme ilkelerinin tümü üzerinde herkesçe uyuşma da sağlanamamakta, bu da doğal sayılmaktadır. Ancak ortaya konulan vergileme ilkeleri içinde en çok önem kazananlar, vergileme adaletinin sağlanması ile vergi sisteminin etkinliğine ilişkin olanlarıdır. Özellikle vergide, adaletin sağlanması ile ilgili olan vergide genellik ve eşitlik ilkeleri, her vatandaşın az çok bildiği ve günlük hayatta çeşitli şekillerde dile getirilen ilkelere dir. Toplum içerisinde bir verginin uygulanış biçimi ve başarısı ile ilgili ileri sürülen değerlendirmelerde bu ilkelere den sık sık söz edildiği görülür. Bu nedenle önce vergide adalet ilkesini alarak, günümüzde adalet sorununa daha ılımlı ve kabul edilebilir yaklaşımlar olarak kabul edilen faydalanma ve ödeme gücü yaklaşımlarını değerlendirecek ve daha sonra etkinlik ilkesine yer vereceğiz (**Edizdoğan 1994: 144**).

2.13.2.5.1. VERGİDE ADALET İLKESİ

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı,

kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Bunun kişilerin çeşitli kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? Tüm bu soruların cevaplandırılması, vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların çoğu kez, vergide adalet ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Vergide adalet ile ilgili yasal düzenlemeler yapılırken, kanun koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle, adil olarak hazırlanmış olan vergi kanunlarının uygulama bakımından da adalete ters düşmeyecek etkinlikle uygulanması gerekir. Vergilerin adil olması gerektiği devamlı tekrarlanan bir formül olmakla beraber, anlaşılması güç bir konudur. Zira adalet, kişisel değer kazanan değer yargılarına bağlı subjektif bir kavramdır. Bu nedenle, kişiden kişiye olduğu gibi, dönemden döneme değişmekte, dolayısıyla üzerine kesin bir görüş birliğine varılmamaktadır. Kuşkusuz adil bir vergi sistemi, arzulanır bir özelliktir. Adalet, ahlaki bir norm olmakla beraber, pratik bir ihtiyaç olarak da belirmektedir. Çünkü yükümlüler bakımından, vergilerin kabul edilebilirlik niteliği taşıması için, adil olma özelliğini de içermesi gerekir. Devlet faaliyetlerinin maliyetine herkesin eşit bir şekilde katılması konusu, bir toplumun tamamının üzerinde birleştiği bir husustur (Edizdoğan 1994: 145).

Adalet sorununun iki önemli yönü vardır: Birincisi; aynı koşullar altındaki kişilerin gereken şekilde işlem görmesi; ikincisi ise, hemen hemen herkesin kabul ettiği değişik koşullarda (farklı durumlarda) olanların ayrı şekilde vergilendirilmeleri, yani ayrı miktarda vergi ödemeleridir. Vergi adaleti sorunu hakkındaki düşüncelere ve bu alanda ilgili politikalara hakim olmuş iki genel yaklaşım vardır.

2.13.2.5.1.1. FAYDA İLKESİ

Bu ülkelere göre, her fert kamu hizmetlerinden faydalanma oranında vergi ödeyecektir. Burada vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının kullanılması söz konusudur. Böylece her yükümlünün gönüllü olarak kamusal faaliyetlere yapmak

istediği katkı ile, ödeyeceği vergi aynı olacaktır. Fayda ilkesi ancak bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir. Bu ilkenin uygulandığı başlıca kamu gelirlerini; harçlar, şerefîyeler, resimler, ruhsatlar ve kamusal mal ve hizmetlerin kullanımı karşılığında alınan bedeller olarak sayabiliriz. Bununla beraber fayda yaklaşımından yararlanarak, bazı kamusal faaliyetlerde fayda esasına göre vergileme yapmak da mümkündür. Örneğin karayollarından büyük ölçüde fayda sağlayan motorlu araç sürücüleri tarafından karşılanması gerekir. Her sürücünün karayolunu kullanması, tükettiği akaryakıt ile doğru orantılı olduğundan, akaryakıt üzerinden alınacak bir vergi ile karayolu hizmetinin maliyeti finanse edilecektir **(Edizdoğan 1994: 146)**.

Fayda ilkesinin diğer bir uygulama alanı; çalışanların sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı amacıyla oluşturulan fona yaptıkları katkılardır. Çalışanların maaş ve ücretlerinden düzenli olarak kesilen primler bir fonda toplanarak ileride yararlanacakları emekli aylıkları, sağlık hizmetleri, işsizlik sigortası ve diğer sosyal güvenlik vergileri bu belirtilen amaçların dışında kullanılmadığından, söz konusu katkılar fayda ilkesine uygun vergilerin klasik bir örneğini oluşturur. Fayda ilkesi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında yardımcı olmakla beraber, gelir dağılımında adalet amacına ters düşer. Zira vergilemede gelir ya da servet gibi bir matrah esas alınmamakta, matrah marjinal fayda olmaktadır **(Edizdoğan 1994: 146)**.

2.13.2.5.1.2. ÖDEME GÜCÜ İLKESİ

Adil bir vergilemenin bireyler ödeme gücüne uygun bir biçimde saptanması gerektiği görüşü, fayda ilkesinden de önce ele alınmıştır. 16. yüzyılda Gucciardini artan oranlı vergilerin savunulması biçiminde bu ilkeye yer vermiştir. Daha sonraları çeşitli ekollere bağlı Bodin, Rousseau, Sismondi, J.S. Mill, J.B. Say, A. Wagner gibi yazarlar bu ilkeyi adalet ölçüsü olarak savunmuşlardır. Günümüzde ise A.C. Pigou, H. Dalton gibi yazarlar ödeme gücü ilkesini refah maksimizasyonu yönünden ele almaktadır. Ödeme gücü ilkesinde fayda ilkesindeki gibi, kaynak dağılımında etkinlik düşünülmez, tek amaç gelir dağılımında adalettir. Bu bakımdan vergilendirmede vergi veren kişinin

vergi ödeme gücü esas alınmakta, kamusal faaliyetlerden sağlanan fayda önemli olmamaktadır (Edizdoğan 1994: 147).

Ödeme gücünün göstergesi önceleri mülk olarak kabul edildiği halde, endüstriyel toplumun doğuşu ile gelir olmuştur. Ancak son zamanlarda tüketim düzeyinin de, ödeme gücünün bir göstergesi olduğu görüşü savunulmaktadır. Bunlardan hangisinin seçileceği ve vergi yükünün gelir, servet ya da harcamanın değişmesi oranında ne miktar değişeceği, ödeme gücü ilkesinin önemli sorunlarından. Bununla beraber, tarımsal aşamada ödeme gücü göstergesi olarak arazi, tahıl ve hayvan gibi nesnelere temel alınırken; sanayileşmiş toplumlarda, gelir, tüketim ve servet ödeme gücünü belirleyen göstergeler olarak alınmaktadır. Çağdaş toplumlarda da ödeme gücü saptanırken; gelir, ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına sokulmaktadır. Ödeme gücü ilkesinin amacı, vergi yükü dağılımında adalet sağlayarak gelir bölüşümündeki adaletle yaklaşmaktadır. Ödeme gücü ilkesi, özendirici unsurlar üzerinde bazı olumsuz etkiler yaratabilmekte ve böylece tarafsızlık kuralını bozabilmektedir. Öte yandan iktisadi durumun ölçülerine göre kanun, başka bir deyişle, ödeme gücü ilkesine dayanan vergiler başarıyı cezalandırıp, tembelliği ve başarısızlığı ödüllendirerek, bazı insanlarda çalışma isteğini zayıflatmaktadır. Bu bakımdan, ödeme gücü ilkesinin vergi yapısının kurulmasında ve değerlendirilmesinde kullanılacak ölçüleri sağlaması için ödeme gücünü ya da iktisadi durumu saptayacak ölçüler geliştirilmelidir (Edizdoğan 1994: 148).

2.13.2.5.1.2.1. ÖDEME GÜCÜNÜN GÖSTERGELERİ

Bunun için, daha önce belirttiğimiz başlıca üç temel ölçünün kullanılması gerekmektedir. Bu ölçüler; çoğu zaman belirli bir hayat düzeyinin gerektirdiği harcamalara etki eden koşullara göre ayarlanan gelir, şahsi servet ve bazı mal çeşitleri yapılan harcamaların miktarıdır.

i. Gelir:

Birey ya da olarak vergi birikiminin iktisadi durumu ya da ödeme gücü, genellikle gelirine bağlıdır. Çünkü gelir, hasıladan birey ya da ailelerin faydalanma derecelerini belirleyen değerdir. Gelir kavramının içinde harcanan değerlerle tasarruf edilen değerler birlikte yer alır (**Edizdoğan 1994: 150**).

ii. Servet:

Gelir getiriyorsa, servetin vergi ödeme gücünü bu gelir temsil eder. Gelir getiren servetin, bu gelirden bağımsız olarak bir iktisadi gücü olduğu temel olarak kabul edilmekte, bu bağımsız güç de, servetten doğan gelirin daha ağır bir yükümlüğe tabi tutulması ile, ayrıca vergilendirilmiş olmaktadır (**Edizdoğan 1994: 151**).

iii. Tüketim Harcamaları:

Gelir ve servetin yanısıra , bunların tüketim ile harcanması da vergi ödeme gücünün ayrı bir göstergesidir. Bugünkü vergicilik anlayışına göre; gelirin elde edildiği anda vergilendirilmiş olması, elden çıkarıldığı anda ayrıca vergilendirilmesine engel değildir. Ancak bazı iktisatçılar tümüyle gelirin değil, bundan sadece tüketime harcanan kısmın bir ödeme gücünü temsil ettiğini, bu nedenle vergilemeye esas olarak gelir yerine, tüketim harcamaları toplamının alınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir (**Edizdoğan 1994: 152**).

Hobbes ve ondan sonraki düşünürlere göre, gelir ancak harcadığı esnada sahibinin refahına bir katkıda bulunabilir. Harcanmayan gelir, tasarruf olarak saklanmakta ve sahibine bir tatmin sağlamamaktadır. Tasarruf edilen gelir yatırıma yönlenebilirse de, yatırım doğrudan doğruya tatmin aracı değildir. Ancak, yatırımdan gelir elde edilir ve bu da tüketime harcanırsa o zaman bir tatmin sağlanmış olur, bu harcamanın yapıldığı esnada ise vergilendirme olmaktadır. Buna göre bireyler ya da aileler iktisadi kaynaklardan kendi refahları için faydalandıkları derecede

vergilendirilmiş olmakla, vergi adaleti bir bakıma refah ölçüsüne oturtulmak istenmektedir (Edizdoğan 1994: 152).

Vergi açısından, yukarıdaki unsurlardan sadece birinin esas alınması uygun değildir. Zira, sadece gelirin vergilendirilmesi halinde vergi ödeme gücünün göstergesi sayılabilecek servet unsurları dikkate alınmamış olacaktır. Tek başına harcama esas alınır, harcamaları aynı ancak gelir ve servetleri farklı kişilerin durumları değerlendirilmeyecektir. Sadece servet vergisi uygulanırsa, servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi bakımından çeşitli sorunlarla karşılaşılacaktır. Bu durum, vergilendirme bakımından tek kaynağın esas alınmasının yetersiz kalmasına ve vergi adaleti açısından yükümlülerin gelir ve servetleri ile harcamaların bir arada dikkate alınmasına ihtiyaç göstermiştir. Nitekim, günümüzde hemen her ülkenin vergi sisteminde, gelir vergisi yanında harcama ve servet vergilerinin çeşitli uygulamalarına da yer verildiği görülmektedir (Edizdoğan 1994: 153).

2.13.2.5.1.2.2. ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA KULLANILAN ARAÇLAR

Herkesin iktidarıyla orantılı vergi ödemesi demek olan ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesi, modern vergiciliğin en önemli problemlerinden biridir. Bu amaca ulaşabilmek için, herşeyden önce vergilerin şahsileştirilebilmesi yani vergilemede yükümlünün ödeme gücünü belirleyen unsurların dikkate alınması gerekir. Subjektif unsurların vergilemede dikkate alınabilmesi bazı tekniklerin uygulanabilmesiyle mümkündür.

i. En Az Geçim İndirimi:

Vergi ödeme gücünün başlangıç noktası, yükümlülerin fiziki varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli asgari gelirdir. Bu durumda vergi ödeme iktidarı, bu asgari miktarı aşan kısmı vergi dışı bırakıldıktan sonra, kalan kısmı üzerinden vergi alınacaktır. Halen Türkiye’de GVK m. 31 de, sadece gerçek usulde ücret geliri elde edenlere uygulamak üzere, özel indirim adı verilen bir müesseseye yer verilmiştir. Özel indirim uygulamasında gelir elde eden kişi önemlidir. Dolayısıyla hem aile reisi, hem de eş

ücretli olarak çalışıyorlarsa, her ikisi de özel indirimden yararlanabilmektedir. En az geçim indiriminin spesifik uygulama alanı, sübjektif dolaysız vergiler ve özellikle gelir vergisidir (Edizdoğan 1994: 155).

ii. Artan Oranlılık:

Gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerde, genellikle üç tip oran uygulanmaktadır: Gelir arttıkça vergi yükü azalıyorsa başka bir deyişle matrah artışları karşısında vergi miktarı gitgide azalan miktarlarda artıyor ise, “ tersine artan oranlılık ” her seviyedeki gelir için gelirin belli bir yüzdesi vergi olarak alınıyorsa “ düz oranlılık”, gelir arttıkça vergi yükü artıyor yani vergi oranı yükseliyorsa “ artan oranlılık ” söz konusu demektir. Artan oranlı vergiler matrahın büyümesi ile birlikte oranı da yükselen vergilerdir. Daha geniş olarak tanımlanırsa matrahları yükseldikçe oranları artan ya da matrah sabit kaldığı halde, bununla ilgili olayların etkisiyle, oranları artan vergilerdir. Ancak, bu tür vergilerde oran bazen matrahın büyümesinin dışında ki nedenlerle de yükselebilir. Örneğin Veraset ve İntikal Vergisinde vergi matrahının yanı sıra mirasçılarının murise olan akrabalık derecesi de oranı etkilemektedir. Akrabalık derecesi uzaklaştıkça vergi oranı yükselir, bunun yanı sıra süre faktörü, medeni durum vb. faktörler de vergi oranının artmasına neden olabilir. Artan oranlılığın en önemli uygulama alanı Gelir Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergileri olmakla beraber, servet, randıman ve hatta bazı tüketim vergilerinde bile artan oranlı oranlara rastlamak mümkündür (Edizdoğan 1994: 160).

iii. Ayırma İlkesi:

Vergilerin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan, vergilerin şahsileştirilmesinde kullanılan araçlardan bir diğeri de ayırma ilkesidir. Ayırma ilkesi kısaca, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin birinciler lehine farklı vergilendirilmesi olarak tanımlanır. Bu ilkenin esasında, sermaye gelirinin, emek gelirine oranla daha yüksek vergi ödeme iktidarını yansıttığı görüşü vardır.

Ayırma ilkesi, gelişmiş ülkelerde genellikle emek lehine farklılaştırılmış oranlar biçiminde uygulanırken, memleketimizde sermaye geliri lehine uygulanmaktadır. Çünkü sermaye geliri lehine %100'lere varan yatırım indirimi, yüksek oranlı hızlandırılmış amortismanlar, vergi afları ve istisna ve muafiyet uygulamaları bunu doğrulamaktadır. Kaldı ki emek geliri elde edenler lehine uygulanan günlük 730.000 TL. tutarındaki özel indirim de enflasyon nedeniyle hiçbir önemi kalmamaktadır.

2.13.2.5.2.VERGİLEMEDE ETKİNLİK İLKESİ

Bir ekonomide kaynakların yeniden dağılımı ile herhangi bir kimsenin refahında azalma olmadan, bir başkasının refahı artırılmıyorsa, Pereto Optimumu olarak bilinen etkinlik kıstası gerçekleşmiş olabilir. Çağdaş toplumların refah hedefi, bu etkinliğin gerçekleşmesidir. Vergi üretici ve tüketiciler üzerinde çeşitli etkiler meydana getirir. Verginin, vergi miktarı kadar bir refah kaybına yol açması mümkündür. Ancak, vergi, bireylerin vergi öncesi karar ve tercihlerinin değişmesine yol açabilir. Bu durumda, optimal kaynak dağılımında bir sapma meydana gelmesi halinde, verginin "aşırı yükü" ne değinilir. Bir verginin toplam yükü ya da neden olduğu toplam refah kaybı, vergi miktarı ve aşırı yükünden ibarettir. Aşırı yük kavramı, etkinlik kaybı ile eş anlamlı olarak da kullanılmaktadır (**Edizdoğan 1994: 165**).

Vergilerin etkinlik kaybına yol açmaması için, belirli ve sınırlı işlevlerini aşmadan, başka bir deyişle piyasa sisteminin işleyişine müdahalede etmeden düzenlenmesi gerekir. Bu ilkeye vergi tarafsızlığı ilkesi de denir.

Buna göre, tarafsız bir vergi, piyasa kesiminde mal ve hizmetlerin nispi fiyatlarını etkilemez. Bunun anlamı, vergi öncesi mal ve hizmetlerin fiyatları arasında nispi bakımdan bir değişiklik olmamasıdır. Bir ekonomide Pereto Optimumu gerçekleşmişse, bir verginin ya da vergi sisteminin ekonomiyi mümkün olduğu kadar az etkilemesi, başka bir deyişle asgari aşırı yük meydana getirmemesi, etkinlik kıstası açısından arzulanır. Diğer yandan ekonomi, Pareto Optimumu noktasında uzak ise, bir vergi ya da vergi sistemi ekonomiyi bu noktaya doğru etkilemelidir. Vergiler, kamu harcamalarının finansmanını sağlamakla birlikte özel harcamaları da kısıtlamaktadır. Başka bir deyişle,

verginin almaşığı özel harcamalardır. Vergiler bu özellikleri, dolayısıyla iktisadi dalgalanmaları denetleyebilecek niteliktedir. Daha doğrusu bir verginin etkinliği, bu nitelikte olup olmamasına bağlıdır. Vergilerin gelir esneklikleri, istikrar politikasının başarısını etkiler. Bazı vergiler özel harcamaları kısabilme açısından, diğer bazı vergilere göre daha etkin sayılabilir. Keza bazı vergiler de, vergi tekniğindeki bazı düzeltmelerle ekonomik canlanmayı sağlayabilir. Genelde her verginin bu özellikleri taşıması beklenemez. Bu açıdan gelir vergileri diğer vergilere oranla daha etkilidir **(Edizdoğan 1994: 166)**.

Bir vergi sisteminin etkinliği büyük ölçüde vergi yönetiminin başarısına da bağlıdır. Zora dayalı bir finansman türü olarak vergiler, yükümlülerden hukuki baskı ile toplanır. Vergilerin devlet adına toplanması, vergi örgütlerince yürütülür. Gerçekte vergi yönetimi, yükümlünün bu alandaki çabalarını da kapsayan daha geniş bir kavramdır. Vergi yönetiminin yetersizliği halinde, yükümlüler çeşitli yollarla vergi kaçırma yolunu seçeceklerdir. Vergi yönetiminin aksaması kamusal malların finansmanını da aksatacaktır. Bunun sonucu, devlet, faaliyetlerini para basma ile finanse etme yolunu seçecektir. Bu durumda ortaya çıkacak enflasyon, nispi fiyatlar da etkileyecek, dolayısıyla kaynak dağılımında etkinlikten sapmalar meydana gelecektir.

Vergi yönetim maliyetlerinin düşürülmesi hazinenin de yararına olacaktır. Böylece hazine bir birim vergi geliri için, daha az harcama yapmış olacaktır. Keza, yükümlüler ödedikleri verginin, yerinde harcadığını görerek, vergi ödemede daha istekli davranacaklardır. Vergi yönetiminin maliyetinin asgariye indirilmesi bir etkinlik şartıdır. Bununla birlikte vergi yönetiminin maliyetinin asgari olması, etkinlik için yeterli değildir. Etkin bir vergi yöntemi, en az harcamayla mümkün olan en yüksek geliri toplayabilen vergi yönetimidir **(Edizdoğan 2000: 167)**.

2.14. VERGİLEMEYE İLİŞKİN BAZI SORUNLAR

2.14.1 VERGİ YÜKÜ

En basit anlamıyla vergi yükü, sadece belirli bir vergi miktarını değil, vergi ile bunun içinden ödenen gelir ve servet arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu bakımdan vergi yükü, çeşitli kriterlere ya da bakış açılarına göre, toplumda yada çeşitli toplum kesimlerinin sahip buldukları ödeme güçleri karşısında katlandıkları vergi tutarının oransal ilişkisini ifade etmektedir. Geniş anlamıyla vergi yükü, belirli bir dönemde devlete veya kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle, bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasında sayısal ilişkidir. Vergi yükü ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılı olmaktadır. Başka bir ifade ile vergi yükü ödenen vergi miktarı artıkça artmakta buna karşılık bireylerin gelir ve servetleri artıkça azalmaktadır (**Gündüz 1989: 84**).

Vergi yükü hesaplarına vergilerin kamu harcamaları ile ilişkisinin kurulması, ve vergilemenin gerçekleşmesinin ortaya konulması, ekonomilerde uygulanacak vergi politikasının tespit ve uluslar arası kuruluşlara maddi ve parasal yardımların belirlenmesi amacıyla başvurulmaktadır (**Akdoğan 1989: 382**).

2.14.1.1. VERGİ YÜKÜ ÇEŞİTLERİ

Vergi hesaplamalarında genellikle, Toplam Vergi Yükü, Kişisel Vergi Yükü, Net Vergi Yükü, Gerçek Vergi yükü olmak üzere dört çeşit vergi yükü üzerinde durulmaktadır (**Aksoy 1991: 296**). Ayrıca, Bölgesel Vergi Yükü, Sektörel Vergi Yükü, gibi kavramlardan da bahsedilmektedir (**Akdoğan, 1989: 383**).

2.14.1.1.1. TOPLAM VERGİ YÜKÜ

Bir ülkede belirli bir dönemde ödenen vergilerin, o dönemde ülkenin Gayri Safi Milli Hasılasına oranı Toplam Vergi Yükü'nü oluşturur (**Öner, 1986: 128**). Buna göre toplam vergi yükü şöyle hesaplanabilir. Toplam Vergi Yükü = Toplam Ödenen Vergiler

/ Gayri Safi Milli Hasıla Verginin ödenmesi kişinin gelirinde bir azalma meydana getirir. Bu nedenle bir yük gibi düşünülmektedir. Vergi ödeyenlerin toplam refah kaybı, devlet harcamalarından yararlanan kişilerdeki refah artışını gerisinde kalıyorsa vergi yükünün yararlı olduğu söylenebilir. Vergi devlet harcamalarının finansmanını karşıladığı gibi, enflasyonun önlenmesi, gelir ve servet farklılıklarının azaltılması, belli bölgelerdeki ve alanlardaki faaliyetleri kısılması vs. gibi konularda ülke kalkınmasında önemli rol oynamaktadır. Bu gün devlet gelirlerinde vergilerin payı %70 ile %90 oranında değişmektedir (Turhan 1987: 265). Toplam vergi yükü oranları, sosyal refah seviyesinin vergilerin ne ölçüde etkisi altında bulunduğunu ve aynı zamanda makro açıdan belirli bir dönemde meydana getirilen hasıla içinden ne kadarlık bir kısmının vergi olarak devlete geçtiğini gösterirse ülkelerarası karşılaştırmalarda geniş ölçüde kullanılır (Anıl 1973: 16).

2.14.1.1.2. KİŞİSEL VERGİ YÜKÜ

Kişisel Vergi Yükü, sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Aksoy 1991: 297). Sübjektif vergi yükü, kişilerin vergi ödemeleri sonucu vergiye karşı olan psikolojik tutumlarını ifade eder. Sübjektif vergi yükünü hesaplamak mümkün değildir. Objektif vergi yükü ise, kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin aynı dönemde elde ettikleri gelire oranlanmasıdır. Bunu bir formülle göstermek gerekirse şöyle yazabiliriz. $\text{Kişisel Vergi Yükü} = \frac{\text{Kişinin Ödediği Tüm Vergiler}}{\text{Kişinin Geliri}}$ 'dir.

2.14.1.1.3. NET VERGİ YÜKÜ

Net Vergi Yükü, belirli bir dönemde ödenen vergilerden, o dönemde yapılan kamu hizmetlerinden sağlanan yararların düşülmesi sonucu elde edilen değer gelire nispeti olmaktadır. Ancak hemen ifade etmek gerekir ki, kamu hizmetlerinin faydalarını ölçmek kolay bir iş değildir. Bu nedenle, net vergi yükü zor ve tartışmalıdır. Buna rağmen, formülle ifade etmek istenirse şu şekilde yazılabilir. $\text{Net Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen vergiler} - \text{Kamu Hizmetlerinden sağlanan fayda}}{\text{gelir}}$ (Aslan 1992: 58).

2.14.1.1.4. GERÇEK VERGİ YÜKÜ

Verginin yansması olayını da hesaplara kattığımızda, net vergi yükü, kavramını biraz daha genişletmek suretiyle, gerçek vergi yükü kavramına ulaşabiliriz. Yine burada da belirtmemiz gerekir ki, gerçek vergi yükünü hesaplamak için kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların hesaplanması, ayrıca yansıyan ve yansıtılan vergilerin bilinmesi gerekmektedir. O halde gerçek vergi yükü, net vergi yükünden daha zor hesaplanmaktadır, denebilir (Aksoy 1991: 298).

Kişisel Vergi Yükü = (Öd. Vergi + Yan. Vergiler) – Kamu Hiz. Sağ. Fayda + Yansıtılan Vergiler / Gelir. Ancak bu hesaplamalarda kamu hizmetlerinden sağlanan fayda ile yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplanması son derece zordur. Bu nedenle uygulamada genellikle toplam ve kişisel vergi yükü kavramları kullanılmaktadır.

Vergi yükü veya vergi kapasitesi özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemle üzerinde durulması gereken bir konudur. Söz konusu ülkelerde sermaye birikimi yetersiz olduğu için kalkınmanın temel etkeni olan yatırımların finansmanın karşılanmasında vergiler cebri bir tasarruf aracıdır. bu nedenle vergi yükünün yükseltilmesi için dolaysız ve servet vergilerinin paylarının artırılması gerekir (Aslan 1992: 59).

2.14.2. VERGİNİN YANSIMASI

2.14.2.1. KAVRAM

İktisadi faaliyette bulunan bir birey, elde ettiği geliri üzerinden bir vergi ödediğinde, değişim sürecine katılan bir bireyin varlığından yararlanılarak vergi yükünü hafifletebilir. Başka bir deyişle, sunduğu hizmet ya da sattığı malın fiyatını vergi tutarı kadar yükselterek vergi yükünden kurtulabilir. Bir yükümlünün değişim aktinin verdiği fırsatla, vergiyi başka bir bireyin üzerine transfer etmesi olayına verginin yansması adı verilmektedir. Yansma vergi yükünün fiyat mekanizması aracılığı ile başkasının üzerine devredilmesidir (Edizdoğan 1994: 108).

2.14.2.2. YANSIMA TÜRLERİ

Verginin yansımaları, çeşitli durum ve koşullara göre türlere ayrılır. Bunları aşağıdaki başlıklarda toplayabiliriz.

2.14.2.2.1. İLERİYE DOĞRU YANSIMA – GERİYE DOĞRU YANSIMA

Vergi yükü, verginin ilk konduğu yerde kalmayıp vergi yükümlüsü tarafından başkasına yüklenmeye çalışılır. Eğer tüketici vergi ödeyen üreticinin malından daha çok alıyorsa, üretici fiyatı arttırmak suretiyle verginin bir kısmını tüketiciye devretmeye çalışır. Buna ileriye doğru yansımaya adı verilir. Böylece üzerine vergi tarh edilen bir üretici onu tüketiciye yansıtabilir ya da satıcı onu satın alana devredebilirse, vergi ileriye doğru tüketiciye ya da satın alana yansıtılmış olur. Öte yandan, eğer vergiyi ilk ödeyen alıcı ise, bunları tüketim malları taleplerini kısma vergiyi müteşebbisin üzerinde bırakır. Ancak bu nedenle faktör talebi de azalıyorsa, verginin bir kısmı faktör sahiplerine yansiyabilir. Böylece vergi, önce tüketiciye ya da satıcıya devredilirse, vergi geriye doğru yansımış olur. Örneğin; çimento üzerine bir vergi konduğunda ya da eskiden mevcut bir verginin artırıldığını varsayalım. Çimento üreticisi çimento birim fiyatını ancak bu verginin yarısı kadar arttırmanın mümkün olduğunu müşahade ederse, çimento alıcısının sadece o kadarını aktaracaktır. Bu ileriye doğru yansımadır. Verginin geri kalan kısmı başka bir olanak yoksa kendisinin üzerinde kalacak, yani çimento üreticisi yeni verginin yarısının nihai yükümlüsü olacaktır. Ancak piyasadaki koşullar, üreticiye işçi ücretlerini ya da kendisine satılan toprağın fiyatını aşırı miktarda düşürme olanağını veriyorsa, bu olanağı kuşkusuz kullanacaktır. Bu durumda yansımaya geriye doğru olacak ve verginin nihai yükümlüsü işçi ya da toprak satıcısı görünecektir (**Edizdoğan 1994: 110**).

2.14.2.2.2. KANUNİ YANSIMA-İKTİSADİ YANSIMA

Kanun koyucu vergi kanunlarında verginin kanuni yükümlü üzerinde kalması gerektiğine ya da kanuni yükümlünün verginin yükünü başkasına devredilebileceğine

dair açık ve seçik bir biçimde hüküm taşıyan maddelere yer vermişse, bu durumda vergi yansımaları kanunidir. Örneğin, Gümrük Vergilerinde malı ithal eden ithalatçıya, ithalat sırasında ödediği vergiyi malı satarken yasal olarak malın fiyatına ekleme hakkı tanınmışsa, burada kanuni yansımalar söz konusudur. Memleketimizde uygulanan dolaylı vergilerden Katma Değer Vergisi ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, kanuni yansımalar şeklinin gerçekleştiği vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Eğer kanun koyucu, vergi yasalarıyla vergi yükünün yansımaları hakkında hüküm getirmiş olduğu halde, vergi yansımaları ve kanuni yükümlü üzerinde kalıyor ya da kanun koyucunun istediği yönde yansımaları, yansımaların istenmediği bir vergi de yansımaları bu durumda iktisadi yansımalar söz edilir. Kuşkusuz iktisadi yansımalar, ödenmiş olan verginin tamamen ya da kısmen yansımaları bilmesi şeklinde gerçekleşebilir. Örneğin, 1318 sayılı finansman kanununda yer alan Taahhüt Alım Vergisi, kanuni yükümlüyü taahhüt satın alan kimse olarak saptadıktan sonra, vergi yükünün yansımalarıyla ilgili hiçbir hükme yer vermediği için, vergi yükünün kanuni yükümlü üzerinde kalmasını istediği ortaya çıkmaktadır. Buna karşı taahhüt alan kimse taahhüt alım fiyatını vergi kadar düşürmek suretiyle vergi yükünü satıcıya aktarırsa, geriye doğru bir yansımalar olayı gerçekleşmiş olur. Kanuni yansımalar ile iktisadi yansımalar arasındaki fark, ilkinde vergiyi ödeyen yükümlünün yükünü bir başkasına yasal olarak devretmesi, diğerinde ise yansımaların iktisadi koşullara bağlı olarak ortaya çıkmasıdır. Kanuni yansımalar, ancak iktisadi koşullar el verdiği takdirde gerçekleşebileceği için, tüm yansımalar olayların iktisadi olduğu, kanuni yansımaların yasal bir kavramda öteye gidemeyeceği ileri sürülebilir (Edizdoğan 1994: 111).

2.14.2.2.3. SINIRLI YANSIMALAR – SINIRSIZ YANSIMALAR

Yansımaların belirli bir yönde olacağını ve belirli iktisadi unsurlar ya da kişiler üzerinde toplanacağını, yansımalar sonucu verginin yayılmasında söz edilemeyeceğini ifade eden yansımalar sınırlı yansımalar denir. Yansımaların sınırlı olacağına dair bazı görüşler ileri sürülmüştür. Adam Smith, vergi yükünün sonunda satıcı üzerinde kalacağını, Ricardo ise tüketiciler üzerine yükleneceğini ileri sürmüşlerdir. Lord

Mansfield, Hamilton, N. F. Canard, Verri, Thiers gibi bazı yazarlar ve teorisyenler yansımının sınırsız olacağını, sırttan sırta yüklemek, transfer edilmek suretiyle vergi yükünün tüm topluma yayılacağını ve hissedilmeyecek hale geleceğini savunmuşlardır. Örneğin Canard vergiyi, birleşik kaplardaki sınının dağılım biçimine benzeterek, birleşik kaplara su eklenmesi ya da suyun azaltılması halinde ortaya çıkan dağılımdan hareketle, verginin dağılım ve yayılmasının sınırsız olacağını belirtmiştir.

Bu gün için yansımının kesin olarak sınırlı ya da sınırsız olacağını önceden söyleme olanağı yoktur. sınırlı yansımaya Görüşü dar kapsamlıdır ve vergi yükünden toplumun çeşitli kesimlerinin alacağı payı ihmal etmiştir. Sınırsız yansımaya görüşü ise, toplumu oluşturan bireylerin farklı ekonomik ve sosyal durumlarda olduklarını, buna ve ekonomik koşullara bağlı olarak yansımının kısmen gerçekleşebileceğini dikkate almamıştır. Bu bakımdan her verginin yansımısını, içinde bulunulan ekonomik ve hukuki koşullarla verginin türüne göre ayrı ayrı değerlendirmek gerekir (Edizdoğan 1994: 112).

2.14.2.2.4. MUTLAK YANSIMA – DİFERANSİYEL YANSIMA

Mutlak yansımaya, belirli bir vergideki artışın, gelir dağılımı üzerinde yarattığı etkidir. Bu yansımaya şeklinde kamu harcamaları sabit kabul edilirse, bir vergideki artışın toplam talepte azalma, işsizlik vb. makro etkileri meydana gelir. Bu makro etkilerin de gelir dağılımı üzerinde etkisi olur. Diferansiyel vergi yansımaları ise, kamu harcamaları sabit varsayıldığında belirli bir vergi ile bir diğer verginin değiştirilmesi halinde, gelir dağılımında meydana gelen değişmeyi gösterir.

2.14.2.3. YANSIMAYI BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Yansımaya türlerinin çokluğu ve yansımının gerçek hayat bakımından taşıdığı önem nedeniyle eskiden beri bu konu üzerinde durulmuş ve çeşitli teoriler ortaya konulmuştur. Günümüzde geçerli olan ve gelir dağılımını değiştirmeyi amaçlayan modern yansımaya teorisi, zıt fakat aynı ölçüde kullanılma olanağı bulunan iki yaklaşım şeklindedir: Mikro ve makro ekonomik yaklaşımlar (Edizdoğan 1994: 113).

2.14.2.3.1. MİKRO EKONOMİK YAKLAŞIM

Geleneksel kısmi analiz olarak da nitelendirilen mikro ekonomik yaklaşım, iktisadi sürecin sadece belirli bir kısmı için olmakta ve fiyat teorisi ile aralarında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü, bu analiz yansıma olayını piyasa faaliyetlerine katılanların davranışları sonucunda ortaya çıkan özel nitelikte bir fiyat oluşum olayı olarak görmekte, dolayısıyla serbest rekabet ya da monopol varsayımı altında piyasa ve fiyat teorisi yardımıyla açıklamaya çalışmaktadır. Yansımayı belirleyen mikro ekonomik faktörler şunlardır:

- Arz ve talebin esnekliği ve yapısı
- Piyasa yapısı
- Verginin türü ve niteliği
- Verginin yüksekliği,
- Vergilendirilen malın türü (Edizdoğan 1994: 114).

2.14.2.3.2. MAKRO EKONOMİK YAKLAŞIM

Makroekonomik açıdan yansımanın gerçekleştirilmesini etkileyen başlıca faktörler şunlardır:

- Ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum
- Yükümlülerin vergileri finansman şekli
- Devletin vergi gelirlerini büyük bir zaman boşluğu olmadan harcaması (Edizdoğan 1994: 116).

2.14.3. VERGİDEN KAÇINMA

Vergilerden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin, vergi kanunlarının teşvik, muafiyet ve istisnalardan faydalanarak, daha az vergi ödemektir (Özdemir 1988: 27). Yani vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağıllık kurulmaksızın vergilendirme alanının dışında kalmasıdır (Saygılıoğlu 1990: 13). Vergi

kanunları yürürlüğe girdikten sonra herkes, öngörülen kanunlara uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak hiçbir kimse, mutlak vergi yükümlüsü olmak için özel bir çaba göstermek zorunda değildir. Kanun belli bir seviyenin altında gelir, servet, kazanç vb. elde edenlerin vergi ödememelerini öngörmüşse bundan herkesin yararlanmak istemesi doğaldır.

İşte vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini en aza indirmeleri vergi kanunlarına uygun bir biçimde gerçekleştirilirse, vergiden kaçınma olayı söz konusu olur. Bu nedenle vergilerden kaçınma bir kimsenin vergi yükümlülüğünü kanunlara uygun olarak azaltması olayı olarak tanımlanmaktadır. Vergilerden kaçınma bir suç değildir. Suç olmayınca cezai bir yaptırımın uygulanması da mümkün değildir.

Mükellefler imkan buldukça vergiden kaçınmaya çalışırlar. Buna karşılık vergi hukuku bu tür vergiden kaçınmaya engel olmamaktadır (Turan 1979: 267). Günümüzde hemen her yerde, yükümlüler bazı yöntem ve olanaklardan yararlanarak vergiden kaçınmanın yollarını aramakta ve bu çabalarında da başarı sağlamaktadırlar. Bu bakımdan vergiden kaçınma uygulamada çeşitli biçimlerde gerçekleştirilmektedir. Ancak bunlar gruplandırıldığında başlıca iki grup oluşturdukları gözlenmektedir.

2.14.3.1. VERGİYİ DOĞRUDAN OLAYA SEBEBİYET VERMEMEYE DİKKAT ETMEK

Yükümlüler, vergiyi doğrudan olayın ortaya çıkması bakımından vergi konusu ile ilişki kurmayı vergiden kaçınmaktadırlar. Örneğin, Emlak Vergisi içinde yer alan Bina Vergisi ödememek için, kat satın alma yerine kirada oturmayı tercih eden kişinin; Katma Değer Vergisi ödememek için bu vergiye konu olan bir malı tüketmeyen ya da hizmetten yararlanmayan kişinin; Motorlu Taşıtlı Vergisi ödememek için dolmuşla ya da otobüsle seyahat eden kişinin hareketleri doğal hak sayılmakta dolayısıyla suç teşkil etmemektedir.

2.14.3.2. KANUNLARDAKİ BOŞLUKLARDAN YARARLANMAK

Bu şekilde vergiden kaçınmada yükümlüler, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından, vergi konusu ile ilişki kurmaktadır. Ancak bu ilişki, vergi kanunları

hazırlanırken, kanundan kaynaklanan boşlukların bulunması ya da kanun metinlerine farklı anlam verilmesi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Vergiden kaçınmanın bu şekli, en güzel ifadesini Roma Hukukundaki “ hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını söyleyemez ” deyiminde bulmaktadır. Vergiden kaçınmanın bu şekline; daha az vergi ödemek için şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüştürülmesi, şahıs ya da sermaye şirketi şekillerinden sermaye şirketi şeklini benimseme, bireylerin muafiyet ya da istisna koşullarını ihlal etmeyecek biçimde faaliyetlerini düzenlemeleri örnek olarak verilebilir. Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak ya da kanun metinlerine kanun koyucunun düşünmediği bir anlam vererek daha az vergi ödeme yoluna gidilmesi, konuyu çok iyi bilmesi gerektirir. Bu nedenle yükümlüler vergiden kaçınma konusunda muhasebeciler, mali müşavirler ve vergi konusundaki uzmanlardan geniş ölçüde yararlanma yoluna giderler (Edizdoğan 1994: 127).

2.14.4. VERGİ KAÇAKÇILĞI

İnsan unsurunun var olduğu her yerde, tüm sosyal ve siyasal kuralların ihlalinin varlığı gibi vergi kanunlarının ihlalinin varlığında devam edecektir. Vergi kaçırma, bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketle verginin hiç ödenmemesi veya eksiksiz ödenmesini ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı vergi kaybına neden olan ögelerin başında gelir. Bugün ülkemizde vergi kaçakçılığının önemli boyutlarda olduğu herkes tarafından bilinmektedir. Vergi kaçırmanın çok çeşitli nedenleri vardır. Bunlar:

- i- Ekonomik nedenler:
 - Milli gelirin azlığı,
 - Enflasyon,
 - Şirketleşmenin azlığı,
 - Büyük teşebbüslerin azlığı,
- ii- Kanuni ve İdari Nedenler:
 - Vergi cezalarının azlığı,
 - inceleme nispetinin düşüklüğü
 - İnceleme dayalı tahakkukun uzun sürede gerçekleşmemesi,

- Gelir idaresinin iyi çalışmaması.

iii- Psikolojik Nedenler:

- Eğitim yetersizliği,
- Kötünün örnek alınması
- Af beklentileri,

Vergi kaçakçılığı kanuni olmayan bir durumdur. Özellikle gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin önemli bir kısmını meşgul eden konuları başında gelmektedir (Sofuoğlu 1997: 132-143). Yapılan bir çok araştırmada, bölge farklılıkları, vergileme ile ilgili düzenlenen formlar, medeni hal, yaş, cinsiyet ve nüfusun yoğunluğu gibi faktörlerin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Clotfelter (1983), yapmış olduğu çalışmada, vergi reformları ile ilgili olarak; çok farklı değişik vergi formlarının, vergi beyannamelerinin karmaşık yapısının ticari kazanç elde eden mükellef dışındakilerde daha fazla eksik beyana yol açtığını, ticari kazanç elde edenlerde ise bu etkinin bilinmediğini iddia etmiştir. Bölge farklılıkları ile ilgili olarak, ABD’de, kuzey ve merkezdeki bölgelerin vergiye daha çok uyum sağladıkları sonucuna varmıştır. Medeni halle ilgili olarak ; ticari kazanç elde eden mükellef dışındakilerde, evlilerin daha fazla vergi kaçırdığı; diğerlerinde bu hususun belirsiz olduğu ifade edilmiştir. Yaşla ilgili olarak; genç mükellef gruplarında 65 yaş ve daha yukarı ki yaşlarda olan mükelleflere göre daha fazla eksik beyan etme eğilimi olduğu bulunmuştur.

Baldry’nin (1987) yapmış olduğu deneysel sonuca göre, vergi kaçırıcı mükelleflerden erkek olanlar, kadınlara göre daha fazla sahtekar olarak bulunmuştur. Spicere ve Lonstedt (1976) ve Vogel (1974), tarafından yapılan çalışmalara göre, yaşlı insanlar gençlere göre daha az vergi kaçırmaktadır. Song ve Yarbrough (1978) yapılan çalışmaya göre, 40-65 yaş grubunda olan mükelleflerin en az vergi kaçırıcı mükellef grubu olduğu bulunmuştur. Slemrod’a (1985) göre, evli mükellefler bekarlara göre daha fazla vergi kaçırma eğilimindedir. Yaşlı mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi daha zayıftır. Isachsen, Samuelson ve Str. m (1987)’a göre, vergi kaçırma eğilimi kadınlara göre erkeklerde daha fazladır. Kaçak işçi piyasası yaşa göre önce artmakta, daha sonra ise azalmaktadır. Nüfus yoğunluğu azaldıkça eksik beyan etme eğilimi artmaktadır. Spicere ve Becker (1980)’e göre, erkekler kadınlardan daha fazla vergi kaçırmaktadırlar.

Yaş unsurunun vergi kaçakçılığı üzerinde herhangi bir etkisi yoktur (**Derdiyok 1993: 29-38**).

2.14.4.1. ŞEKİLLERİ

Vergi kaçakçılığının şekilleri çoktur. Özellikle matrahları beyana ve muhasebeye dayanılarak saptanılan vergilerde vergi kaçırma yolları hem daha çok hem de incelik ve ustalıkla yapılabilmektedir. Vergi kaçakçılığının yapıldığı yol ve yöntemler insan zekasına bağlı olarak değişiklik gösterdiğinden kaçakçılığında sınırsız olanaklara paralel olarak sınırsız yolları ve yöntemleri bulunmaktadır. Ancak kaçakçılık, fiillerinin işlendikleri alanlar ele alınarak vergi kaçakçılığı şekilleri üç ana grupta toplanabilir.

i. Yükümlülük Kurulması

Yanlış yükümlülük kurmak; mali idareye işe başladığını bildirmemek, götürü usulden yararlanmak için yalan beyanda bulunmak, sahte yükümlülük kurmak.

ii. Belgeler Üzerinde

Yapılan vergi kaçakçılığında genellikle kullanılan yöntemler; hiç belge düzenlememek, gerçeğe aykırı olan düşük yada yüksek bedellerde fatura düzenlemek, vergiye tabi değerli belgeler kaydetmemek ya da eksik şekilde damgalatmak, bulunmayan ad ve adreslere fatura kesmek ya da bunlardan fatura almaktır. Ayrıca; giderleri artırmak, maliyetleri yükseltmek için sahte faturalar düzenlemek ya da sağlamak, mal miktarı fazla bedeli düşük yada eksi nitelikte fatura alıp vermek gibi yöntemlere başvurmaktır.

iii. Defter Kayıtları Üzerinde

Yapılan vergi kaçakçılığı muhasebe hileleri ile gerçekleştirilmektedir. Uygulamada bir yükümlü bir hesap döneminde kaçakçılık şekillerinden birini ya da bir

kaçını kullanabildiği gibi, vergi kaçakçılığının oluş şekilleri bakımından yer almayan yöntemleri de yaratabilmektedir. Örneğin, gelir vergisinde kaçakçılık, hasılatın olduğundan az, giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesi ile kolayca gerçekleştirilebileceği gibi, yükümlü çok değişik bir uygulama ile aynı suç fiilini işleyebilmektedir.

2.14.4.2 ETKİLERİ

Vergi kaçakçılığı mali, iktisadi ve sosyal etkiler yaratır. Bu etkiler aynı zamanda vergi kaçakçılığının sonuçlarını teşkil ederler. Mali etkileri; vergi kaçakçılığı her şeyden önce bütçe gelirlerinin azalmasına neden olur. Devlet, tahmin ettiği geliri vergi kayıpları nedeniyle sağlayamaz. Bunun sonucu olarak bütçe dengesizliği ortaya çıkar. Bütçenin açık vermesi vergi oranlarının artırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, açıktan emisyonla gidilmesine, fiyatların yükselmesine, enflasyonun doğmasına ve dış ödemeler bilançosunun açık vermesine neden olur (Edizdoğan 1994: 131).

İktisadi etkileri; vergi kaçakçılığı teşebbüsler arasında eşitsizlik yaratır. Serbest rekabet şartlarını bozar. Rekabet şartları vergi kaçırana lehine gelişir. Kaçakçılık yapmayanlar ağır vergi yüküne katlanmak zorunda kalırlar. Öte yandan, vergi kaçakçılığı yarattığı iktisadi etkiler nedeniyle üretim faktörlerinin optimal dağılımını da bozabilmektedir.

Sosyal etkileri; vergi kaçakçılığı yükümlüyü kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamaya alıştıırır. Böylece yükümlü, kanunları ve kamu otoritesini hafife alma alışkanlığını kazanır. Vergi kaçakçılığının toplumda kınanan bir fiil olarak benimsenmesi halinde, kaçakçılık yapan yükümlüler saygınlıklarını kaybetme durumu ile de karşı karşıya kalabilirler (Sofuoğlu 1997: 132-143).

2.14.5. KAYIT DIŞI EKONOMİ

Günümüzde tüm ülkelerin ortak sorunlarından biriside, ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin bir kısmına ulaşamaması, bir başka anlatımla verginin konusunu oluşturan bir takım ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesidir. Kayıt dışı

ekonomi için bugün değişik isimler kullanabiliriz. Yer altı ekonomisi, kara para vb. gibi. Ancak kayıt dışı ekonomi için bu aşamada genel kabul görmüş bir tanım vermemiz mümkün bulunmamakla birlikte vergisel yaklaşım ile kayıt dışı ekonomiyi “vergi ödememek amacıyla vergi idaresinin bilgisi dışına bırakılan her türlü ekonomik faaliyetler” olarak tanımlamak olanaklıdır (Cesur, Yetkiner 1994: 58).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, kısmen yada tamamen devletten gizlenen iş ve işlemlerdir. İlk olarak; işçi ile işveren, işveren ile devlet, alıcı ile satıcı arasındaki ekonomik ilişki resmi kayıtlara geçirilmeden gerçekleştirildiği için, bu ilişkileri düzenlemek üzere çıkarılmış yığınla kanuna karşı gelinir: Vergi Kanunları, İş Kanunları, Sosyal Sigortalar Kanunu, çevre koruma ve ruhsat alma konusundaki genel ve yerel düzenlemeler, tüketiciyi korumaya yönelik yasalar vb. İkinci olarak kayıt dışı ekonomik faaliyetler resmi kayıtlara geçirilmediği için vergilendirilmezler. Gayri resmi kazancı gelir / kurumlar vergisi ödenmez. İşçiye ödenen gayri resmi ücretten gelir vergisi stopajı yapılmaz, sosyal sigorta primler ve öteki yükümlülükleri ödenmez. Üçüncü olarak; kayıt dışı ekonomik faaliyetler devlete bildirilmedikleri için resmi istatistiklere direkt olarak yansımadıklarından ölçülemez. Nizam yokluğu, gayri resmi ekonominin anahtar özelliğini oluşturur. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyümesi politik yaklaşımı ne olursa olsun tüm hükümet türlerine karşı bir başkaldırı niteliğindedir (Altuğ 1992: 55-67).

Kayıt dışı ekonominin vergisel boyutunun dışında başka boyutları da bulunmaktadır. Genel boyutu ile kayıt dışı ekonomi, belgelendirilmeyen ve resmi kayıtlara girmeyen, gayrisafi milli hasıla büyüklüklerine yansımayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Yani, Kayıt dışı ekonomi sadece vergi kaçırma amacıyla vergi idaresinden saklanan faaliyetleri değil, vergiye tabi olsun olmasın milli gelir hesaplarına intikal etmeyen her türlü ekonomik faaliyeti kapsar.

2.14.5.1. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN SINIFLANDIRILMASI

2.14.5.1.1. YASAL FAALİYETLER VE KAYITDIŞI EKONOMİ

2.14.5.1.1.1.GELİRLERİ YASAL OLARAK KAYIT DIŞI OLAN MÜKELLEFLER

Bunun en tanınmış örneği basit usule tabi mükelleflerdir. Bu grupta bulunan mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri yoktur. Basit usule tabi mükelleflerin ödedikleri vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı son derece küçüktür. Resmi kayıtlara göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin sayısının yarısından fazladır. Bu mükelleflerin önemli bir kısmı gelirleri düşük düzeyde olan mükelleflerden oluşmaktadır. Ancak yine de basit usulde vergilendirme kayıt dışı ekonominin önemli bir unsurudur. Basit usulde vergilen mükellefler, gelirlerinin kaydını tutmamakta ve yeterince vergi ödememekte ayrıca ekonomik ilişkide buldukları kişilerden belge almayarak kayıtlı ekonominin de kayıtdışına neden olmaktadır. Ülkemizde, ayrıca vergi yasalarında yer alan gayrimenkul sermaye iradı istisnası, küçük çiftçi muaflığı, esnaf muaflığı gibi istisna ve muafiyetlerle ve yaratılmış bir kayıtdışılık vardır. Kayda geçirilmeyen bu faaliyetlerden elde edilen gelirler, vergi dışıdır. Vergiden istisna edilmiş kazançları elde edenler ve vergiden muaf tutulanların defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Vergiden muaf esnafın ve küçük çiftçinin gelirlerini tam olarak bilmek mümkün değildir. Aynı şekilde istisna hadleri içerisinde kalan kira gelirlerinin toplam değerinin ne olduğu da bilinmemektedir. Türk Vergi Sisteminde kayıtları tutulan ancak vergiden istisna edilen veya sıfır oranlı vergiye tabi tutulan faaliyetlerde mevcuttur. Bu faaliyetler kayıtlı olup gayrisafi milli hasıla hesaplarında dikkate alınmaktadırlar. Bu nedenle bu tür faaliyetleri kayıt dışı ekonomi kavramı dışında değerlendirmek mümkün değildir. Ancak bu tür özendirme kayıtdışılığa neden olabilmektedir (Türkoğlu 1997: 63).

2.14.5.1.1.2. KAYITLI FAALİYETLERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ KAYITDIŞI BIRAKAN MÜKELLEFLER

Vergi dairelerine kayıtlı bazı mükellefler faaliyetlerinin bir bölümünü fiş, fatura, kesmeyerek veya bir başka şekilde kayıtlara intikal ettirmeyerek vergi dışı bırakmaktadırlar. Alıcı ve satıcı arasında bir yarar birliğinin oluşmasıyla işlemler belgelendirilmemekte ve dolayısıyla gelirler kayıtdışı kalmaktadır. Bu tür kayıtdışılığın boyutları oldukça fazladır. Yapıları gereği zor denetlenebilen sektörlerde gelirlerin kayıtdışına çıkarılması eğilimi yüksektir. Bazı sektörlerde ise kayıtdışılık bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu sektörlerde maliyet unsurlarını belgelendiremediği için kayıtlarına yansıtmayan imalatçılar satışlarını da belgesiz olarak yapmaktadırlar. İmalatçılardan belgesiz olarak mal alan satıcılar da tüketiciye yapmış oldukları satışlar için belge düzenlememektedirler (Türkoğlu 1997: 64).

2.14.5.1.1.3. TAMAMEN KAYITSIZ ÇALIŞANLAR

Bu gruba, vergi idaresinin tamamen bilgisi dışında hiçbir mükellefiyet kaydı olmadan çalışanlar girer. İşportacılar, boş buldukları yerleri otopark olarak işletenler, evlerde özel ders verenler, küçük çaplı imalat, tamir-bakım işleri yapanlar, çocuk bakıcıları, evlerde dikiş, nakış ve örgü gibi çeşitli el işleri yapanlar tamamen kayıtdışı çalışanlara örnek olarak verilebilir (Türkoğlu 1997: 64).

2.14.5.1.2. YASADIŞI FAALİYETLER VE KAYITDIŞI EKONOMİ

2.14.5.1.2.1. YASADIŞI KAYITSIZ VE VERGİSİZ FAALİYETLER

Yer altı ekonomisi olarak da adlandırılan kayıtdışı ve yasadışı ekonomik faaliyetler, yapılması çeşitli nedenlerle yasaklanmış olan bir başka ifadeyle suç olan faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri ekonomik olanlar ve ekonomik olmayanlar olarak ikiye ayırabiliriz. Ekonomik olmayan yer altı faaliyetleri kayıtdışı ekonominin konusuna

girmezler. Çünkü bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirler gerçek anlamda gelir değildir. Örneğin, Türk Ceza Kanunu'nun 225. maddesi rüşvet tespit edildiğinde, rüşvet tutarına devletçe el konacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla tespit edilen rüşvet tutarına devlet tarafından konulacağından, bu tutar verginin konusuna girmiş olsaydı bile ortada vergilendirilebilecek bir tutar kalmayacaktı.

Bu nedenle bu gelirlerin vergilendirilmesi de olağan değildir. Ekonomik olan yer altı faaliyetleri ise; çek senet ve ihale mafyalığı, uyuşturucu kaçakçılığı, gece konu mafyalığı gibi özünde ekonomik olan ancak yasalarla yapılması yasaklanmış bulunan faaliyetlerdir. Yapılması yasaklanmış olan bu faaliyetlerin kayıtdışı ekonomi içindeki payının %20'lere ulaştığı iddia edilmektedir (Çamur 1994: 83).

2.14.5.1.2.2. YASADIŞI KAYITSIZ VE VERGİLİ FAALİYETLER

Bu tür faaliyetlere örnek olarak sahte yada içeriği gerçeği yansıtmayan fatura ticareti, tefecilik ve taklit mal ticareti gösterilebilir. Vergi Usul Kanunu uyarınca, vergiyi doğuran olay ceza yasalarıyla yasaklanmış olsa bile eğer bir gelir elde edilmiş ise bunun vergi kapsamına alınması mümkün olabilir. Gerçekte bir mal hareketi veya hizmet ifası olmadığı halde düzenlenen faturalara sahte fatura denilmektedir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge ise şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen ancak tutar, miktar, vergi oranı, mal veya hizmetin türü gibi içerdiği bilgiler yanlış veya yanıltıcı olan belgelerdir. Vergi idaresinin konuyla ilgili bazı eksikliklerinin de etkisiyle sahte fatura ticareti adeta bir iş kolu haline gelmiştir. Sahte fatura kullanımının yaygın olduğu sektörlerin başında inşaat sektörü gelmektedir. Aynı şekilde elde edilen hasılatın gizlenmesinin mümkün olmadığı sektörlerde de kazancın aşağıya çekilmesi amacıyla sahte fatura kullanılmaktadır. Sahte veya içeriği gerçeği yansıtmayan belge, yukarıda açıkladıklarımızın dışında pek çok şekilde ve nedenlerle kullanılmaktadır (Türkoğlu 1997: 67).

Hem vergi idaresi hem de yargı organlarınca sahte fatura ticareti komisyonculuk olarak nitelendirilerek tespit edildiğinde vergilendirilmektedir. Sahte belge ticareti yapanların, belge tutarı üzerinden belli bir oranda komisyon aldıkları kabul edilerek

komisyon tutarı belirlenmekte ve bu tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılmaktadır. Sahte ve içeriği gerçeği yansıtmayan belge kullanımı nedeniyle devlet çok büyük miktarlarda vergi kaybına uğramaktadır. Tefecilik, yasalara aykırı olarak el altından yüksek faiz karşılığı borç para verme eylemidir. Tefeciler, hayali ihracatın, uyuşturucu ve silah kaçakçılığının en önemli finansörüdürler. Her tefecinin yanında bir hukukçu ve tahsilat çetesi bulunmaktadır. Bunlar borçlularla lisan-ı münasiple konuşuyorlar, bacaklarından vurarak hatta öldürerek tahsilat yapıyorlar. Tefeciler cezaevlerinden tahliye olan birçok teröriste çek-senet mafyası adıyla güvenli ve düzenli bir gelir kaynağı yaratıyorlar. Genellikle beyaz eşya satıcısı, döviz büfesi, oto galerisi kimlikleri altında faaliyet gösteriyorlar. İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana, Manisa, Konya, Nevşehir gibi illerde 3000 üzerinde tefeci faaliyettedir. En küçük tefeci bir yılda bir trilyonu çeviriyor. Bu piyasada dönen para yılda bir katrilyonun üzerindedir (**Şimşek 1994: 85**).

Tefeci birkaç verginin konusunu oluşturabilir. Bir vergilendirme dönemi içerisinde borç para verme işlemi bir kez yapılmışsa elde edilen kazanç arizi kazancın konusuna girer, Borç para verme işlemi birden fazla yapılmışsa elde edilen kazanç ticari kazancın konusuna girer ve bu durumda banka ve sigorta muameleleri vergisi de ortaya çıkar. Bu gruba giren faaliyetlere bir başka örnek olarak, taklit malların üretimi ve satışı verilebilir. En çok taklit edilen mallar, çok satılan, karlı ve tanınmış markalı olanlardır. Gerçek malları fiyatlarının çok yüksek oluşu nedeniyle taklitçiler büyük kazançlar elde edebilmektedirler. Taklit mal üretimi ve satışında; telif hakkı, haksız rekabet, ticari marka yasaları ve kayıt dışı bir faaliyet olarak vergi yasaları ihlal edilmektedir.

2.14.6. KAYITDIŞI İSTİHDAM

Yasadışı faaliyetlerde istihdam doğal olarak tamamen kayıtsızdır. Ülkemizde, yasal faaliyetler arasında kayıtdışı çalışmanın en yaygın olduğu sektör tarımdır. Vergi mevzuatındaki düzenlemeler tarım kesimini neredeyse tamamını defter tutma yükümlüğü dışında bırakmaktadır. Hizmetler sektöründe de kayıt dışı istidam fazladır. Bunların dışında, altın ve döviz çalışanları, bar, disko ve gece kulübü gibi eğlence yerleri çalışanları, tekstil sektöründe çalışanlar, tamirci çıraqları ve kalfaları, özel eğitim

ve sağlık sekt6ru çalışanları, 6zel ulaştırma kuruluşları çalışanları, oto ve emlak komisyoncusu çalışanları b6y6k bir oranda kayıtdışı çalışmaktadır. 6lkemizde, ikinci bir işte çalışmaya karşı konan yasaklar nedeniyle, yapılan ikinci işin kayıtsızlığı da g6r6lmektedir. Bunun en g6zel 6rneği ikinci bir işe ihtiyaç duya ve yapan devlet memurlarıdır. Genellikle ikinci işten elde edilen gelir memuriyetten elde edilen gelirden y6ksektir. Ancak yasak nedeniyle ek iş gizli bir şekilde ve kayıtdışı olarak yapılmaktadır. Evlerde genellikle parça başı 6zerinden ve d6ř6k 6cretle yaptırılan işlerde hemen hemen kayıtlarda hiç yer almamaktadırlar. Kendi hesabına çalışan, gelirleri 6cret şeklinde denmeyen kişilerin yaptıkları işler de ya tamamen kayıtsızdır ya da olduğundan d6ř6k g6sterilmektedir. Kayıtlı alışanları b6y6k bir kısmını kayıtlara geçen 6cret rakamları gerçeği yansıtılmamaktadır. İşçi ve işveren anlaşarak 6cret olduğundan daha d6ř6k g6sterilmekte, vergi ve sosyal g6venlik primleri gibi y6k6ml6l6klerden belli oranda kaçınılmış olunmaktadır (T6rkoğlu 1997: 68).

2.14.7. ENFLASYON VERGİSİ

Enflasyon vergisi elinde kasasında veya bankada para bulunan bireylerin enflasyon yani fiyat, artışları sebebiyle sermayelerindeki azalmadır. Paranın satın alma g6c6ndeki azalma sebebiyle, ellerindeki aynı miktar para ile eskisinden daha az mal veya hizmet satın almalarıdır. Kısaca, paranın değerindeki aşınmadır. Enflasyon, kamu açıklarının vergiye dayanan sağlam finansman politikasına alternatif olarak gizli bir vergilemeye, d6n6şmekte ve bu vergi b6te açıklarının finansmanında kullanılmaktadır (Sarısoy, Demirci 2001: 52).

1982 Anayasası' na g6re para basama yetkisi TBMM'ne ait olmakla birlikte Meclis bu yetkisini Merkez Bankası aracılığı ile kullanılır. Para basma yetkisi, 5 Mayıs 2001 tarih ve 24393 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 4651 sayılı T6rkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1. Maddesinin II. Kısımında "a" bendinde "T6rkiye'de banknot ihracı imtiyazı tek elden Bankaya aittir." diye belirtilmiştir. Enflasyon vergisinin kaynağında merkez bankasının para basma yetkisini kullanması vardır. Tabi bu yetki her para basma işleminde ortaya

çıkılmaz. Bu etkinin ortaya çıkması için para basma işleminin yarattığı para arzındaki artışın enflasyona yol açması gerekir. Para arzının enflasyona yol açmadığı durumlar, artan para miktarının karşılığı altın ve döviz olması, piyasa senetlerinin Merkez Bankası'na reskonta getirilmesi ve Hazine gereksinimleri karşılığı emisyon yapılmasıdır. Bu gibi durumlar hariç olmak üzere keyfi olarak para basma yetkisinin bütçe açıklarının finansmanı için kullanılması halinde enflasyon, vergi ile aynı etkiyi yaratabilmektedir. Hükümetlerin bütçe açıklarını keyfi bir uygulama ile para basarak finanse etmeleri paranın değişim değerinin çok üstünde olduğunun anlaşıldığı günden bu yana sürmektedir.

Keyfi para basma eylemi ile halktan doğrudan doğruya alınan vergiler gibi olmamakla birlikte, etkisi bakımından diğer vergilerden hiçbir farkı olmayan bir vergi yaratılmaktadır. Merkez bankalarının para basma sonucu, hükümetler önemli miktarda kaynak elde ederler. Bu gelir kaynağına senyoraj denir. Yeni senyoraj, devletin para yaratma hakkını kullanarak gelirlerini artırma yeteneğidir. Devlet bütçe açığını para basarak finanse ettiği zaman gerçekte para basmayı dönemler boyunca sürdürmesi gerekecektir. Devletin bu bastığı parayı, satın aldığı mal ve hizmetlerin değerini ödemek için kullanması durumunda mal ve hizmet piyasasında talep arzı üzerine çıkarak genel fiyat düzeyinin yükselmesine yol açacaktır. Fiyat düzeyinin artması ile halkın elinde ya da vadesiz banka hesabında tutmakta olduğu paranın satın alma gücü düşmekte ve bu yüzden halk reel olarak kayba uğramaktadır. Bu nedenle halk parasının reel değerini sabit tutabilmek için, nominal para balans stokunu enflasyonun etkisini dengeleyecek şekilde arttırması gerekecektir. Halk, enflasyonun elde tuttuğu reel balanslar üzerinde etkisini dengelemek için devletin kendisinden mal ve hizmet satın alınırken ödemiş olduğu gelirini kullanır. Bu durumda enflasyon adeta bir vergi gibi etki yapar, çünkü halk gelirinden daha az harcama ve aradaki farkı devlete ek para tutma karşılığı ödemeye zorlanır. Böylelikle sanki devlet ek harcamalarını finanse etmek için vergileri yükseltmiş gibi devlet daha fazla, halk ise daha az kaynak harcayabilir (Sarısoy, Demirci 2001: 52).

Devlet bütçe açığını para basarak finanse ettiği ve halk da basılan bu parayı elde tuttuğu reel para balanslarının değeri sabit tutmak için nominal balanslara eklediği

zaman, devletin kendisini enflasyon vergisi ile finanse ettiğini söyleriz. Üstelik enflasyon vergisi sadece ücret gelirleriyle yaşayan sabit ve dar gelirli kesimin üzerine üzerine yüklenmektedir. Çünkü bu kesim enflasyonun ücretlerinde yarattığı erozyonu telafi etme imkanını bulamamaktadır. Tüccar, esnaf ve işadını gibi kesimler ise enflasyon vergisini tamamen veya kısmen kaçınma imkanını bulmaktadır çünkü bu kesimler sattıkları veya ürettikleri ürünlere sık sık zam yaparak gelirlerinin enflasyon karşısında eriyip gitmesinin önüne geçebilmektedir. Acaba devlet enflasyon vergisi ile ne kadar vergi toplayabilir? Bu sorunun cevabını şu formülle vermemiz mümkün olmaktadır. Enflasyon Vergisi Geliri = Enflasyon Oranı X Reel Parasal Taban

Bu formüle göre, enflasyon oranı yükseldiği zaman devletin elde edeceği enflasyon vergisi geliri artacaktır. Aynı şey reel parasal taban yükseldiği zaman da ortaya çıkacaktır. Enflasyon vergisi; özel bir vergi türüdür, ne bu verginin alınması için bir kanun çıkarılmasına, ne verginin toplanması için vergi dairelerine, ne de vergi reformu yapılarak sonra da “U” dönüş yapılmasına gerek vardır. Bireyler, fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi ve ellerinde tuttıkları paraların değer kaybetmesi sebebiyle otomatik olarak bu vergiyi öderler. Bu vergiyi para basma yetkisi olan hükümet alır. Enflasyon dönemleri elde TL tutmak yerine döviz tutmak yaygın olarak tercih edildiği için, bu kez senyoraj ve ayrıca enflasyon vergisi elde tutulan dövizleri basan ülkelere ödenmiş olur. Keza, Merkez Bankası'nın döviz rezervleri diğer ülkelere ödenen, senyoraj ve enflasyon vergisini kısmen gösterir (Tenekecioğlu 2001: 3).

2.14.8. ENFLASYON MUHASEBESİ

Enflasyon muhasebesi; enflasyonun maliyet tabloları üzerinde yarattığı bozucu etkiyi gidermek amacıyla, getirilmiş olan muhasebe uygulamalarına verilen isimdir. Enflasyon muhasebesi, her bir muhasebe kaydının enflasyona endeksli olarak yapılması demek değildir. Enflasyon muhasebesi ve benzeri tartışmaların temelinde, ekonomik kar- mali kar tartışması yatar. Bilindiği üzere vergi, ekonomik kar üzerinden değil, mali kar üzerinden alınır. Bu, mükelleflerin lehine ve adil olan bir uygulamadır.

Enflasyon muhasebesi vergi güvenlik müessesesi adı verilen ve vergi idaresini enflasyon ve enflasyon muhasebesi uygulamalarının amaçları aşamalarına karşı koruyan

uygulamaları da içerir. Diğer taraftan, mükellefleri vergiden muaf tutan, gelir ve kazançları vergiden istisna sayan her düzenleme, aynı zamanda, enflasyonun bozucu etkisinden mükellefleri koruma anlamında enflasyon muhasebesi etkisi veren mükemmel bir uygulamadır. Örneğin; yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi mali piyasalarda elde edilen kazançların, Hazine bonusu ve devlet tahvili üzerinden elde edilen faiz gelirlerinin kısmen veya tamamen vergiden istisna edilmesi, risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklarının; serbest bölge kazançlarının istisna edilmiş olması gibi. Keza, vergi ertelemeleri ve vergi ertelemesine imkan veren her türlü uygulama, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazançları gibi bazı gelir türleri için tahakkuk esasının uygulanması, ticari, sınai kazanç gibi tahakkuk esasının uygulandığı gelir türleri için mükelleflere tanınmış olan yıllara sari inşaat gibi her türlü istisnai uygulama enflasyon muhasebesi uygulamalarıdır.

Türkiye'deki önemli enflasyon muhasebesi uygulamaları aşağıda yer almaktadır.

1. Hızlandırılmış amortisman uygulaması (VUK Mükerrer Madde 315) ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi (VUK Mükerrer Madde 298).
2. Stokların son giren ilk çıkar metoduna göre değerlendirilmesi (VUK Madde 274 ve 275).
3. Sanayi işletmeleri ve finans kurumları hariç, yukarıda yazılı iki uygulamadan en az birini yapan işletmelerde finansman giderler kısıtlaması (GVK Madde 41/8 ve KVK Madde 14/13).
4. Değerleme (VUK Madde 258 ve 298), örneği; alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması (VUK Madde 281 ve 285).
5. İşletmelere ait gayri menkullerin, iştirak hisselerinin ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılırken maliyet bedelinin artırılması(GVK Madde 38 ve 39).
6. Diğer kazanç ve iratlarda enflasyona endeksleme ve maliyet bedeli artımı(GVK Madde 82).
7. Sabit kıymet yenileme fonu(VUK Madde 328 ve 329).
8. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karın sermayeye ilave edilmesi(KVK Madde 23/a).

9. Yatırım indiriminde enflasyona endeksleme(GVK Ek Madde 4).
10. Zirai kazançlarda gider artış fonu uygulaması (GVK Madde 57).
11. Vergiden istisna tutulan miktarın her yıl yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak artırılması(Muhtelif, Örneğin Madde 18 ve 21 gibi).
12. Cari yıl gelir ve kazançlarına, genel beyan dönemi olan izleyen yılın Mart veya Nisan ayında beyan edilerek altı ay içinde üç taksitte ödenmesi(GVK Madde 92 ve 117, KVK Madde 21 ve 40), ödenecek vergilere geçici vergi yoluyla öne alınması uygulaması(GVK Mükerrer Madde 120 ve KVK Madde 25).
13. Başkalarının gelirleri üzerinde yapılan gelir vergisi tevkifatlarının 20 günden olamamak üzere 20 ile 110 gün arasında bir süre için kullanılarak muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi ile sıfır maliyet vergisi kredisi olan bu ve benzeri uygulamalar,(GVK Madde 94,98. Ve 119, KVK Madde 24, KDVK Madde 41 ve 46 gibi). **(Kamu Kurumları Web Sitesi 2001:3-**

2.15. VERGİ UYGULAMASINDA VERGİ İDARESİNİN YAPISI

Günümüzde ülkemizin vergisel durumuna baktığımızda; devletin yeterince vergi toplayamadığını, kayıtdışı ekonominin büyüdüğünü ve idarenin bu konuda etkisiz kaldığını, memurların uygun koşullarda etkin ve verimli hizmet sunamadıklarını, vergisini ödemek isteyen dürüst mükellefin ise ödediği verginin karşılığını vergi dairesinde sunulan kamu hizmeti dahil yeterince ve kaliteli olarak alamadığını, görmekteyiz **(Karyağdı 2001: 38)**.

Bilindiği üzere, ne kadar mükemmel vergi kanunları yapılırsa yapılsın, bunu uygulayacak insanlara aynı derecede önem verilmezse, kanunların uygulanmasında beklenen sonuçların alınması mümkün değildir. Vergi kanunlarının hazırlanışından mükellef psikolojisi, vergileme ilkeleri, kanun sistematığına uyum vb. gibi unsurları dikkate alınmış ancak bu yasayı uygulayacak insan unsuru dikkate alınmamışsa bu yasadan istenen verimi almak mümkün değildir. Ne yazık ki bugüne kadar yapılan çalışmaların büyük bir çoğunluğu vergi yasalarını değiştirilmesi şeklinde

gerçekleştirilmiş ve vergi idaresi ihmal edilmiştir. Vergi uygulaması Maliye Bakanlığına bağlı personeller ile yürütülmektedir (**Gimder 2000: 16**).

2.15.1 GÜNÜMÜZDE MALİYE BAKANLIĞININ GÖREVLERİ

- a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- b) Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
- c) Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- d) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- e) Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek,
- f) Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim ve tasarruf esaslarını belirtmek ve bunlara ilişkin diğer işleri yapmak,
- g) Her türlü gelir işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- h) Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- i) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek
- j) Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,
- k) Yukarıdaki görevlerin uygulamasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemektir (**Bakanlık 1993: 37**).

2.15.2. VERGİ İDARESİNİN TEŞKİLAT YAPISI

2.15.2.1. VERGİ DAİRESİNİN MERKEZ TEŞKİLATI

i. Bakan

Bakan, Bakanlık kuruluşunun en üst amiridir ve bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, Hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyon sağlamakla görevli ve başbakana karşı sorumludur. Bakan, emri altındaki faaliyet ve işlemlerinden sorumlu olup, Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile ilgili kuruluşlarının faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.

ii. Müsteşar

(8/6/1984 tarih ve 207 sayılı KHK ile değişik) Müsteşar, Bakanın emrinde ve onun yardımcısı olup, Bakanlık hizmetlerini Bakan adına ve Bakanın direktif ve emirleri yönünde; Bakanlığın amaç hükümlerine uygun olarak düzenler ve yürütür. Bu amaçla Bakanlık Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları hariç olmak üzere, Bakanlığın diğer kuruluşlarına gereken emirleri verir ve bunların uygulanmasını takip ve temin eder. Müsteşar yukarıdaki hizmetlerin yürütülmesinde Bakana karşı sorumludur.

Müsteşar Yardımcıları: Maliye Bakanlığına ana hizmet birimleri ile danışma yardımcı birimlerin yönetim koordinasyonunda Müsteşar yardımcı olmak üzere beş Müsteşar Yardımcısı görevlendirilir.

2.15.2.1.1. ANA HİZMET BİRİMLERİ

Maliye Bakanlığı merkez kuruluşundaki ana hizmet birimleri şunlardır.

- Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü,
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,

- Muhasebat Genel Müdürlüğü,
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü,
- Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşlemleri Genel Müdürlüğü,
- Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.

Ana hizmet birimlerinden vergi uygulaması ile doğrudan bağlantılı olarak çalışan gelirler genel müdürlüğünün görevleri şunlardır.

Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular,

Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar,

Devletin gelir bütçesini gerekçesi ile birlikte düzenler,

Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistem ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır,

Gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirir ve tasarıların devlet gelirleri politikasına ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlar,

Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapar,

Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar,

Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır,

Vergi denetimini gerçekleştirir,

Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,

Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,

Silinmesi gereken vergiler ve tahsil edilemeyecek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,

Tahakkuk ve tahsilat hesapları ve istatistiklerini toplar, değerlendirir, yayımlar,

Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantılara katılır ve görüş bildirir,

Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür,

Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar, Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir.

2.15.2.1.2. DANIŞMA VE DENETİM BİRİMLERİ

Maliye Bakanlığının merkez kurulundaki Danışma ve Denetim birimleri şunlardır;
Maliye Teftiş Kurulu Bakanlığı,
Hesap Uzmanları Kurulu Bakanlığı,
Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Bakanlığı,
Bakanlık Müşavirleri,
Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,

2.14.2.1.3. YARDIMCI BİRİMLERİ

Maliye Bakanlığı merkez kurulundaki yardımcı birimleri şunlardır;
Personel Genel Müdürlüğü,
İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı,
Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı,
Savunma Sekreterliği,
Özel Kalem Müdürlüğü.

2.15.2.2. VERGİ İDARESİNİN TAŞRA TEŞKİLATI

Defterdarlıklar ve defterdarlık birimlerinden meydana gelmektedir. Defterdarlıkla kendisine bağlı birimler ve görevleri şunlardır:

2.15.2.2.1. DEFTERDARLIK

Defterdarlık, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığının en büyük memurudur. İl ve bağlı ilçelerde maliye teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi,

denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplanması, atamaları ile merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur. Gerekli görülen yerlerde defterdara yeterli sayıda yardımcı verilir.

Defterdarlık birimleri, defterdarın yönetimi altında, Gelir, Muhasebat, Milli Emlak, Muhakemat birimleri ile Personel Müdürlüğünden oluşur.

2.15.2.2.1.1. DEFTERDARLIK GELİR BİRİMLERİ

Defterdarlık gelir birimleri iki birimden meydana gelir:

Vergi Daireleri

Gelir Müdürlükleri

Vergi daireleri, defterdarlığa bağlı başkanlık, müdürlük veya bağlı vergi dairesi şeklinde kurulur. Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Bakanlıkça belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk,, tecil, tahsil, terkin ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilafların ilgili yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunması, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunması ve yargı uygulanması işlemlerini yürütür.

Başkanlık şeklinde kurulan vergi dairelerinde Vergi Dairesi Başkanı görev yapar. Doğrudan Defterdara bağlı olan Vergi Dairesi Başkanları, Vergi dairesi müdürünün tüm görev, yetki sorumluluklarına sahiptir. Gelir Müdürlükleri, illerde defterdarlığa bağlı olarak iş hacmi dikkate alınmak suretiyle bir veya birden fazla Gelir Müdürlüğü kurulur. Gelir müdürlüklerinin görevleri şunlardır:

- Buldukları il ve bağlı ilçelerde vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplandırmak,
- Teftişlerde defterdar adına verilecek cevap ve emirleri hazırlamak,
- Vergi dairelerinden toplanan istatistikleri bilgileri il bazında derleyip, Gelirler Genel Müdürlüğüne veya Gelirler Bölge Müdürlüğüne göndermek,

- Terkini gereken amme alacaklarının terkinini defterdar adına tekemmül ettirerek ilgililere bildirmek,
- Vergi kanunları ve diğer kanunların gelir müdürlüğüne verdiği işlemleri yapmak.

2.15.2.2.1.2. DEFTERDARLIK MUHASEBAT BİRİMLERİ

Defterdarlık Muhasebat Birimleri 3 üniteden meydana gelir:

1. Muhasebe Müdürlükleri ,
2. Saymanlık Müdürlükleri,
3. Malmüdürlükleri.

2.15.2.2.1.3. DEFTERDARLIK MİLLİ EMLAK BİRİMLERİ

Defterdarlık Millî Emlak Birimleri; Millî Emlak Dairesi Başkanlığı, Millî Emlak Müdürlüğü, ve Başbakanlık veya Müdürlük olmayan yerlerde de Malmüdürlüğü, Millî Emlak Servisleri'nden oluşur.

Defterdarlık Muhakemat Müdürlükleri

Defterdarlık Personel Müdürlükleri

2.15.2.3. VERGİ İDARESİNİN YURTDIŞI TEŞKİLATI

Maliye Bakanlığının yurtdışı teşkilatı, 189 sayılı “Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Yurtdışı Teşkilatı Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname”ye göre düzenlemiştir. Buna göre Bakanlığın yurtdışı teşkilatında:

- a) Büyükelçilik ve Daimi Temsilciliklerde Maliye Müşavirliği,
- b) Başkonsolosluklarda Maliye Ateşeliği yer alır.

Maliye Bakanlığının yurtdışı kuruluşu, nezdinde görevli buldukları diplomatik temsilcilik veya konsolosluğun görev alanı içinde, gelir ve gider kanunlarının uygulanması ile ilgili görevleri yerine getirmek, bulunulan ülke ile olan vergi ilişkilerini yürütmek, ikili veya çok taraflı anlaşmalarını yapmak, Bakanlık görev alanı ile ilgili

olarak resmi ve özel kurum ve kuruluşlarla temas ve görüşmeler yaparak toplanan bilgileri değerlendirip Bakanlığa intikal ettirmek, Türk vatandaşlarının her türlü gelir ve gider kanunları ile milli emlak ve öteki mali konular ilgili tereddüt ve sorunlarının çözümünde yazılı ve sözlü olarak yardımda bulunmak, sorunların ortak çözümü hakkında Bakanlığa teklifte bulunmak, Bakanlık, misyon ve konsolosluk şeflerince verilecek benzeri görevleri yerine getirmekle görevlidir.

2.15.3. VERGİ İDARESİNE BAĞLI VE İLGİLİ KURULUŞLAR

Aşağıdaki kuruluşlar, çeşitli kanun, KHK ve kuruluş kanunlarına göre, Maliye Bakanlığına bağlı ve ilgili olarak faaliyet göstermektedirler.

2.15.3.1 T.C EMEKLİ SANDIĞI

5434 sayılı Kanunla kurulan ve 1/ 1/1950 tarihinde faaliyete geçen Emekli Sandığı, Maliye Bakanlığına bağlı, tüzel kişiliği olan ve Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetimine tabi bir kamu kuruluşudur.

2.15.3.2 MİLLİ PİYANGO İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

5/6/1939 Tarih ve 3670 Sayılı yasa ile kurulan Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, daha sonra 6/6/1988 tarihli ve 320 sayılı KHK ile bugünkü statüsüne getirilmiştir. Genel Müdürlük, Maliye Bakanlığına bağlı, özel hukuk hükümlerine tabi, özel bütçeli, tüzel kişiliğe haiz bir kamu kuruluşudur.

2.15.3.3 DEVLET MALZEME OFİSİ

DMO, tüzel kişiliği olan, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesiyle sınırlı bir iktisadi devlet teşekkülüdür.

2.15.3.4 ARSA OFİSİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

Ofisin kuruluş amacı, arsaların aşırı fiyat artışlarını önlemek amacıyla tanzim alış ve satış yapmak, konut, sanayi, eğitim, sağlık ve turizm yatırımları ve kamu tesislerine dair arazi ve arsa sağlamaktır ve bakanlığa bağlı bir kuruluş olan Kefalet sandığı Başkanlığı da Vergi İdaresine bağlı bir kuruluştur.

2.15.4. VERGİ İDARESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.15.4.1 CUMHURİTET DÖNEMİNE KADAR

1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktu Bu tarihe kadar, mali işlerle uğraşan teşkilatın başında bir “ Nazır” yerine ancak “birinci sınıf muhasip” veya Defterdar olarak adlandırılan bir memur görülmektedir. Günümüzdeki anlamına en yakın olarak Maliye Bakanlığı adına ilk kez 1838 tarihinde rastlanmaktadır. Bu tarihte yayımlanan bir “Hattı Humüyun” la, Devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulduğu bildirilmektedir. Bu ilk Maliye Nezareti'nin yapısı, herbiri bir “Reis”in başkanlığı altında çalışan “Daire”lerden oluşmaktadır. Bu daireler şunlardır;

Defteri Kebir Dairesi : Gelir ve Giderleri gösteren defterlerin toplandığı yerdir.

Merkez Hesabat Dairesi : Savaş mühimmatı, iltizamları, vilayet gelirlerin, sınır garnizonlarının harcamalarını, saray, donanma, dökümhane ve baruthanelerin gösteren defterlerin toplandığı yerdir.

Anadolu Hesabat Dairesi: Adalara yerleştirilmiş askerin ulufelerini, çeşitli kesenekleri, emekli askerlerin maaşlarını gösteren defterlerin toplandığı yerdir.

Süvari askerlerin harcamalarını denetleme dairesi

Sipahi ve Silahdarların harcamalarını denetleme dairesi

Mekke ve Medine Hesabat Dairesi: Bu iki kutsal kentin mallarını ve Padişaha tahsis edilmiş camilere yapılan yardımlara ait defterleri tutar.

Baş Vergisi veya Haraç Dairesi

“Avarız” ve “bedeli nuzil” denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle ilgili daire.

Maliye Kalemi Dairesi veya Vilayet Maliye Dairesi: Maliye emirlerinin hazırlanıp gönderildiği yerdir.

Donanma mensuplarına yapılan ödemelerin cetvellerini tutan daire.

Piyade Denetim Dairesi.

Vakıflar Muhasebe Dairesi.

Mevkii Müstahkem Dairesi (Büyük): Büyük askeri garnizonların, sınır birliklerinin ve özellikle Tuna kıyılarında silah altına alınan milislerin mali işleriyle uğraşır.

Mevkii Müstahkem Dairesi (Küçük): Mora ve Arnavutluk’daki garnizonları takviye için silah altına alınan milislerin mali işleriyle uğraşır.

Devlet Memurları Maaşat Dairesi.

Sultan, Sadrazam ve Paşalara tahsis edilmiş taşınmaz malların işleriyle uğraşan daire.

Merkez İltizam Dairesi: Rusçuk, Silistre, Flibe, Tosya, Tatarpazarcık gibi illerin çeltik iltizamı, Edirne, Selanik’in tuzla iltizamı, Karadeniz ve Ege’nin balık avı iltizamı, orman ve koru iltizamı işleriyle uğraşır.

Mekke ve Medine İltizamı.

İstanbul İltizamı Dairesi.

Avlonya ve Eğriboz İltizamı Dairesi.

Kefe İltizam Dairesi.

Umumi Evrak Dairesi

Bu şekilde teşkilatlanan Maliye Nezareti, bir yıl sonra “Hazinei Mukataa” ve “Hazinei Amiri” olarak ikiye ayrılmıştır. 1841 yılında ise bu kez her ikisi yeniden birleştirilmiş ve “ Umuru Maliye Nezareti” adıyla görev yapmaya başlamıştır. 1881’de bu Nezaret de “Heyeti Merkeziye” ve “Heyeti Mülhaka” olarak iki kuruluş haline getirilmiştir. Bunun önemi şuradadır ki , Heyeti Merkeziyede ilk kez, günümüz Maliye Müsteşarlığı, Teftiş Heyeti, Gelirler Genel Müdürlüğü ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün nüveleri yer almaktadır. 1908 Meşrutiyet dönemiyle birlikte, Maliye Nezaretinde görev ve teşkilat değişiklikleri yapılır. O zamanki Maliye Müşaviri Mösyö

Loran, Bakanlığı 8 müdüriyetten oluşan bir yapı üzerine oturtur. Günümüz teşkilatıyla bir kıyaslama yapılabilmesi amacıyla, sözü edilen müdürlükler aşağıda sıralanmıştır:

- 1- Özel Kalem Müdürlüğü,
- 2- Muhasebat Umum Müdürlüğü,
- 3- Gelirler Umum Müdürlüğü,
- 4- Heyet-i Teftiş Müdürlüğü,
- 5- Emlak-i Emiriye Müdürlüğü (Bugünkü Milli Emlak Genel Müdürlüğü)
- 6- Vezne Müdürlüğü (Günümüz Saymanlıkları),
- 7- Memurin ve Levazım Müdürlüğü,
- 8- Muhasebatı Zatiye Müdürlüğü,

Kayıtlarda, bu müdürlüklerin her birinin çok sayıda “kalem” bulunduğu ve bunların bazılarının taşra teşkilatında görev yaptıklarına ilişkin bilgilerde bulunmaktadır.

2.15.4.2 CUMHURİYET DÖNEMİNDEN GÜNÜMÜZE VERGİ İDARESİNİN YAPISI

Bugünkü Maliye Bakanlığının 1923 yılında kurulmuş, ancak örgüt yapısı ile görevleri, 5/6/1936 tarih ve 2996 sayılı kuruluş yasası ile belirlenmiştir. Bu arada hemen belirtmek gerekir ki, Cumhuriyetin kuruluş çalışmaları sırasında da Anadolu Hükümeti mali işlerle uğraşmış ve Ankara’da Maliye Vekaletini kurmuştur. 2996 sayılı yasada Maliye Bakanlığının kurulmasındaki amaç böyle belirtilmiş. Devletin genel ekonomik politika hedeflerine göre bu hedefleri gerçekleştirmek maksadıyla konulan esaslar çerçevesinde genel liderleri karşılayacak gelir kaynaklarını bulmak; gelirleri toplamak, harcamaların ödenmesini sağlamak, Devlet Mallarını idare etmek ve Devlet hesaplarına ait kayıtları tutmak, para, kredi ve Devlet borçlarına ait görevi yerine getirmek, mali idare ile ilgili ihtilaflarda kaza mercileri nezdinde hazineyi temsil etmek ve uluslar arası iktisadi işbirliği ve dış yardımlar konusunda yabancı devletlerle, uluslararası teşekkül ve mali müesseselerle temaslarda bulunmak ve ilişkileri düzenlemek.

Bu kuruluş yasasını uygun olarak, Maliye Bakanlığı, merkezde, taşrada ve yurtdışında örgütlenmiş durumdadır. Buna göre, Bakanlığın Merkez Teşkilatında şu birimler bulunmaktadır;

- 1) Maliye Tetkik Heyeti Reisliği,
- 2) Maliye Teftiş Heyeti Reisliği,
- 3) Bakanlar Yemini Murakıpları Heyeti Başkanlığı,
- 4) Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Umum Müdürlüğü,
- 5) Bütçe ve Mali Kontrol Umum Müdürlüğü,
- 6) Muhasebat Umum Müdürlüğü,
- 7) Gelirler Umum Müdürlüğü,
- 8) Vergiler Temyiz Komisyonu Reisliği,
- 9) Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği,
- 10) Milli Emlak Müdürlüğü,
- 11) Personel ve İdari İşler Umum Müdürlüğü.

Bakanlığın taşra teşkilatı ise; illerde Defterdarlık, ilçelerde Malmüdürlükleri biçiminde oluşmakta, Defterdarlıkların ana birimlerinde de, Gelir, Vergi Dairesi, Muhasebe, Milli Emlak, Muhakemat müdürlükleri ile Kambiyo servisleri bulunmaktadır. 2996 sayılı yasaya göre, Maliye Bakanlığının yurtdışında, uluslar arası kuruluşlar nezdindeki temsilciliklerde ve elçilikler ile konsolosluklar nezdindeki başmüşavirlik ve müşavirliklerde temsilcileri vardır. Kuruluş Yasası adı da verilen 2996 sayılı Yasada, zamanla bazı değişiklikler yapılmış örneğin 5/4/1945 tarihinde yürürlüğe giren 4709 sayılı Yasayla, “Gelir kanunlarının emrettiği ödevleri hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak” amacıyla, Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur.

1946 yılında yapılan bir başka değişiklikle, “Maliye Bakanlığının ihtiyacı olan meslek memurlarını yetiştirecek birinci dereceden bir orta uzmanlık okulu” olarak Maliye Okulu kurulmuştur. 3/4/1950 tarihinde yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununa göre görev yapacak İtiraz ve Temyiz Komisyonları kurulmuş, 5/5/1969’da kabul edilen 1173 sayılı kanunla, uluslar arası ilişkilerin yürütülmesi ve koordinasyonu,

Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. 14/12/1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı kanun hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilmiş ve Bakanlığın adı da Maliye ve Gümrük Bakanlığı olmuştur. 18/6/1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 207 ve 14/1/1988 tarihli 307 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK’de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan değişikliklerle, Bakanlığın Ana Hizmet Birimleri arasında, Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi başkanlığı dahil edilmiş, Danışma ve Denetim Birimleri arasında Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği de konulmuştur. Yapılan değişiklikler arasında, Teftiş Kurulu Başkanlığı ile Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu’nun bazı görevlerinin yeniden düzenlenmesi de bulunmaktadır. Ayrıca Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Bakanlığın Ana Hizmet Birimlerine eklenmiş, daha önce Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı adı ile görev yapan birim ise, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı haline getirilmiştir.

4/5/1989 tarih ve 20158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 367 sayılı “Bakanlıklarda ve Bağlı Kuruluşlarda Avrupa Topluluğu ile ilgili büyük birimler kurulması” ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki Cetvellerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname “ ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığının” Ana Hizmet Birimleri” bölümüne Avrupa Topluluğu Koordinasyon Dairesi Başkanlığı adıyla yeni bir birim eklenmiştir.

13/7/1993 tarihli ve 21636 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 484 sayılı “ Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname” ile, Bakanlığın idari teşkilat yapısı ve görevlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve Bakanlığın adı Maliye Bakanlığı olmuştur.

16/9/1993 tarihli ve 21700 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 516 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname” ile, Maliye Bakanlığının bugünkü şekli verilmiştir (**Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı 1993: 334**).

2.15.5. VERGİ İDARESİNİN SORUNLARI VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI

İçinde bulunduğu stratejik konumu itibariyle her geçen gün büyümek ve kalıcı istikrar sağlamak zorunda olan Türkiye; son yıllarda ekonomik istikrar konusunda büyük çabalar harcamaktadır. Özellikle son 10 yılda ortaya çıkan bütçe açıkları Türk ekonomisi ve sosyal hayatı önemli ölçüde etkiler duruma gelmiştir. 2000 yılı ve öncesi yıl bütçeleri değerlendirildiğinde bütçe açıklarının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini açıkça görmek mümkündür. 2000 yılı bütçesinde en önemli finansman geliri olan vergi gelirin %90'ının iç borç faiz ödemelerini karşılıyor olması olayın önemini tüm açıklığı ile ortaya koymaktadır. Söz konusu bütçe açıklarının kapatılmasında bugüne kadar tercih edilen yol borçlanma veya devletin sahip olduğu kaynakları elden çıkarma olarak nitelendirebileceğimiz özelleştirme olmuştur. Halbuki kamu açıklarının kapatılmasında en sağlıklı yol vergi gelirinin artırılması yönünde yapılacak çalışmalardır.

Türkiye vergi gelirlerini artırma şansına sahip bir ülke olmasına rağmen bu konuda bugüne kadar yeterli çalışmalar yapıldığını söylemek oldukça zordur. Mevcut vergi gelirlerinin arzu edilen düzeyde olamamasının yanı sıra daha da önemlisi kayıtlı ekonominin boyutlarını aştığı söylenen kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Vergi dışı bırakılan alanın büyüklüğü bu konuda yapılması gerekli çalışmaların ne derece önemli olduğunu göstermektedir.

Ekonomik istikrarı ortadan kaldıran kamu açıklarının boyutu göz önüne alındığında sorunun kalıcı çözümünün daha fazla vergi toplama sorununun çözümü ile doğru orantılı olduğu toplumun geniş kesimlerince de kabul görmektedir. Bugüne kadar daha fazla vergi almak için tercih edilen yol genel olarak vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler ihdası olmuştur. Ancak günümüzde bunun sınırına geldiği daha fazla verginin kayıt dışı kalan ekonomik birimlerden veya işlemlerden alınması yönünde geniş katılımlı bir uzlaşma söz konusudur.

Bu konuda bilinmesi gereken en önemli hususlardan biri de; 1980'lerden sonra vergi yasalarında gerekli düzenleme ve değişiklikler yapılırken vergi idaresi üzerinde hiç

durulmayıdır. Oysa tek başına vergi yasalarında yapılan düzenlemeler verginin etkin ve rasyonel bir şekilde toplanması için yeterli olmamaktadır. Yasa hükümlerini uygulayacak teşkilatın ve bu teşkilat içinde yer alan uygulamacıların gözardı edilmek suretiyle o yasaların başarılı bir şekilde uygulamasını talep etmek mümkün değildir. Oysa bilinmektedir ki “ En iyi yasa kötü uygulamacılar elinde başarısızlığa mahkum olacağı gibi, kötü bir yasa da iyi uygulamacılar elinde başarılı olabilir.” Vergi yasalarını uygulayacak ve vergiyi toplayacak olan vergi idaresi ve idare içinde yer alan uygulamacılardır. Belirtilen nedenlerle vergi yasalarının etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, beyan edilen gelirler üzerinden tarh edilen vergilerin zamanında tarh edilen vergilerin zamanında tahsilinin sağlanabilmesi, vergi adaletinin temin edilebilmesi için vergi idaresinin yeniden yapılandırılması, ve fonksiyonel hale getirilmesi gerekir. Avrupa Birliğine giriş süreciyle birlikte bütün kurumların yeniden yapılanması sürecini yaşadığı günümüzde; gelir idaresini de yeniden yapılandırılması, etkin ve verimli hale getirilmesi, ve bu amaçla mevcut yapının değiştirilerek çağın gereklerine uygun bir yapıya kavuşturulması zorunluluk arz etmektedir.

Mükelleflerin mükellefiyetle ilgili sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmedikleri, tahsilatın yetkili vergi daireleri tarafından yapılacak takip ve değerlendirmelerle yakından ilgilidir. Günümüzde vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayılarının çokluğu ve tahsil yetkisi bulunan vergi dairelerinin lüzumsuz birçok iş trafiğine boğulmuş olmaları asli vazifelerini yapamaz duruma getirmiştir. Ayrıca vergi tahsilatını gerçekleştiren Vergi Dairesi Müdürlüklerinin Defterdarlık bünyesinde görev yapmaları nedeniyle siyasi etkilere açık olmaları sonucu vergi tahsilatı mevcut kanunlarda yer alan hükümlere uygun olarak gereğince etkili bir şekilde yerine getirilmemektedir.

Bilindiği üzere, vergi tahsilatı il ve ilçelerimizde vergi daireleri vasıtasıyla yapılmaktadır. Günümüzde çok önemli fonksiyonları bulanan vergi dairelerimiz, sıkışık, karışık ve dar mekanlarda hizmet verilmeye çalışılan bir özellik arz etmekte olup ihtiyaca cevap vermekten uzaktır. Vergi daireleri bugünkü haliyle sadece verilen beyannameleri kabul eden bir konumdadır. Süresinde beyanname vermeyen veya

vergisini hiç ödemeyen mükelleflerin takip işlemleri neredeyse hiç yapılamaz duruma gelmiştir. Vergi dairelerimizde memur başına düşen dosya sayısı, bazen binlerle ifade edilmekte olup, iş hacmi gözönüne alındığında bir memura düşen mükellef sayısının dört-beş memur tarafından dahi izlenemeyecek boyutlara ulaştığı görülmektedir.

Vergi dairelerinde çalışan personel özlük hakları açısından çok zor şartlar içinde bulunmaktadır. Bu durum, memurların özverili çalışma anlayışını ortadan kaldırdığı gibi, meşru olmayan bir ortamı da beraberinde getirmektedir. Bir çok vergi dairesinde karşılıksız iş yapılamayacağı söylentileri toplumun büyük ekseriyeti tarafından sıkça tekrarlanır hale gelmiştir. 19/06/1994 tarih ve 543 sayılı KHK ile kurulmuş olan Gelirler Bölge Müdürlükleri gerek kendilerine yeterli yetki ve sorumlulukların verilmediği ve gerekse Defterdarlık müessesesinin gelir idaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için gereği gibi görev yapamaz durumda bırakılmışlardır. Bu bölge müdürlüklerine halen asaleten atama yapılmaması ve Bakanlığın bu konudaki kararsız tutumu nedeniyle çok önemli görevler ifa etmesi gereken bu birimler kendilerinden beklenen faydaları gösterememişlerdir. Yetki kullanımı Bakanlıkça tam olarak belirlenememesi nedeniyle Defterdarlıklarla Bölge Müdürlükleri arasında iş verimini düşüren gereksiz bir takım polemiklerin yaşandığı ve bununla Mali İdaresinin taşra teşkilatındaki olması gereken performansını önemli ölçüde olumsuz etkilediği görülmüştür.

Maliye Bakanlığı'nın illerdeki temsilcisi konumunda bulunan Defterdarların kendilerine verilen bir çok görev ve yetki nedeniyle vergilendirme ile ilgili işleri gereği gibi yerine getirdiklerini söylemek oldukça zordur. Defterdarların, illerde görev yapan personelin ücret durumları, devlet ihale bedelleri, milli emlakın kontrolü ve bu gibi işlerle uğraşırken vergi tahsilatı gibi çok önemli bir görevi sağlıklı olarak yapmaları mümkün değildir. Gelir idaresinin, gerek merkez gerekse taşra teşkilatı çağdaş ve zorunlu ihtiyaçların gerektirdiği örgütlenme yapısına sahip değildir. Gelirler Genel Müdürlüğü bir çok yetkinin taşra teşkilatının devredilmemesi nedeniyle asli amaçlarının dışında görev yapan ve gereksiz birçok iş yüküyle karşı karşıya kalan bir genel müdürlük düzeyinde bırakılmıştır. Bu genel müdürlük, devletin gelir politikasını belirlemek, gelir bütçelerinin rasyonel bir şekilde hazırlanmasını sağlamak ve vergisel

sorunlar konusunda sağlıklı çözüm önerileri sunmak gibi asli fonksiyonları ifa edememekte daha çok bireysel sorunların çözümü ve taşra teşkilatınca kendisine gönderilen lüzumsuz iş yüküyle uğraşmaktadır.

Diğer taraftan, Gelirler Genel Müdürlüğü, hem fiziki anlamda hem de yüklenen görevler itibariyle oldukça büyüyen taşra örgütüne yetemez duruma gelmiştir. Gövdenin giderek şişmesi ve genişlemesi, merkezin etkinliğini de o ölçüde azaltmakta yapı giderek sağlıklı duruma gelmektedir. Vergi politikalarına yön verilmesi, bu politikalara uygun vergi mevzuatında yeni düzenlemelere gidilmesi, uygulamalara yön verecek genel tebliğ düzenlenmesi, idari işlerin yürütülmesi, personel atamalarının yapılması, ödeneklerin tespit ve dağıtımı ve diğer işler nedeniyle iş yoğunluğu artık tek bir birimin sınırları aşmış bulunmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi tahsilatında önemli bir fonksiyon üstlenen vergi daireleri tam otomasyona istenilen anlamda geçememiştir. Teknolojik gelişmelerin getirdiği yenilikler vergi dairelerinde uygulama alanı bulamamış ve verginin tahakkuk, tahsilat, takibat aşamalarını içeren kapsamlı bir bilgi işlem projesi hayata geçirilememiştir. Vergi mükellefleri hala vergi ile ilgili beyanname vermek, vergilerini ödemek gibi temel sorumlulukları yanında her türlü işlemler için vergi dairelerine gitmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum vergi dairesi personeline rasyonel kullanımını engellemektedir. Vergi tahsilatın bankalar aracı kılınarak yapılması konusunda da arzu edilen verimin alındığı söylenemez. Gerek vergi bilincinin yeterince oluşmaması gerekse bu konuda alınan idari kararların yetersizliği mükellefleri hala vergi ödeme konusunda bankalar yerine vergi dairelerine ödeme yapmayı tercih eder durumda bırakılmıştır.

Verginin daha sağlıklı toplanabilmesi için vergi daireleri ile bir kısım kamu kuruluşları arasında kurulması gereken teknik donanım hala gerçekleştirilememiştir. 06/07/1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Yasa ile getirilen “Her Gerçek ve Tüzel Kişilere Bir Vergi Numarası verilir.” hükmü şu anki hali ile eski sicil numaralarının değiştirilmesinden başka bir yenilik getirmemiştir. Bu değişikliklerden beklenen faydanın sağlanabilmesi için her gerçek ve

tüzel kişiye verilecek vergi numarasının tapu idaresi, gümrük idaresi, mahkemeler, noterler, bankalar ve bunlar gibi kuruluşlar tarafından da kullanımının zorunlu hale getirilmesi gerekir. Bulunduğu konum ve yaptığı görev itibarıyla en önemli sayılması gereken gelir idaresi personeli bugüne kadar uygulanan yanlış ücret politikaları nedeniyle sürekli sayı ve nitelik kaybına uğramıştır. Gelir idaresi yüksek ve iyi öğrenim görmüş mezunların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olmaktan çıktığı gibi işe alınıp meslek içi eğitimden geçirildikten sonra en verimli olması gereken dönemde işi terk ettikleri bir kurum haline gelmiştir.

Türkiye vergi idaresi, gelişmiş dünya ülkelerinde olduğu gibi, gelişmeleri yakından izleyip buna ayak uyduracak ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun değişiklikleri kısa sürede gerçekleştirebilecek, son teknolojik gelişmelere uygun bir donanımına sahip konuma kavuşturulmalıdır. Gelir idaresinin merkez ve taşra örgütünün vergi kanunlarına tam bir tarafsızlık içinde uygulayabilecek özerk bir yapıya kavuşturulması şarttır. Verginin daha iyi toplanabilmesi için gelir idaresi ile diğer kamu kurumları arasındaki (gümrük idaresi, tapu, nüfus idaresi, bankalar, noter v.s.) iletişimi sağlayacak teknolojik altyapının ivedi olarak oluşturulması sağlanmalıdır. Gelir idaresinde iş verimi artırmak amacıyla daha fazla çalışan personeli ödüllendirecek performans değerlemesi yapılmalıdır. İdari görevlendirmeler, tayin, terfi ve yer değiştirmeler gerek duyulması halinde ücret farklılaşmalarını bu değerlemeler esas alınarak yapılmalıdır. Bilgisayarla ilgili son gelişmeler dikkate alınarak gerekli teknik donanım oluşturulmalı, çok zorunlu haller olmadıkça mükelleflerin vergi dairelerine gelmeden mükellefiyetle ilgili tüm işlemlerini yapabilecekleri bir ortam sağlanmalıdır. Yukarıda belirtilen hususların yerine getirilmesi amacıyla, bugüne kadar vergi dairesinin organizasyonu ve yeniden yapılandırma ile ilgili olarak farklı kesimlerce muhtelif zamanlarda değişik görüşler ileri sürülmüş, ancak bu konuda görüş birliğine varılmamıştır. Konuyla ilgili olarak kamu ve özel kesim temsilcilerinin büyük ölçüde kabul ettiği ve 1963 yılında hazırlanan White raporundaki görüşlere uygun olarak vergi idaresinin denetimini de içine alan tek bir birim (Gelir Müsteşarlığı) şeklinde örgütlenmesi konusunda görüş birliğine varılmıştır.

Görüş birliğine varılan ve bizimde katıldığımız söz konusu modelde organizasyon şu şekilde tanımlanmıştır.

Gelirler Müsteşarlığı,
Bölge Gelir Müdürlüğü,
Vergi Dairesi Müdürlüğü,

Bu organizasyonda çalışma prensipleri aşağıdaki gibi düşünülmektedir.

Gelirler Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı içinde özel bütçeli bir idare olarak örgütlenmelidir. Şu anda İçişleri Bakanlığındaki Emniyet Genel Müdürlüğü, Başbakanlıktaki Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü gibi özel bütçesi ve “ita amiri” yetkisi bulunan, göreceli olarak daha bağımsız ve daha geniş yetkili bir Müsteşar tarafından yönetilen bir örgüt şeklinde yeniden yapılanmalıdır.

Taşra örgütlenmesi, “Gelirler Genel Müdürlüğü” ve onların altında da “Vergi Daireleri” şeklinde olmalıdır. Türkiye, iş hacimleri nazarı itibare alınarak yeterli sayıda bölgeye ayrılmalıdır. (Şu anki Bölge Müdürlükleri yapılanması bu görüşe uygundur.)

Çevresi Bölge Müdürlüklerince belirlenecek yerleşim merkezlerinde vergi daireleri oluşturulur.

Bu modelde Müsteşardan itibaren bütün teşkilat yönetim, tayin, terfi, çalışma usulleri gibi bütün işlemler Gelirler Müsteşarlığının içinde yürütülmektedir. Diğer bir ifade ile Müsteşarlık bütün merkez ve taşra örgütlerine hakim olup, örgütün yönetiminde tek görevli ve sorumludur.

Bu durumda bugünkü yönetim şeklindeki Defterdarlıkların, Valilerin , Kaymakamlıkların gelirler idaresi içindeki yetkileri söz konusu olmayacaktır. Bu model örgütlenmenin kabulünden sonra Defterdarlıklar, Maliye Bakanlığı görevlerine giren gelir yönetimi dışındaki işlerin yürütülmesi ile görevli ve sorumlu olmaya devam edeceklerdir. Defterdarlığın en önemli görevi vergi toplama değil, devletin muhafızı olarak il ve ilçelerde devletin mal varlığını koruyup değerlendirme olmalıdır. Çünkü Defterdarlık illerdeki bütün devlet memurlarının ücreti, devlet ihale bedelleri, milli emlak kontrolü ve muhafazası ile uğraşırken diğer yönden vergi

tahsilatındaki donanım ve kadroların eksikliği ile yoğun bir hizmeti görmek zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla bu yeni modelde Defterdarlıkların gelir toplaması dışındaki yetkileri ve illerdeki hiyerarşik konumu aynen bırakılarak, yurdumuzun mükellef yoğunluğu yüksek olan bölgelerde “Bölge Gelir Müdürlükleri” kurulmalıdır. Defterdarlıkların vergi toplama görevi Bölge Gelir Müdürlüğü ile bunlara bağlı “Vergi Dairelerine” bırakılmalıdır.

Gelirler Bölge Müdürlükleri daha fonksiyonel hale getirilmeli, merkez teşkilatının yükünü büyük ölçüde azaltacak şekilde yeniden yapılanmalıdır. Yetki bölgesi dahilindeki vergi dairelerin daha etkin ve verimli çalışmasını sağlamanın yanı sıra merkez teşkilatı ile vergi daireleri arasındaki iletişimi sağlayan bir fonksiyon ifa etmelidir.

Gelirler Bölge Müdürlükleri, siyasi etkiden uzak sektörel bazda verimli ve etkin incelemeler planlayıp uygulamaya koyan vergi adaletinin sağlanmasında önemli işlevler gören bir yapıya kavuşturulmalıdır. Yeni yapılanmada vergi daireleri, Defterdarlık bünyesinde çıkarılarak Gelirler Bölge Müdürlüklerine bağlanmalıdır. Böyle bir yapılanmayla Defterdarlık, vergi toplama dışındaki asli görevlerini daha sağlıklı yapma olanağına kavuşurken, vergi tahsil yetkisi bulunan vergi daireleri de daha etkin bir yapıya kavuşacaklardır.

Bölgeye bağlı olarak faaliyet gösteren vergi daireleri; danışma, uzlaşma, özelleştirme ve bütün vergi uyuşmazlıklarında takip ve son sözü söyleme yetkisine sahip olmalı, uyuşmazlıkların takibinde vergi konusunda uzmanlaşmış hukukçular istihdam edilmelidir.

Vergi Dairelerinin yetki alanı içinde bulunan mükelleflerin daha yakından izlenebilmesi ve ihtisaslaşmanın yaygınlaştırarak verimliliğin artırılması için “Yeni İhtisas Vergi Daireleri” kurulmalıdır. Bu konuda örnek olarak özellikle büyük illerimizde ihracat yapan firmaların işlemlerine yönelik yeterli sayıda dış ticaret vergi daireleri kurulabilir. Diğer taraftan yine büyük illerimizde çok büyük oranda vergi kayıp ve kaçığının olduğu bilinen sadece gayrimenkul sermaye iratlarının takibine yönelik özel vergi daireleri kurulabilir. Gerek duyulması halinde sektörel bazda ihtisas vergi dairelerinin sayısı artırılabilir. Diğer taraftan yine büyük illerimizde çok büyük oranda

vergi kayıp ve kaçığının olduğu bilinen sadece gayrimenkul sermaye iratlarının takibine yönelik özel vergi daireleri kurulabilir. Gerek duyulması halinde sektörel bazda ihtisas vergi dairelerinin sayısı artırılabilir. Yine Gümrük kapılarında her türlü vergi resim ve harçların tahsil edilmesi amacıyla ihtisas vergi daireleri kurulabilir.

Bölgelerin ekonomik ve coğrafi yapıları dikkate alınarak, vergi daireleri arasında bir sınıflandırma yapılabilir. Yapılacak sınıflandırma Vergi Dairesi Müdürlerinin seçimine özen gösterilmelidir. En az yapılanma kadar üzerinde önemle durulması gereken bir diğer husus ise vergiyi doğuran olayın tespiti, mükellefiyetin tesisi, vergilerin zamanında ve tam olarak toplanması gibi görevleri üstlenen vergi dairelerinin fonksiyonel olabilmesi, etkin ve verimli görev yapabilmesi için fiziki olarak güçlü olması, donanın açısından ihtiyacı bulunmaması, teknik, bina ve gereçle mücehhez kılınması, bunun yanında bilgisayar ile donatılması yanında ondan daha önemli olarak kırtasiye, posta pulu gibi acil ve olmazsa olmaz ihtiyaçlarının bulunmaması gerekir (Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği 2002: 317).

2.16. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

2.16.1 DEĞİŞİK ÖLÇÜLERE GÖRE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Zamanımızda uygulanmakta olan vergiler çok çeşitlidir her memlekette uygulanmakta olan vergiler o memleketin vergi sistemini oluşturur (Türk 1992: 167-168). Vergileri belirli ölçülere göre ayırmak, vergi kuramının üzerinde önemle durduğu konulardan biridir. Çünkü, öngörülen ekonomik ve sosyal politikanın gerçekleştirilmesinde son derece etkin bir mali araç olan vergiden daha bilinçli bir şekilde yararlanılması gerekmektedir. Özellikleri ve etkilerine göre ayırım yapılmış, vergi sistemi içinde yeri ve payı belirlenmiş vergilerin gelişigüzel kullanılması başta vergilemenin, öngörülen ekonomik, sosyal ve mali politikaya ters düşmesi gibi çok çeşitli sakıncaları da beraberinde getirir. Vergiler çok değişik ölçülerden ya da bakış açılarından hareketle farklı gruplar altında incelenebilir. Bunlar; konu, yükümlülük şekli, oran, matrah, tarh ve tahsil yöntemleri olarak sıralanabilir. Geleneksel vergi

sistemleriyle modern vergi sistemleriyle modern vergi sistemlerinin yapılarının farklı olması, vergilerin ayırımına da bu yapılara ve değişen kıstaslara göre farklı biçimde olmasına yol açmaktadır. Bu bakımdan; ayırım şekillerinden bazıları günümüzde çok eski olmakla beraber, bir kısmı da eskiliğine rağmen yine de canlılığını korumaktadır. Bu sınıflandırmanın şekilleri şunlardır (**Edizdoğan 1994: 170**).

2.16.1.1. ÖDEMEDE KULLANILAN ARAÇLARA GÖRE

1. Ayni Vergiler,
2. Nakdi Vergiler.

Bu ayırım şekli genellikle 19. yüzyılda ayni vergilerin bırakılması ile önemini büyük ölçüde kaybetmiştir. Tarihte geniş ölçüde uygulanmış olan ayni vergilerin mal ya da hizmet şeklinde ödendiği görülmektedir. Bu vergilere savaş gibi olağanüstü durumlarda ve belirli bazı konularda, geçici şekilde başvurulmuştur. Zamanımızda ise sadece fayda yerine zararla kalmıştır. Memleketimizde 1925 yılında yürürlükten kaldırılan “Aşar ile II. Dünya Savaşının koşulları gereği 1943-1945 yılları arasında uygulanan “Toprak Mahsulleri Vergisi” ve 1951 yılında kaldırılan “Yol Vergisi” ayni vergilerin tipik örnekleri sayılabilir. Ancak para ile ödenmediği zaman yol hizmetlerinde bedenen çalışmak suretiyle ödenebilen yol vergisinin son uygulama yıllarında yükümlülerin %98’den fazlası tarafından ödendiği ifade edilmektedir. Zamanımızda ilke, verginin nakdi oluşudur. Her türlü vergi ve resimler genellikle para ile ödenmektedir (**Edizdoğan 1994: 171**).

2.16.1.2 VERGİYE KONU OLAN NESNELERE GÖRE

- 1.Şahıs vergileri
- 2.Mal Vergileri

Bu vergi ayırımı da öncekinde olduğu gibi,güncel olmaktan uzaktır. Bununla beraber vergilerin niteliklerini saptayabilmek için kısaca üzerinde durmakta yarar vardır. Şahıs vergilerinin konusu,doğrudan doğruya yükümlünün kendisidir. Başka bir deyişle ,bireyin fiziki varlığıdır. Hemen hemen her ülkede uygulanmış bulunan çeşitli şekilleri

ile “Baş Vergileri”bu tipik örneğidir. Bireyin fiziki varlığı dışında kalan vergilerin hemen hemen tümü ,dolaysız ya da dolaylı bir şekilde “mal”ile ilgilidir.

2.16.1.3. YÜKÜMLÜNÜN KİŞİSEL DURUMUNA GÖRE

1.Objektif Vergiler

2.Subjektif vergiler

Bu vergi ayırımının kökeni Romalılar dönemine kadar gitmektedir. Vergi terminolojisi bakımından ,terimler ve taşıdıkları anlamlar üzerinde tam bir birliğin olmaması, bu ayırımının şeklini bugün için de önemli bir duruma getirmekte ve çok başvurulan bir ayırım olmaktadır. Bazı maliyecilere göre subjektif vergiler, yükümlünün kişisel durumuna göre ayarlanabilen, başka bir deyişle yükümlünün tüm ödeme gücünü esas alan vergilerdir. Objektif vergiler ise, yükümlünün şahsı ile ilgilenmemekte, doğrudan doğruya “şey”i vergi konusu almaktadır. Bu vergilerde verginin yükümlüsü ile vergi konusu arasında herhangi bir ilişki kurulmaz. Bu ayrıma göre, örneğin Veraset Vergisi, yükümlünün kişisel durumu gözönünde tutularak alındığı için subjektif bir vergidir. Buna karşılık Damga Vergisinde vergi anonim bir şekilde tahsil edildiğinden yükümlü hiç dikkate alınmamaktadır. Bu bakımdan Damga Vergisi; Tüketim Vergileri ve Gümrük Vergileri gibi objektif bir vergidir (Edizdoğan 1994: 173).

2.16.1.4 VERGİ MATRAHINA GÖRE

1. Ad valorem Vergileri,

2. Spesifik Vergiler.

Vergilerde başlıca ana kavramlar konusunda da değindiğimiz gibi, ad valorem vergi, değer üzerinde alındığı, yani para birimleri olarak hesaplanan matrah üzerinden nisbi şekilde, genellikle yüzde oran olarak hesaplandığı halde, spesifik vergiler; ağırlık, uzunluk, adet, yüzölçümü,hacim, alkol derecesi, sayı, galon vb. maddi ölçüler üzerinden hesaplanmak suretiyle alınırlar. Zamanımızda, özellikle gelir bakımından ilk sıraları alan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, İstihsal Vergisi, ithal edilen bir eşyanın değeri üzerinden alınan Gümrük Vergisi gibi vergiler

değer esasına dayanmaktadır. Ancak kilo üzerinden alınan “Kahve Tüketim Vergisi”, “Şeker İstihlak Vergisi”, m3 üzerinden hesaplanan havagazı ve su, kw/saat itibariyle hesaplanan elektrik tüketim vergileri, yurtdışına çıkışlarda kişi başına alınan 50 dolar spesifik tarifelerle alınılırlar (Edizdoğan 1994: 175).

2.16.1.5 KAPSAMLARINA GÖRE

1. Genel Vergiler,
2. Özel Vergiler.

Vergi, bir kişinin tüm gelir ya da servetini konu alıyor ya da tüm mal ve hizmetlerden almıyorsa geneldir. Buna göre, bir kişinin tüm kazanç ve iratlarının toplamını vergilemeyi amaç edinen Üniter Gelir Vergisi genel bir vergidir. Harcamalar üzerinde alınan ve her türlü üretim ya da işlemleri vergilendiren Gider Vergileri de genel bir vergidir.

Buna karşılık, bir menkul ya da gayrimenkul sermaye iradından, bir ticari ya da zirai işletme kazancından, aylık ya da ücretlerden bunlar arasında bir bağıllık kurulmaksızın alınan vergiler özel vergilerdir. Bu nedenle, kaynakların gelir ya da iradını tek tek vergilendiren Sedüler Gelir Vergileri özel vergidir. Bunun gibi, bir kişinin tüm serveti yerine sadece gayrimenkulünü ya da motorlu taşıtını vergilendiren vergiler özeldir. Aynı şekilde, tüm ürünler yerine şeker, tuz, tütün mamulleri ve alkollü içkiler gibi belirli maddelerin tüketiminden alınan vergiler de özel vergilerdir (Edizdoğan 1994: 178).

2.16.1.6. TARİFELERİNE GÖRE

Vergiler tarifeleri bakımından; eşit oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı olmak üzere ayırma tabi tutulabilir. Ayrıca verginin, yükümlünün gelirine kıyaslanması suretiyle elde edilen sonuçtan hareketle, tersine artan oranlı vergiler de söz konusu olmaktadır. Ülkemizde uygulanan Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi artan oranlı vergilere örnektir. Kurumlar Vergisi ve Emlak Vergisi içindeki Bina ve Arazi Vergileri eşit oranlı vergilere örnektir. Azalan oranlı vergilere örnek eski Damga Vergisi

ile ilgili olmak üzere, anonim , sermaye paylara bölünmüş komandit ve limitet şirket sözleşmeleri için uygulanan matrah ve vergi oranları gösterilebilir.

2.16.1.7. UYGULAMA SÜRESİNE GÖRE

1. Sürekli Vergiler,
2. Geçici Vergiler.

İlke olarak vergiler, sürekli olacak şekilde uygulamaya konurlar. Yani başlangıçta belirli bir süre ile sınırlandırılmazlar. Uygulamaya konulmaları ile ilgili amaçlara hizmet ettikleri sürece uygulanırlar. Günün koşullarına uydurulmak amacıyla zaman zaman değişikliğe tabi tutulmaları verginin sürekliliğini bozmaz. Günümüzde sürekli nitelikteki vergilere örnek olarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi vb. vergiler gösterilebilir. Verginin uygulamaya konulması sırasında, belirli sürelerle sınırlı olmak üzere yürürlükten kaldırılmasının amaçlandığı vergilere geçici nitelikteki vergiler denir. Örneğin; 1942 yılında, II. Dünya Savaşı'nın yarattığı vergi dışı kalmış gelir ve servetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak uygulama alanına konulan Varlık Vergisi geçici nitelikte uygulanmış bir vergidir (Edizdoğan 1994: 179).

2.16.1.8. İKTİSADİ KAYNAKLARINA GÖRE

Günümüzde mali gücün ana göstergeleri gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir. Vergiler eninde sonunda yükümlülerin gelir, servet ve harcama gibi iktisadi kaynaklarından alınır. Bu bakımdan vergiye konu olan iktisadi kaynakların çeşidine göre vergiler şu başlıklar altında toplanmıştır.

2.16.1.8.1 GELİR VERGİLERİ

İktisadi bakımdan gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. İşte gelir vergileri de gerçek kişilerin elde ettikleri bu kazanç ve iratları vergilendirirler. Gelir vergilerinde verginin konusu gelir, matrahı gelirin yıllık safi tutarıdır. Gelir vergilerinde

üretim faktörlerinin hasıladan aldıkları payları ya ayrı ya da bunların toplamını vergi konusu yapar. Gelirlerin safi tutarlarının bilinmediği bazı durumlarda ise, Gelir Vergisi götürü bir şekilde ve safi tutarla karine sayılan ölçülere göre hesaplanır. Günümüz vergi sistemlerinde en ileri vergi tekniği, gelir vergilerinde görülmektedir. Ayrıca gelir vergileri uygulamalarına “en az geçim indirimi”, “artan oranlı vergi tarifeleri” ve “ayırma ilkesi” gibi vergi ödeme ile ilgili başlıca önlem ve araçlara da yer verilebilmektedir ki bunlar gelir vergilerinin temel özelliklerini teşkil ederler (Edizdoğan 1994: 180).

2.16.1.8.2 SERVET VERGİLERİ

İktisadi anlamda servet, belirli bir anda, bir kişiye ait para ile ifade olunan iktisadi değerlerin toplamıdır. Sermaye ise, servet ya da mal varlığından üretimde kullanılma için ayrılan kısımdır. Başka bir deyişle, üretimin tüketilmeyip tasarruf yolu ile yatırıma ayrılan kısmı sermayeyi oluşturur. Bu durumda sermaye, servetin bir parçasıdır. Ancak servette, sermayede olduğu gibi, üretime katılma ve gelir getirme gibi koşullar aranmaz. Servet esasen, birikmiş gelirden başka bir şey değildir. Örneğin kıymetli bir tablo, mücevher ve kürk bir servet unsurudur, fakat iktisadi açıdan sermaye değildir (Edizdoğan 1994: 181).

Kısaca ifade etmek gerekirse, kullanımı yönünden servet kişiye bağlı, sermaye ise işletmeye bağlı bir kavramdır. Örnek olarak, bir arsa ona sahip olan kişinin servetidir ve geliri servet geliri olur. Bu arsa, bir fabrika binasına tahsis edildiğinde sahibi aynı kalmakla beraber, malvarlığına dahil bu gayrimenkul den elde edilecek gelirler de artık servet geliri değil ticari gelir olur. Kişiler, mülkiyetleri yine kalmak kaydıyla sahip oldukları servetlerinin bir kısmını ise sermaye olarak kullanabilirler. Ancak servet vergisi, gelir getiren sermaye üzerinden alınabileceği gibi, istisna olarak tablo, mücevher, vb. servet unsurlarının bazıları ya da tümü üzerinden de alınabilir.

Servet vergileri “property taxes”; gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir anda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul malların üzerinden alınan vergilerdir. Bu bakımdan servet vergisinin konusu; servete dahil mallar ve matrahı bunların değeridir. Ancak

servet vergileri uygulamada çok değişik Őekiller almaktadır. Özellikle Bina ve Arazi Vergileri, Veraset ve İntikal Vergileri ve Genel Servet Vergisi gibi örneklerinde konu servet olmakla beraber matrah, duruma göre bazen servetin kendisi, bazen de servetin iradıdır. Servet vergilerinde amaç, genellikle servetin belirli bir kısmı yerine iradının bir kısmını almak olduğundan, bu vergilerde oranlar küçük tutulur. Ancak olağanüstü durumlarda ve özellik gösteren vergilerde yüksek oranlar uygulanarak servetlerin bir kısmı alınabilmektedir. Örneğin, Veraset Vergilerinde olduğu gibi **(Edizdoğan 1994: 181)**.

2.16.1.8.3.HARCAMA VERGİLERİ

Bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptıkları harcamalardan alınan vergilerdir. Bu bakımdan iktisadi ve hukuki işlemler dolayısıyla harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanabilir. Harcama vergileri, mal ve eşyanın değişim , tüketim ya da üretim işlemlerine göre çeşitlerine ayrılır. Bunların içinde kuşkusuz subjektif karakterli dolaysız bir vergi olan Harcama Vergisi en önemlisidir **(Edizdoğan 1994: 182)**.

2.16.2. DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Maliye ilminde tartışması çok yapılmış konulardan birisi vergilerin sınıflandırılması üzerindedir. Bu konuda tam bir açıklığa varıldığını iddia etmek de zordur **(Türk 1992: 171)**. Sınırları net olarak belirlenememekle birlikte, genellikle yapılan ve vergilerin ödeme gücüne uygunluğu açısından önem taşıyan bir ayırım şekli, dolaysız ve dolaylı vergiler sınıflandırılmasıdır. Vasıtasız veya direkt vergiler ya da vasıtalı veya endirekt vergiler ayırımları da aynı düşünüş biçiminin ayrı adlarla ifade edilmesidir. Doğrudan dolaysız vergiler grubuna ya da dolaylı vergiler grubuna konulacak vergiler yanında, nitelikleri itibariyle her iki grubu da ilgilendiren ve bu nedenle hangi grupta düşünülmesi gerektiği net olarak belli olmayan vergilere de rastlanabilmektedir **(Akdoğan 1996: 241)**. Dolaylı ve dolaysız vergi deyimleri oldukça belirsizdir. Bunlara verilen anlamlar ve vergilerin bu suretle ayırıma tabi tutulmalarında

kullanılan ölçüler yer ve zamana göre büyük değişiklik gösterdiğinden, zaman içinden birçok tartışmalara da yol açmış ve açmaktadır. Böyle olmasına rağmen, ayırımı günümüze kadar canlılığını ve önemini koruyabilmiştir.

2.16.2.1 DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİ SINIFLANDIRMADAKİ ÖLÇÜLER

Tarihsel gelişim izlenecek olursa, dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki sınıflandırma çok eskilere uzanmakta ve bu kavramlara değişik anlamlar verilmektedir. Bu konuda 1900 yıllarında C.J. Bullock tarafından yapılan araştırma göstermiştir ki, bu vergiler arasındaki sınıflandırma başlangıcı, 16. yüzyıla kadar uzanmaktadır. Bullock, dolaylı ve dolaysız vergileri on ayrı anlamını saptamıştır. Yıllar boyunca bu çok çeşitli anlamlar arasında bir senteze varılmak istenmiştir. Böylece içinde bulunduğumuz yüzyılın başında C.F. Bastable, bu konuda yapılan çeşitli yorumları tartışarak; tarh edildiği kişiler tarafından ödenen vergilerin dolaysız, kanuni yükümlüsü tarafından belirli bir ölçüde başkalarına devredebilen vergilerin ise dolaylı ve dolaysız vergileri bu şekilde sınıflandırmanın bilimsel olmadığı ve halk dilindeki bir sınıflandırma olduğunu savunmuştur.

J. F. Due, dolaylı ve dolaysız vergilerin tanımlarını araştırmakla bir şey elde edilemeyeceğini ifade ederek kendisi dolaysız vergi kavramını gelir, kurumlar ve veraset vergileri, dolaylı vergileri ise, malların üretim ve satışı üzerinden alınan vergiler olarak yorumlamaktadır. A. R. Prest ise, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı konusundaki görüşlerin hiçbirini gerçekten tutarlı olduğunun söylenemeyeceğini, bununla beraber, bunlar sıralamanın zorunlu olduğunu belirtmektedir. Görüldüğü gibi, dolaylı ve dolaysız vergileri birbirinden ayırmak için çok çeşitli görüş ve ölçüler bulunmaktadır. Bu ayırım ölçülerine göre bir vergi dolaylı ya da dolaysız sayılmaktadır. Şimdi bu ölçüleri inceleyelim;

2.16.2.1.1 İDARİ ÖLÇÜ

Bu ölçü gerçekte birbirinden çok farklı olmayan üç görüş halindedir. Mali örgüt ölçüsü: Bilimsel bir değeri olmayan bu ölçüye göre, dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırma vergi tahsilatından sorumlu olan idari örgüte göre yapılmaktadır. Böylece dolaysız vergiler idaresi tarafından tarh ve tahsil olunan vergiler dolaysız, dolaylı vergiler idaresi ve diğer idareler tarafından alınan vergiler ise dolaylıdır. Bir zamanlar Fransa'da benimsenip uygulanan bu ayırım ölçüsü genellikle taşımamaktadır. Çünkü bu ölçü tek ya da ikiden fazla gelir kuruluşuna sahip olan ülkelerde uygulanma olanağı bulamamaktadır. Örneğin, memleketimizde tüm gelirler Gelirler Genel Müdürlüğü şeklinde tek bir gelir kuruluşu tarafından tarh ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla bu ölçü, memleketimiz yönünden geçerli olmamaktadır. Kaldı ki, dairelerin sayıları ve sorumlulukları da zamanla ölçülebilir.

Öte yandan vergi ister dolaylı isterse dolaysız olsun, bu vergiyi tarh ve tahsil eden idarenin şekli vergiyi dolaylı ya da dolaysız olarak nitelendirmektedir. Bu durum aynı verginin bir ülkede dolaylı, diğer ülkede ise dolaysız bir vergi olarak gösterilmesine yol açmaktadır. Menkul sermaye iratları üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olduğu halde Fransa'da bu vergiler dolaylı daireleri tarafından tahsil edilir (**Türk 1992: 172**).

Mali teknik ölçüsü: F. Neumark bu ölçüye, "Cibayet tekniğine dayanarak ayırma" adını vermektedir. 18. yüzyılın sonlarında Fransa'da ortaya çıkan ve 1930'lara kadar memleketimizde de tasnifin esasını oluşturan bu ölçünün büyük bir bilimsel değeri olmamasına rağmen, yukarıda ölçüden daha yaygın ve bilimsel olduğu söylenebilir. Vergi daireleri bazı vergiler için vergi yükümlüleri cetvelleri hazırlarlar. Vergi yükümlülüğü cetvelinin hazırlanması vergi dairesi tarafından vergi yükümlüsü adına yapılan ve vergi yükümlüsünün ne miktarda vergi ödeyeceğini tespit eden idari bir tasarruftur. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, arazi ve bina vergileri, motorlu taşıt vergileri gibi vergiler bu cetvellerden hazırlanarak, tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Vergilerin vergi yükümlüleri cetvelleri hazırlanarak tahsil edilmesi, bu usulle tahsil edilen vergileri dolaysız vergiler sayılması geniş bir kabul görmüştür.

Dolaylı vergilerde ise verginin konusu, geçici ve tesadüf bir takım olaylardan meydana gelmekte ve bu nedenle daha önceden tahmin edilmeleri mümkün olmadığı için ana defterler, cetveller, vb. den yararlanılarak vergiyi tahakkuk ettirmek söz konusu

olamamaktadır. Bu ayırım dolaylı vergilerin harcamalarda alındığı görüşüne dayanmakta ve dolayısıyla vergi önceden belirtilemeyen birtakım işlemler, değişim ve tüketimler üzerinden belirli olmayan zamanlarda alınmaktadır. Tüketim Vergileri, Damga Vergisi, Gümrük Vergileri, Katma Değer Vergisi, vb. bunlara örnektir. Bu ölçü de, bazı durumlarda gerçeklere uymayan sonuçlara varılmasına engel olamamaktadır. Örneğin, bugün hemen herkesin dolaysız bir vergi olarak kabul ettiği Veraset ve İntikal Vergisi, bu ölçüye göre belirli ve düzenli olmayan zamanlarda ve isme yazılı bir cetvel olmadan tarh ve tahsil edildiği için dolaylı bir vergi sayılacak, buna karşılık dolaylı vergilerin en önemlilerinden biri olan Muamele Vergilerini, yükümlülerin isme yazılı cetvelleri üzerinden tarh ve tahsil olunduğunda dolaysız saymak gerekecektir.

Karma nitelikteki ölçü: Bazı maliyeciler, yukarıda belirtilen ayırım ölçülerinin sakıncalarını giderebilmek için daha geniş bir ayırım ölçüsü bulmaya çalışmışlardır. Onlara göre, dolaysız vergiler doğrudan kişilerle ilgilidir. Servet ve gelirlerden alınır. Normal ve sürekli durumları yükümlü kişiler ve isme yazılı cetvellere dayanır. Dolaylı vergiler ise; bir olay, bir işlem ya da değişim dolayısıyla alınır ve düzenli bir şekilde tutulan isme yazılı cetvellere dayanmazlar.

2.16.2.1.2 İKTİSADİ ÖLÇÜ

F. Neumark'ın "Yansıma olanağına dayanan ayırım" adını verdiği bu ikinci ölçü J.S. Mill'e kadar uzanır. Dolaysız vergileri, dolaysızlardan ayıran özelliklerden birisi, verginin ödenmesi bakımından aracı bir mükellefin söz konusu olup olmamasıdır. Vergi, asıl mükellef olarak düşünülmüş olan kişinin iktisadi unsurlarından doğrudan alınmıyorsa ve aktarılmıyorsa vergi dolaysız yapıdadır. Gelir Kurumları, Emlak Vergileri bu gruba örnek olarak gösterilebilir. Mükelleflerin vergi yüklerini, başkalarına devretmesi yani yansıtılmasına halinde vergi dolaysızdır. Dolaysız vergilerde mükellef vergiyi sonuçta, kural olarak kendi mal varlığından ödemek durumunda kalmakta, yasalar önünde vergi mükellefi olarak kabul edilen kişi ile vergi sonucu mal varlığı azalan kişi aynı olmaktadır. Oysa dolaylı vergilerde vergi mükellefi vergiyi genellikle ödedikten sonra, fiyat mekanizması içerisinde başkalarına aktarmaktadır. Buna göre, mükelleflerin vergi

yüklerini başkalarına devredemediği vergiler dolaysız, başkalarına çeşitli yollarla devredebildiği vergiler ise dolaylı olarak nitelendirilmektedir. Dolaylı vergilere; üretim, toptan satış, perakende satış aşamalarında alınan bazı üretim ve tüketim vergileri örnek olarak gösterilebilir (Akdoğan 1966: 242).

Bu ayırım şekli vergi yansıtmasının yön değişmesi halinde eleştirilmektedir. Yansıtılabilen nitelikte olmasına karşın , ekonomik koşullar nedeniyle aracı mükellefin üzerinde kalması durumunda, vergi dolaylı yapıdan dolaysız yapıya dönüşmüş olacaktır. Ayrıca, dolaysız bir verginin de zaman zaman yansıtılabildiği görülmektedir. Bu ayırım şekli bakımından, verginin yansıtılması ile ilgili sınırların çizilmesine, belirlenmesine ihtiyaç vardır. Ekonomik koşullarla yakından ilişkili olan bu durumun ise, açıkça ortaya konulması çok güçtür. İstisnaları dışında hemen bütün vergilerin çeşitli şekillerde kişiden kişiye transferi olanağı vardır. Hangi verginin, ne zaman mükellefi üzerinde kalacağı, ne zaman başka kişilere aktarılacağı önceden kesin olarak bilinmemektedir. Ekonomik koşullara göre verginin kısmen ya da tamamen aktarılabilmesi olasılığı, verginin bazen dolaysız bazen de dolaylı sayılması sonucu yaratabilmektedir. Yansıtma ile ilgili çağdaş inceleme ve araştırmalar yansıtma olayının son derece karmaşık olduğunu göstermekte olup, içinde bulunan koşullara göre farklı sonuçlarla karşılaşabilmektedir. Başka bir deyişle, yansıtma ölçüsü vergilerin dolaysız ve dolaylı sayılabilmesi bakımından net ve her zaman esas alınabilir nitelikte bir sınır getirmektedir (Akdoğan, 1996: 242).

Yansıtma çeşitleri faktörlerden etkilenmektedir. Yansıtmayı kısa dönemde belirleyen faktörler; piyasanın yapısı ve arz –talep esneklikleridir. Uzun dönemde ise teknolojik faktörler de arz üzerinde etkili olmaktadır. Günümüzde hemen her verginin çeşitli derece ve ölçülerde, belirli şartlar altında yansıtılabileceği kabul olunmaktadır. Yansıtma kriterinin uygulanması bakımından bir yaklaşım biçimi de yasa koyucunun amacının dikkate alınması suretiyle ayırım yapılmasıdır. Vergi, yasa koyucu tarafından üçüncü kişilere yansıtılması amacıyla uygulamaya konulmuş ise dolaylı vergi sayılacak, kanuni mükellefin üzerinde kalması amaçlanmış ise dolaysız vergi sayılacaktır. Bu yaklaşımın da uygulamada karşılaşılan koşullar dolayısıyla büyük bir fonksiyon gördüğünün ileri sürmek güçtür (Akdoğan 1996: 243).

2.16.2.2 VERGİ VERME YETENEĞİNİN BELİRTİSİNE DAYANAN SINIFLANDIRMA

İdari ölçüdeki “mali örgüt” ve “mali teknik” ölçüsünün yetersizliğini ve sakıncalarını gören özellikle İtalyan yazarlar, fazla şekilci olan “isme yazılı vergi cetveli” esas yerine, doğrudan doğruya vergi konusu ya da vergiyi doğrudan olayda beliren vergi verme yeteneğinin özelliğini esas alarak daha geniş bir ayırım ölçüsü ileri sürmüşlerdir. Bu ayırma göre, konuları ya da vergiyi doğrudan olayları devamlı bir vergi verme yeteneği gösteren vergiler dolaysız; vergi verme yeteneği geçici olan konularda ya da vergiyi doğuran olaylardan alınan vergiler ise dolaylıdır. Bu ölçünün şu sakıncaları vardır; bir vergi konusunda beliren vergi verme yeteneğinin ne düzeye kadar sürekli ya da geçici olduğunu belirlemek, her zaman mümkün değildir. Özellikle iktisadi dalgalanmaların kuvvetli olduğu zamanlarda çoğu kez uygulanma olanağını kaybetmektedir. Örneğin, bu ölçüye göre gelir sürekli bir vergi ödeme yeteneği gösterir. Oysa, konjonktür dalgalanmaları dolayısıyla bünyevi ya da konjonktürel dalgalanmaları dolayısıyla bünyevi ya da konjonktürel işsizlik durumlarında ve özellikle işçi ücretleri ve müteşebbis kazançları gibi gelir unsuları çoğu kez sürekli olmaktan çıkmakta ve geçici bir nitelik almaktadır. Böylece tipik bir dolaysız vergi olan ücret ve kazançların vergileri, konjonktürel dalgalanmalar nedeniyle dolaylı vergi kimliğine bürünmektedir. Bu durum ayırım ölçüsünün bilimsel niteliğini bozmaktadır (Akdoğan 1996: 180).

2.16.2.3 VERGİ VERME YETENEĞİNİ HEDEF TUTMA BİÇİMİNE DAYANAN SINIFLANDIRMA

F. Neumark’ın geliştirdiği ve bilimsel bir ayırım ölçüsü durumuna getirdiği bu ayırma göre, vergi verme yeteneğini doğrudan doğruya hedef tutan vergilere dolaysız , buna karşılık vergi verme yeteneğini dolaylı şekilde hedef tutan vergiler ise dolaylı vergilerdir. Gerçekten vergi verme yeteneği ya şahsi ya da nesnel “şey’i” olabilmektedir. Örneğin gelir ve servet kuşkusuz şahsi nitelikteki iktisadi unsulardır. Bu bakımdan, gelir ve servet vergilerinde; aile durumu hastalık, yaşlılık gibi nedenlerle bireysel vergi

ödeme gücünde görülen farklar doğrudan doğruya göz önünde tutulup vergi borcu buna göre farklılaştırılabilir. Buna karşılık randıman bir şeye, bir maddeye, örneğin bir binaya, bir işletmeye ait olup esas itibarıyla objektif niteliklidir. Bu nedenle, randıman vergilerinde, randımanın ait olduğu kişilerin bireysel vergi verme yeteneklerindeki farklar dikkate alınmaz. Ancak, bir randımanın meydana gelmesi, aynı zamansa bir vergi verme yeteneğinin de var olduğu genel düşüncesine neden olur; sözü geçen yeteneğin kendisi randıman getiren şeye aittir ve bu bakımdan nesnelir (Akdoğan 1996: 181).

Nesnel vergi verme yeteneğinin dolaylı şekilde vergiye bağlı tutulmasında; sahiplerinin vergi ödeme gücünün yettiği varsayımına dayanarak teşkil eden eşya doğrudan doğruya vergiye hedef olmayıp, bunlarla ilgili belirli bazı iktisadi ya da hukuki tasarruflar vergiye bağlı tutulur. Bu tür vergilerde, vergiyi doğuran olay ile vergi borçlusunun vergi ödeme gücü arasında ancak zayıf ve çoğu kez kuşku bir ilişki bulunmaktadır.

Neumark tarafından yapılan bu ayırım , dil bakımından kavranması zor olmakla beraber, bu konuda yapılmış olan en iyi ayırım olarak kabul edilmiş ve geleneksel maliye kitaplarına da geçmiştir.

2.16.2.4 SPESİFİK VERGİLER - ADVALOREM VERGİLER SINIFLANDIRILMASI

Bu tür vergilerin uygulanması ile dış ticaretten alınan vergilerde mal ve hizmetlerde üzerinden alınan vergilerde karşılaşılr. Dış ticaret üzerinden alınan vergiler gümrük vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler de muamele vergileridir. Bu vergilerin tarifelerini iki şekilde düzenlemek mümkündür; bu vergileri dış ticarete konu teşkil eden mal ve hizmetlerin fiziki büyüklükleri, sayıları, hacimleri, uzunlukları, üzerinde düzenlemek mümkün olduğu gibi değerler üzerinde de düzenlemek mümkündür. Bu vergilerin arifelerini fiziki büyüklüklere göre tespit edilmesi halinde vergiler Spesifik, değere göre tespit edilmesi halinde vergiler Ad valorem vergilerdir. Spesifik vergiler vergileme tekniği bakımından basit vergilerdir, onun için bu vergilerin

idaresi kolaydır. Değer üzerinde bulunan vergilerin yapıları basit değildir, uygulamaları da zordur (Türk 1996: 172).

Spesifik vergiler fiyat hareketlerini yakından takip etmedikleri gibi mallar arasındaki kalite farklarını da pek göz önünde tutmazlar. Bu yüzden spesifik vergilerin enflasyonu hüküm sürdüğü dönemlerde reel olarak hasılatı düşer, Gümrük Vergileri başlıca üç amaçla alınan vergilerdir. Bu amaçlardan birincisi mali amaçtır. Tüketimi yaygın ihtiyaç malları- kahve,çay, kakao ile keyif verici mallar tütün ve alkollü içecekler üzerinden gümrük vergisi alınmasının sebebi devlete bol ve yeterli vergi geliri sağlamaktır. Gümrük vergisi uygulaması ile gerçekleştirilmek istenen ikinci amaç, yurtiçinde imal edilen mallar ile ithal edilen mallar arasında iç piyasada eşit rekabet koşulları yaratmaktır. Yurtiçinde imal edilen mallar üzerinden muamele vergisi alınırken yurtdışından ithal edilen mallar üzerinden ithalat muamele vergisi alınmaması rekabet koşullarının yabancı mallar lehine bozulması anlamına gelir. Halbuki gümrük vergileri yurtiçinde imal edilen mallar aleyhine bozulmuş olan rekabet eşitsizliğini tashi ve telafi etmek maksadıyla alınır ve düzenlenir. Gümrük vergileri alınırken güdülen üçüncü amaç, yeni kurulmakta olan çocuk endüstrileri korumaktır. Çocuk endüstrilerin başlangıç yıllarında çeşitli alanlardan gelen yetersizlikleri vardır. Bu yetersizliklerle işin organizasyonunda, sevk ve idaresinde, imal edilecek malların girdilerin tedarikinde, imalatında, pazarlamasında, iç ve dış piyasalara girmede, para ve sermaye piyasalarında, uygun şartlarda kaynak bulmada , imal edilen mallarda belirli bir kaliteyi tutturmada, imalat hatalarından kurtulmada, malların paketlenmesinde, ambalaj hatalarından kurtulmada, naklinde karşılaşılır. Bu yetersizlikleri firmalar zamanla giderirler. Bu yetersizliklerin giderilmesi zaman alır. İşte bu yetersizliklerin giderileceği sürede yerli endüstrilerin korunması gerekir. Yerli endüstrileri korumak bakımından ad valorem tarifeler, spesifik tarifelere göre daha elverişlidir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için dünya ticaretine konu teşkil eden çeşitli malların uluslar arası piyasalardaki fiyatları yakından takip edilmeli, çeşitli fatura oyunları önlenmeli, devletçe uygulanan kambiyo kurulu politikası gerçekçi kur veya denge kuru olmalıdır. Bu hususlara dikkat edilmediği takdirde gümrük vergileri koruma fonksiyonunu yerine getiremezler. Zamanımızda

spesifik tarifelerden ad valorem tarifelere doğru bir kayış vardır. Buna rağmen akaryakıt, alkollü içkiler üzerinde uygulanan tarifeler spesifik tarifelerdir (**Türk 1992: 173**).

2.17 VERGİLERİN NİTELİKLERİ

Vergilerin nitelikleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin nitelikleri şeklinde ele alınmıştır.

2.17.1 DOLAYSIZ VERGİLERİN NİTELİKLERİ

Vergi konusu, mükellefi matrahı ve verginin ödeme gücüne uygulanışı, ekonomik ve sosyal etkileri ile vergi yönetimi açısından dolaysız vergilerin çeşitli niteliklerinden söz edilebilir.

- i. Vergi konusu bakımından : Dolaylı vergilerin anonim bir nitelik taşımasına, ilgili bulunduğu konuları kimler tarafından sahiplenileceğinin başlangıcı bilinmemesine karşın, dolaysız vergilerde durum farklıdır ve vergi konusu ile yükümlü arasında ilişki kurulması olanağı vardır. Başka bir deyişle, vergi konusunun belirli bir vergi yükü altında bırakılması halinde, ortaya çıkabilecek davranış biçimlerinin neler olabileceğini kestirmek , dolayısıyla vergilerde daha kolaydır. Özellikle zorunlu tüketim maddelerine yönelik dolaylı vergilerde vergi konularına gösterilebilecek davranış değişiklikleri ile diğer iktisadi unsurlara konulan dolaylı vergilerde ortaya çıkacak tepkileri, vergi konularının dayanıklılığını , ikame ve vazgeçme olanaklarını göz önünde tutmak ve vergi verimini sağlamak güçtür. Kaynağını kurutmayacak ölçüde ve adil bir vergi uygulaması halinde ; dolaysız vergi konuları daha fazla elde edilmesi yanında daha asil uygulamaların yapılmasına yardımcı olur. Ayrıca, vergiyi doğrudan olaya neden olmamak, vergi konusu iktisadi unsuru almamak suretiyle dolaylı vergilerden kaçınmak olanağı bulunduğu halde, bu olanak dolaysız vergiler açısından çok sınırlıdır (**Akdoğan 1996: 244**).
- ii. Vergi mükellefi bakımından:Dolaysız ve dolaylı vergilerin belirlenmesi ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar sırasında da belirtildiği üzere vergi mükellefi ile vergi ödeyicisi aynı ise vergi dolaysız, mükellef ile vergiyi yüklenenin farklı olması

halinde ise dolaylı vergi uygulaması olduğu, yansıma ölçüsüne göre ileri sürülmüştür. Bu ölçüden hareketle dolaysız vergilerin mükelleflerinin, nihai yüklenicilerin kim olduğu, dolaylı vergilere kıyasla daha iyi bir biçimde, önceden bilinebilmektedir. Vergileme ile güdülen amaçlara göre, vergi uygulamasına yön vermek olanağı dolaysız vergilerde daha fazladır. Yapacağı işlemler karşısında ne kadar vergi ödeyeceğini bilir ise mükellef, sahip olduğu kaynakları kendi açısından o ölçüde rasyonel kullanmak yoluna gidebilecek, mevcut alternatifleri değerlendirebilecektir. Ödediği vergiyi fiyat içerisine gizlemiş olması nedeniyle bilmeyen bir mükellefin, vergi ile güdülen amaçlar doğrultusunda davranışlarını biçimlendirmesi vergiyi içeren fiyatın boyutuna bağlı olacaktır (Akdoğan 1996: 245).

- iii. Vergi matrahı bakımından: Dolaysız vergiler, vergi matrahı itibariyle dayanıklı bir yapı gösterir. Verginin yasaların belirttiği mükelleflerden ada yazılarak alınması, yükümlünün yerine getirilmesi halinde, yaptırımlar kullanılarak tahsilatın yapılabilmesi dolaysız vergilerin en önemli niteliklerindedir. Vergi ödeme gücüne daha uygun yapıya sahip ad valorem yani değer esaslı vergilerin uygulanabilmesi bakımından, dolaysız vergiler daha olumlu niteliklere sahiptirler. Ekonomik koşullara vergi matrahının uyum göstermesi olanağı, dolaysız vergilerde daha fazladır. Bu, devletin gerçekleştirmek istediği amaçların vergi politikası yoluyla da etkilenmesine ve devletin ihtiyaç duyduğu fonları saptayabilmesine yardımcı olur.
- iv. Vergi ödeme gücüne uygunluk bakımından: Vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptir. Mükellefin kişisel ve ailevi durumunu göz önünde bulundurularak, bu vergilerin şahsileştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Aynı görüşü dolaylı vergilere açısından ileri sürmek olanağı yoktur. Çünkü, dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Dolaylı vergiler, genellikle anonim bir karakter taşırlar. Vergi ödeme gücü bulunan veya bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin bu verginin muhatabı olacağı önceden kestirilemez. Belki, lüks nitelikte ya da vergi ödeme gücü fazla kişilerin tüketmeleri

söz konusu olacak mallara uygulanacak vergilerde farklılaşma yapılabilir. Ancak; lüks mal kavramının niteliği ve içeriği belirsizdir. Bir kişiye göre lüks olan bir mal diğerine göre lüks sayılmayabilir. Oysa dolaysız vergilerde; vergi matrahının büyüklüğünün, mükellefin kişisel ve ailevi durumuna ve vergi konusunun vergiye dayanma gücüne göre farklı uygulamalar yapmak suretiyle daha adaletli bir vergi uygulaması sağlanabilir. Dolaysız vergilerin vergi ödeme gücünü doğrudan dikkate alınmasına karşın, dolaylı vergiler ile bu dolambaçlı bir şekilde sağlanmaya çalışılır. Ayrıca dolaylı vergiler genel olarak vergi eşitliğine ters bir yapı gösterirler **(Akdoğan 1996: 246)**.

- v. Ekonomik ve sosyal etkileri bakımından : Dolaysız vergilerin vergi adaletine daha uygun olması yanında, artan oranlı vergi tarifelerini, ayırma ilişkisinin, indirimlerin, muaflık ve istisnaların uygulanmasına elverişli olması, bu vergileri ekonomik ve sosyal etkileri itibariyle daha çekici hale getirmektedir. Özellikle gelir vergilerinde uygulanan artan oranlı vergi tarifelerinin, ekonomi üzerinde otomatik denge faktörü niteliğinde olması yani; gelirdeki değişime bağlı olarak gelirden alınan vergi kısımlarının da kendiliğinden azalıp yükselmesi sonucu satın alma gücünü etkilemesi, bu açıdan örnek olarak gösterilebilir. Ayırma ilkesi, indirimler ve muaflık ile istisnalarda ayarlamalar yapmak suretiyle hem ekonomik hem de sosyal ve mali etkiler yaratılabilmesi bakımından dolaysız vergiler büyük önem taşımaktadır. dolaysız nitelikteki özellikle değer esasına göre işleyen vergiler, ekonomik dengeyi bozucu baskılarla mücadelede daha verimlidirler. Özendirici uygulamalara yer verilmesi suretiyle hem kaynak dağılımının etkileştirilmesi hem de toplam arz düzeyinin yükseltilmesi açısından etkiler yaratılabilir.

vi.

- vii. Vergi yönetimi bakımından: Dolaylı veya dolaysız vergilerden hangilerinin vergi ödeme gücüne daha uygun ve vergide adaleti gerçekleştirmeye daha yatkın olduğu, verginin yönetimi ile de yakından ilgilidir. Etkin bir vergi idaresi, açık ve anlaşılır, kolaylıkla uygulanabilir bir vergi mevzuatı ve düzenli bir şekilde işleyen mali yargı, uygulanması öngörülen verginin adaleti yada adaletsiz sonuçlar

yaratılmasında rol oynar. Dolaysız vergilerin yukarıda sözü edilen olumlu yanlarının ortaya çıkabilmesi bakımından etkin bir mali yönetimin yeterince etkin olmaması halinde özellikle dolaysız vergilerle ilgili olarak başarısızlıkla karşılaşılması söz konusu olabilir. Dolaysız vergi uygulaması suretiyle, vergi uygulamasından kaynaklanan bir takım yükümlülüklerin mükelleflere devredilmiş olması, bu amaçla idarenin katlanacağı harcamaları azaltmaktadır. Gelir vergisi dışındaki dolaysız vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri, normal koşullar altında dolaylı vergiler ölçüsünde olmamakla birlikte, vergi oranları arttıkça ortaya çıkan harcamaların da yükseldiği görülür. Bu, mükelleflerin vergi yükü dışında kalma çabaları, kontrol ve denetim giderleri ile yakından ilgili olup, özellikle beyana dayanan vergilerde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması önemli idari harcamaları zorunlu kılar (Akdoğan 1996: 247).

2.17.2. DOLAYLI VERGİLERİN NİTELİKLERİ

Dolaylı vergilerin nitelikleri de, dolaysız vergilerin ele alınmış şekline uyumlu olarak; verginin konusu, mükellefi, matrahı ve verginin ödeme gücüne uygunluğu, ekonomik ve sosyal etkileri ile vergi yönetimi açılarından incelenebilir.

- i. Vergi konusu bakımından: Dolaylı vergiler yoluyla, kişilerin tüketim kalıpları ve tercihleri üzerinde etkili olmak olanağı vardır. Buna bağlı olarak; toplum tarafından tüketilmesi ya da aşırı ölçüde tüketilmesi arzulanmayan iktisadi unsurlar vergi kapsamına alınabilir. Fiyatlarının yükselmesi, tüketici tercihlerini değiştirebilir. Örneğin: tütün, alkol gibi sağlığa zararlı malların fiyatlarının yükseltilmesinde yararlanılabilir.
- ii. Tüm iktisadi unsurların istenildiği takdirde ve gerekli görüldüğü boyutta vergi kapsamına alınması yoluna gidilebileceğinden, vergi konusunu belirlenebilmesi bakımından dolaylı vergilerde önemli ölçülerde serbestlilik vardır. Bununla birlikte, malların belirli bir bölümünde verginin yoğunlaşması halinde, vergi yükü aşırı ölçüde artar.

- iii. Vergi mükellefi bakımından: Dolaysız vergilerin mükellefler üzerindeki olumsuz psikolojik etkisi daha fazla olduğu halde , dolaylı vergilerde mükellef verginin farkına varmamaktadır. Dolaylı vergiler, fiyatın içerisinde gizlenmiş olduğundan mükellef malın ya da hizmetin bedelini ödüyormuş gibi düşünür ve vergi ödediğini hissetmez. Buna mali anestezi ya da mali uyuşturucu da denilebilmektedir. Mükelleflerin vergili malları almamaları sonucu , vergiden kaçınmaları, böylece vergi yüklerinin ağırlaşmasını engellemeleri söz konusu olabilir. Bu zorunlu tüketim maddeleri açısından yapılması daha güç bir uygulamadır. Vergi, mükellefin kim olduğu açıkça bilinmeden ve yapılan alışveriş ya da işleme bağlı olarak ortaya çıktığından, vergi ödeme gücünün doğrudan dikkate almamakta, harcama düzeyine ve harcamaların yönelik olduğu mal bileşimlerine göre mükellefin vergi yükü değişmektedir (Akdoğan 1996: 248).
- iv. Vergi matrahı bakımından: Vergi konusu geniş olmasına bağlı olarak, matrahı da yani vergilendirmeye esas olacak değer ya da miktar da geniştir. Matrahın bu şekilde büyük olması, dolaysız vergiler kıyasla daha düşük oran ya da miktarda vergi uygulanması suretiyle arzulanan vergi hasılatının elde edilmesine olanak verir. Yüksek marjinal vergi oranı sorunu bu vergiler açısından ortaya çıkmaz. Vergi yükü; her vergi konusu ile ilgili iktisadi unsurun yapısı ve niteliklerine , ekonomik koşullara bağlı olarak , aşama aşama ve küçük parçalar halinde yapıldığı taktirde vergi matrahı aşınmayacak , istenilen hasılat elde edilebilecektir. Başka bir deyişle, dolaylı vergilerin tabanı daha geniştir, tüketim düzeyine bağlı olarak hasılatında değişmeler olmakla birlikte daha verimlidir. Ayrıca, bu vergilerde vergi erozyonu da, dolaysız vergilerinkine kıyasla daha düşük gerçekleşebilir.
- v. Vergi ödeme gücüne uygunluk olarak: Yukarıda da belirtildiği üzere dolaylı vergilerin anonim nitelikte olmaları nedeniyle, verginin muhatabı önceden bilinmemektedir. Vergi yüklenicisinin, vergiye dayanma gücünün bulunup bulunmadığının dikkate alınmaksızın vergi yükünün altında kalması, dolaylı vergilerin en önemli sakıncalarındandır. Mükellefin harcama düzeyi ile vergi ödeme gücü arasında bağlantı kurulup, harcama yapabiliyor ise vergi ödeme gücü de vardır ya da vergi konularını zarurilik ve lükslük niteliklerine göre farklı vergilendirmeye

tabi tutarak mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak olanağı vardır gibi görüşler ileri sürülebilir ise de, uygulama açısından bunun pek gerçekleştirilemediği görülmektedir. Özellikle zorunlu nitelikteki ihtiyaç tüketiminden kaçınılması, ikame olanaklarının her zaman bulunamaması, ihtiyaçların ve bunları karşılamaya yönelik maddelerin lükslük dereceleri açısından ver olan belirsizlikler bunun en önemli nedenleridir (Akdoğan 1996: 249).

- vi. Ekonomik ve sosyal etkileri bakımından: Dolaylı vergilerin gerek tüketim gerekse yatırım düzeyi ve ekonomik denge bakımından çeşitli etkileri vardır. Her şeyden önce uygulanmaya konulan dolaylı vergiler, hemen fiyatlara yansiyacak ve tüketicilerin bu malları almamaları ya da daha az almaları sonucu taleplerini kısıtıcı etki yaratacaktır. Toplam talebi azaltıcı yöndeki bu etki, anti-enflasyonist bir etki yaratacaktır. Tüketimin istenilen doğrultuda vergilendirilmesi, tasarruf sermaye birikimi ve yatırım zinciri üzerinde etkili olabilir.
- vii. Dolaylı vergilere yönelik olarak izlenecek politika aracılığı ile "vergi ödeme gücü vergilendirilecek maddeler" ilişkisi içerisinde , sosyal etkiler yaratabilir. Vergi ödeme gücünün yeterince dikkate alınmasına olanak vermemesi, mükellefin ağır veya farklı vergi yükü altında kalmalarına, tersine artan oranlı bir şekilde vergi ödemelerine neden olabilir. Özellikle gümrüklerle ilgili olarak yapılan dolaylı vergileme, ödemeler bilançosunda, ithalatın faturasını azaltmak için kullanılabilir.
- viii. Vergi yönetimi bakımından: Dolaylı vergilerin yönetimi; dolaysız vergilere kıyasla daha kolaydır. Her şeyden önce, genel olarak bu vergilerin toplanması hem kolay, hem de daha ucuzdur Üreticiler veya satıcılar vergiyi ödemekte ve kişilerden kendileri küçük tutarlar halinde almaktadırlar. Vergilendirilmiş maddelerin satın alınmaması hali dışında dolaylı vergilerden kaçınılmaz. Fazla dikkat ve tepki çekemeyeceğinden uygulanmaya konulması ve değişikliğe tabi tutulması kolaydır. Özellikle üretim veya toptan satış aşamalarında uygulama yapıldığı az sayıda mükellefin muhatap alınması olanak sağlayacağından idari açıdan güçlüklerle karşılaşılmasına neden olmaz. Fiyatın içerisinde gizlenmiş şekilde uygulanmaları dolayısıyla, vergiye karşı tepki doğmasına yol açmadığı gibi amaçlanan vergi hasılatının sağlanabilmesi bakımından avantaja sahiptirler. Bununla birlikte, kayıt

dışı girdi sağlanması ve ürünlerin pazarlanması söz konusu olabileceğinden, bu vergi açısından da denetimin önemi büyüktür (Akdoğan 1996: 250).

- ix. Günümüz devlet ihtiyaç duyduğu fonları sağlamak, tüm mükellefleri vergi bakımından gereği ölçüde değerlendirmek ve sosyo-ekonomik nedenlerle, her iki grup içerisinde de yer alan vergiler uygulamaktadır. Bu vergilerden herhangi birisinde; ayrıca bir finansman kaynağı yaratmadan vazgeçmek son derece güç olup, mevcut ihtiyaçların karşılanması ve güdülen amaçların gerçekleştirilebilmesi bakımından, her çeşit vergiden geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Devlet, bir taraftan mali, sosyal ve ekonomik nedenlerle vergi kaynaklarını yeterince değerlendirmek, öteki taraftan söz konusu uygulamaları yaparken eşit dengeli ve vergi ödeme gücünü dikkate alan bir uygulama yapmak durumundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOLAYSIZ- DOLAYLI VERGİLER VE ENFLASYON İLİŞKİSİ

Dolaysız vergilerin çeşitleri ve enflasyon üzerindeki etkisi ile dolaylı vergilerin çeşitleri ve enflasyon üzerindeki etkisi ve enflasyonun dolaylı ve dolaysız vergiler üzerindeki etkisi geniş bir şekilde ele alınmıştır.

3.1. DOLAYSIZ VERGİLER

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilere dolaysız vergiler denilmektedir. Başlıca vergi çeşitleri yazarlara göre az çok değişmekte ve bu konuda kesin bir ayırım yapılmamakla birlikte en çok kullanılan veya yaygın bir duruma gelen dolaylı dolaysız vergiler ayrımıdır. Vergilemenin temel prensiplerinden birisi Adalet prensibidir. Bu prensibe göre, vergi her mükelleften vergi ödeme gücüne göre alınacaktır. Dolaysız vergiler vergilemede adalet ilkesini gerçekleştirmenin en uygun aracıdır. Dolaysız vergiler hakiki kazanç veya gerçek gelir üzerinden alındıkları için vergilemede Adalet prensiplerine daha çok uygun düşerler. Fakat bu husus vergi kaçakçılığının yaygın olmaması, vergi tarhiyatında karne usulü, basit usul, götürü usul gibi usullere fazla yer verilmemesi, verginin genel (olarak gelir üzerinden alınması) bir vergi gelir vergisi olması halinde doğrudur(Türk 1992: 167).

3.1.1 GELİR VERGİLERİ

Geliri ya gerçek kişiler veya tüzel kişiler (şirketler) elde ederler. Verginin gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirilmesi halinde şahsi gelir vergileri, kurumların kazançlarını vergilendirilmesi halinde kurumlar vergisi bahis konusudur. Şahsi gelir vergileri de kurumlar vergileri de geniş anlamda gelir vergisine dahil vergileridir. Gelir, vergi yükümlülerinin düzenli bir şekilde, genellikle bir yıllık dönem zarfında, çeşitli

kaynaklardan sağladığı kazanç ve iratların toplamıdır. F. Nuemark'a göre "Gelir Vergisi ileri kapatizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesidir.

Gelir kavramı; gelir kavramı, klasik iktisatçılardan beri çeşitli kavramlar göre açıklanmak istenmiştir. Fakat bugün bile bu kavramın daha çok önem kazanmasına rağmen tam olarak saptandığı söylenemez. Gelir kavramı çok eskiden beri kabul edilen akım gelir. (dar anlamda gelir) ile çağımız iktisatçılarının yeni ve geniş anlamıyla yorumlanmaktadır. Bunlardan ilkinde kaynak kavramı, diğerine ise Safi artış kavramı denilmektedir (Türk 1992: 175).

Kaynak kuramına göre: Von Herman Br. Fusiting, G Cohn A. Wagner, Neuman Philippovich, Schaffle gibi bazı Alman, Fransız ve Amerikan klasik kaynak nazariyecilerinin ileri sürdüğü bu görüşe göre; gelirin beşeri yada maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeteri ölçüde uzunca bir devresi içinde tekrarlanması kaynağın devamlı olması gibi bazı özellikler taşımaktadır. Kaynak kuramına göre; eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir.

Safi artış kuramına göre: George Schanz ve R.M. Haig tarafından; vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülmüş olan safi artış kuramına göre gelir; servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir. Bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerleri ile o dönem başında ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır.

Gelirler ya çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı yada tüm kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilir. Gelir vergisinin başlıca iki uygulama şekli vardır; Sedüler ve Üniter gelir vergileri. Şimdi bu iki uygulama şeklinin ne olduğunu örnekler yardımıyla açıklayalım.

i. Sedüler Gelir Vergileri

Sedüler gelir vergileri, vergiye tabi tutulacak gelirlerin sedüler halinde her bir sedülün vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutulmasını öngören gelir vergisi

çeşididir. Sedüler gelir vergilerinde, gerçek kişilerin çeşitli gelir kaynakları birbirleriyle bağıllık kurulmaksızın ayrı ayrı matraha ve oranlara göre vergilendirilir.

ii. Üniter Gelir Vergileri

Yükümlünün her türlü kazanç ve iratlarını bir araya getirmek suretiyle yükümlü kılan vergilerdir. Sedül olmadığından çeşitli gelir ve kazançların net tutarlarının birleşimi üzerinden vergilendirecek gelir bulunur ve sadece bir tek vergi alınmakla yetinir.

3.1.1.1. GELİR VERGİSİ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 31 Aralık 1960 tarihinde kabul edilerek 6 Ocak 1961 tarihinde yayınlanmıştır. Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarlarıdır. Gelir Vergisi Kanununa göre; geliri oluşturan kazanç türleri 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.

Şu anda geçerli olan gelirin tanımı ile gelirin unsurlarından olan Diğer kazanç ve iratların tanımı 4369 sayılı yasa ile 10.10.2003 tarihinden itibaren farklılık göstermektedir. Bu değişikliğe göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden ter türlü kazanç ve iratların safi

tutarlarıdır, Diğer kazanç ve iratlar ise “Kaynağı ve olursa olsun diğer her türlü kazançlar” şeklinde uygulanacaktır.

Gelir vergisi yukarıda sayılan gelir unsularından elde edilen gelirlerin safi tutarları üzerinden alınır. Kanunda sayılmayan bir gelir unsuru üzerinden elde edilen gelirlerden vergi alınmaz. 29.08.1998 tarihli 4369 sayılı yasayla Mali Milat diye anılan 01.01.1999 tarihinden geçerli yasayla bu kapsam genişletilmiş ancak 11.08.1999 tarihli 4444 sayılı yasayla 31.12.2002 tarihine kadar ilk tanımlamadaki daraltılmış şekli uygulanmaktadır.

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Tam mükellef dar mükellef olmak üzere ikiye ayrılır. Tam mükellefler; Türkiye’de yerleşmiş olanlarla, resmi daire ve müesseselerin v.s. işleri dolayısıyla yurtdışında oturan Türk vatandaşlarıdır. Bunlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefler ise; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir. Sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir.

Kanun koyucu ülkenin ekonomik şartları, bazı işlerin teşviki gibi nedenlerle gelir vergisine de bazı muafiyet ve istisnalar getirmiştir. Muafiyet mükelleflere istisnalar ise konulara uygulanmaktadır.

- Ticari Kazanç

Vergilendirme geçek usulde ve basit usulde olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

a) Gerçek usulde ticari kazancın tespiti iki ayrı şekilde yapılmaktadır.

aa) bilanço esasına göre; teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerince işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

ab) işletme hesabı esasına göre; Bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım satımı ile uğraşanlar hesap dönemi

sonundaki emtia mevcudunun değerlerini hasılatı, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunu giderlere ilave ederler.

Ticari kazançların tespitinde işletme ile ilgili olan giderler kabul görmüş, lüks sayılan, işletme sahiplerinden özel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik giderler ise indirim konusu edilmemiştir. Gelirin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu madde 40-41'e göre indirilecek ve indirilemeyecek giderler belirlenmiştir.

b) Basit usulde ticari kazancın tespiti; Kanun belirlediği bazı özel ve genel şartları taşıyan küçük çaplı ticaret ve sanat erbabı basit usulde vergilendirilirler.

Basit usulde vergilendirmede de bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark kazancı oluşturur. Gerçek usulde vergilendirmeden farkı ise bu uygulamadan yararlanan mükellefler defter tutmazlar, geçici vergi ödemezler, düzenlemek zorunda oldukları belgeleri akşamları topluca çıkış yapmak suretiyle düzenlerler, Katma Değer Vergisi beyannamelerinin üçer aylık veriler ve muhasebeleri kayıtlı oldukları meslek odalarınınca yapılır.

Ticari kazançlarda, gerçek usulde vergilendirilenler bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerinin takip eden yılın Mart ayında yıllık beyanname ile beyan ederek 3 taksitte öderler. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri cari dönemler itibarıyla üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar beyan ederek kazancın %15'i oranında gelir geçici vergisini mükerrer 120. maddeye göre öderler.

- Zirai Kazanç

Vergileme işletme büyüklüğü ölçüsüne göre yapılmakta olup, 54. Maddedeki işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayanlar stopaj yolu ile vergilendirilirler. Zirai faaliyetler, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerin sair bir şekilde faydalanmasını ifade eder. İşletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar gerçek usulde vergilendirilirler. Hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk

eden hasılat veya ödenen veya borçlanılan giderler ardındaki müspet farkı takip eden yılın Mart ayında beyan ederek Ekim-Kasım-Aralık aylarında 3 taksitte öderler. Diğer kazançlarını zirai kazançlarıyla birleşen mükelleflerde şayet birleşen kazanç içerisinde zirai kazancın %75 ve daha fazla olması durumunda vergi ödeme yine Ekim- Kasım-Aralık aylarında yapılır.

Zirai kazanç elde edenlerden işletme büyüklüğünü aşanlar işlemlerini işletme hesabı esasına göre yerine getirirler. Bunlardan dileyenler işlemlerini bilanço esasına göre de yerine getirebilirler. Ancak işlemlerinde bilanço esasını seçenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazanç elde edenler geçici vergi ödemezler.

- Ücretler

Belli bir işveren tabii ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretler genel olarak stopaj yoluyla vergilendirirler. Ücret ödeyenlerin stopaj yapma yetkileri yoksa çalışanlar diğer ücretliler adı altında vergilendirirler. Diğer ücretliler kendi vergilerini kendileri tarh ettirerek öderler. Gerçek ücretler ücretin gayri safi tutarından sigorta kesintileri, ücretlinin şahsına eşine, küçük çocuklarına ait hayat, ölü, kaza, hastalık v.s sigorta primi kesintileri, sendikalara ödenen aidatlar, özel gider indirimleri düşüldükten sonra safi ücret bulunur. Ücretliden 2002 yılı için vergileme istisnası olarak ayrıca yemek ücretlerinin 4.500.000.TL'si ve özel indirim olarak günlük 1.000.000.TL'si varsa derecelerine göre sakatlık indirimi vergileme dışı bırakılmıştır.

Ücretlerden stopaj yoluyla vergi kesenler vergi kesintisi yaptıkları ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar bu kesintiyi beyan ederek vergi dairesine öderler.

Diğer ücretlilerde ise matrah sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir ve hizmetin ifa olunduğu yılın ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanmış ise bir ay içinde vergisi tarh edilir ve ödemeler ise öteden beri çalışanlardan Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki çeşit taksitler halinde, takvim yılının birinci yarısında işe başlayanlarda yıllık verinin yarısı

karneye yazıldığı ayda diğer yarısı Ağustos ayında, takvim yılının ikinci yarısında başlayanlar için verginin karneye yazıldığı ayda yapılır.

- Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek kazançları; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının eser, yapıt, yazı ve programlarıyla ilgili olarak miktarına bakılmaksızın bildirim dışı bırakılmıştır. Bunların kazançları sadece stopaj yolu ile vergilendirilmiştir.

Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ise bazı şartları taşımaları halinde vergilendirilmektedir. Vergi Usul Kanununda sayılan mesleki faaliyette işe başlamanın belirtilerinden en az ikisini taşımayanlar ile köylerde ve nüfusu 5.000.'i geçmeyen yerlerdeki bu faaliyetler kazancın miktarına bakılmadan vergiden muaf tutulmuştur. Serbest meslek kazancında tahsilat esası geçerlidir. Mesleki faaliyet neticesinde alınan, hesaba yatırılan veya mesleki faaliyeti yapan adına başkasına verilen paralar veya menfaatlerden, mesleki faaliyet yapılırken yapılan giderler indirildikten sonra kalan kazanç yıllık beyanname ile bağlı olunan vergi dairesine takip eden takvim yılının Mart ayında bildirilerek Mart-Haziran ve Eylül aylarında ödenir.

Ticari kazançlarda olduğu gibi serbest meslek kazancı elde edenlerde, geliri ettikleri yılın vergisine mahsup edilmek üzere kazancı elde ettikleri yılın üçer aylık dönemleri için kazancın %15'i oranında geçici vergi öderler. Gelir Vergisi madde 94'e göre serbest meslek faaliyeti yapanlara yapılan ödemelerde Gelir Vergisi madde 18'e giren kazançlardan %15 diğer serbest meslek faaliyetini yapanlara yapılan ödemelerden ödemeyi yapanlarca %20 stopaj yapılır. 18. Madde kapsamına giren ödemelerden yapılan stopaj nihai vergilendirme olur. Diğerlerinden yapılan stopaj ise geçici vergi beyannamesinde bildirilen kazançtan ve yıllık beyannameye bildirilen kazançtan hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar 1 yıl içinde mükellefin müracaatı üzerine kendisine iade edilir.

- Gayrimenkul Sermaye İradı

- _ Bina, arazi, maden suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların tamamlayıcıları,
- _ Voli mahalleler ve dalyanlar,
- _ Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- _ Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika v.b
- _ Telef hakları
- _ Gemi ve gemi payları, bilim motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- _ Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri mutasarrıfları zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilemesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Gayrimenkul sermaye iradında tahsilat esası geçerlidir. Elde edildiği ve geçmiş yıllara ait gelirler takip eden yılın Ocak ayında beyan edilir ve Ocak-Nisan-Temmuz aylarında üç taksitte ödenir. Gelecek yıllara ilişkin olarak önceden tahsil edilen paralar ve menfaatler ilgili yılların geliri olarak daha sonra beyan edilir. Gelir Vergisi madde 21'de yer alan mesken kira gelirleri istisnasını aşmayanlarla madde 86'da yer alan tevkifata tabi işyeri kira gelirlerinin brüt tutarı madde 103'de yer alan 1 ve 2 gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan kira gelirleri beyan edilmez. Kira gelirlerinin beyanında mükellefler gerçek gider yöntemini seçebilecekleri gibi, belge ibraz etmeden gelirin %25'ini götürü gider olarak da indirebilirler. Ticari, Zirai ve meslek kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından beyan edilenler madde 21'de yer alan mesken kira geliri istisnasından yararlanamazlar. Bu istisna 2001 yılı gelirleri için 700.000.000.TL'dir.

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli ve arazide emsal kira bedelinden düşük olamaz. Emsal kira bedeli bina ve arazide emlak değerinin %5'i diğer mal ve haklarda maliyet bedelinin %10'udur. Kira gelirini elde edenler veya bedelsiz kiraya verenler emsal bedelinden daha düşük beyanda bulunamazlar. Ancak boş kalan gayrimenkullerin

muhafazası için veya mal sahiplerin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine bırakılması, mal sahibi ile birlikte akrabalarının da aynı evde oturması, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kiralamaları emsal bedeli esasına tabi değildir.

- Menkul Sermaye İradı

Elde eden kişinin ticari, zirai ve mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye ve para ile temel edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira v.b iratlar menkul sermaye iradıdır. Aşağıda yazılı iratlar kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır.

- 1) Her nevi hisse senetlerinin kar payları
- 2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar
- 3) Kurumların idare meclis başkan ve üyelerine verilen kar payları
- 4) Kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan Kurumlar Vergisi,
- 5) Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile toplu konut idaresi, kamu ortaklığı idaresi ve özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
- 6) Her nevi faizler
- 7) Mevduaat faizleri
- 8) Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller
- 9) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temsili karşılığında alınan para ve ayınlar
- 10) Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

- 11) Faizsiz olarak kredi alanlara ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarına kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları
- 12) Vergi alacağı
- 13) Her nevi tahvil ve hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi, kamu ortaklığı idaresi ve özelleştirme idaresine çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler
- 14) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından
 - 10 yıl süreyle pirim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler
 - Bireysel emeklilik hakkı dolmadan ayrılanlara yapılan ödemeleri
 - Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler.

Menkul sermaye iradında elde etme esası geçerlidir. Elde edilen gelirlerden repo etme, sigorta ücretlerine menkul kıymetin muhafazası, temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri, menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar indirildikten sonra kalan kısmı takip eden yılın Mart ayında yıllık beyanname ile vergi dairesine beyan edilerek Mart-Haziran ve Eylül aylarında üç taksitte ödenir. Tam mükellefiyette tabi gerçek kişilere, adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar payları, eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından bu şirketlerin komandite ortaklıklarına isabet eden kısmın 1/5'i vergi alacağını oluşturur.

Menkul kıymetlerin kuponlu ve kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetleri ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralar dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz. Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile toplu konut idaresi, Kamu ortaklığı idaresi ve özelleştirme idaresine çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, her nevi alacak faizleri mavduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen

kar payları ve repo gelirlerinde vergi usul kanununa göre belirlenen arındırma uygulanır. Gelir vergisi 86.maddeye göre tevfiik suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarı 103.maddenin 1.ve2. gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iradı ve vergi alacağı ile tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları tarafından verilen ikram ikramiyeler beyan dışı bırakılmıştır.

3.1.1.2. KURUMLAR VERGİSİ

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 03/06/1949 tarihinde kabul edilerek 10/06/1949 tarihinde yayınlanmıştır. Kurumlar Vergisi de Gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan bir vergidir. Konusu kurum kazançlarıdır ve gelir vergisi kanununun 2. maddesinde sayılan yedi gelir çeşidinden oluşur. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri şunlardır.

1. Sermaye Şirketleri,
2. Kooperatifler,
3. İktisadi Kamu Müesseseleri,
4. Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler,

olup, yukarıda sayılan kurumlardan yabancı uyruklu olanlarda kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilir. Kurumlar vergisi mükellefleri de gelir vergisinde olduğu gibi tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılır.

Tam mükellef kurumlar kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar olup, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef kurumlar ise; kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içerisinde bulunmayanlardır. Sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar vergisi ve mükellefleri kısaca tanımlarsak:

- ↑ Sermaye şirketleri; Anonim şirketler, Limitet şirketler ve eshamlı komandit şirketlerdir.
- ↑ İktisadi Kamu müesseseleri; Devlete, belediyelere, İl Özel İdarelerine ve diğer kamu ve idari müesseselerine ait veya tabi olan ve faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketler ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir.

- ↑ Kooperatifler; 1163 sayılı kanunla ve özel kanunlarına göre kurulan üretim, tüketim, kredi, yapı ve diğer kooperatiflerdir.
- ↑ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler; Dernek ve Vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak bunlara ait iktisadi işletmeler vergiye tabidir.
- ↑ İş Ortaklıkları; belli bir işin birlikte yapılmasını müşterilerden taahüt etmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında, şahıs ortaklıklarıyla veya gerçek kişilerle kurdukları ortaklıklardır.

Kurumlar Vergisi Kanun'unda da bazı mükellefiyete muafiyet, bazı konularda istisna getirilmiştir. Kar amacı gütmeyen, sosyal ve içtimai amaçlı, çoğunlukla kamuya ait veya kamu kurumu niteliği taşıyan eğitim, sağlık, sigorta, tarım, kooperatifçilik ve aş evleri gibi hizmetler veren kurumlar Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Dar mükellef kurumlar dahil kurumların bazı kazançları da örneğin iştirak kazançları, bazı kooperatiflerin risturn kazançları, portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar, rüçhan hakkı ve emisyon primi kazançları iki yıl aktifte tutulan, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar vergi dışı tutularak istisna edilmiştir. Kurum kazancı ticari kazanç hükmündedir. Gelir Vergisi Kanununda yer alan bilanço esasında ticari kazancın tespitinde olduğu gibi hesaplanır. Yani teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki farktır. Safi kurum kazancı tespit edilirken Gelir Vergisi Kanunu 40-41 ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki 14-15.maddeler gözönünde bulundurulur. Yabancı ulaştırma kurumlarında da kara ulaştırmasında %12, deniz ulaştırmasında %15, hava ulaştırmasında %15 emsal nispetleri uygulanır. Kurumlar Vergisi safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Oranı sabit %30 olup, hesaplanan Kurumlar Vergisi üzerinden ayrıca %10 fon payı hesaplanarak Kurumlar Vergisi ile birlikte ödenir.

Kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisinde olduğu gibi cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık dönemler halinde kazancı %25 'i oranında geçici vergiyi takip eden ikinci ayın on beşine kadar beyan ederek öderler. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 94/6 göre kazançları üzerinden stopaj yaparak bir muhtasar beyannamesi ile takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine yatırılırlar. Mükellef kurumların, 24.maddeye göre ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları

dışındaki kazançları tevkifada tabidir. Kurumlar Vergisi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içerisinde beyan edilerek Nisan-Temmuz-Ekim aylarında üç eşit taksitte ödenir. Maliye bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler ise hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içerisinde kazançlarını beyan ederek biri beyan ayında diğer iki taksiti takip eden üçüncü ve altıncı aylarda olmak üzere üç eşit taksitte öderler.

Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununun 80.maddesindeki diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde özel beyanname ile iktisap tarihinden itibaren on beş gün içinde beyan edilerek aynı sürede ödenir. Dar mükelleflerin memleketi terk etmeleri halinde Kurumlar Vergisi terkten önceki on beş gün içinde, tasfiye, birleşme hali sonuçlandığında on beş gün içinde beyan edilerek bu sürede devir halinde yine on beş gün içinde beyan edilerek normal ödeme zamanlarında ödenir. Kurumlar vergisi beyannameyi elden verilmişse vergi dairesine geldiği gün, posta ile gönderilmişse vergi dairesine geldiği günü takip eden üç gün içinde tarh edilir.

3.1.1.3. SERVET VERGİSİ

Servet, vergi yükümlülerinin sahip oldukları mallardır. Vergi yükümlüleri bu malları ya tasarrufları sayesinde ya da bağış kabul etmek veya mirastan pay almak suretiyle iktisap ederler. Servet, gelirin aksine her yıl tekerrür eden, yenilenen bir kavram değildir. Hiç şüphesiz servette de bir yenilenme, tekerrür vardır; fakat servetteki bu yenilenme gelirden ki gibi düzenli ve sık zaman aralıklı değildir. Bu nedenle serveti vergilendirmek vergi yükümlüsünün elde ettiği gelirlerle servetin vergisine ödeyebilecek durumda değilse, vergi yükümlüsünün borçlanması veya sahip olduğu servetin bir kısmını elinden çıkarması anlamına gelir. Bu yüzden servet vergileri vergi yükümlülerinin servetini budarlar. Servet vergileri, Özel Mülkiyet hakkının uygulama alanı bulduğu kapitalist ve karma ekonomi düzenine dayalı toplumlara özgü bir vergi türüdür. Günümüzde servet vergilerin sağladığı vergi hasılatı düşük olmasına rağmen, bu vergiler vergi sistemlerinde yer almaktadır. Servet vergileri devlete gelir sağlama

fonksiyonlarını yanında gelir ver servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesin de önemli bir araç olarak kabul edilmektedir.

Servet, bir gerçek yada tüzel kişinin belirli zamanda sahip bulunduğu mal varlığına dahil tüm iktisadi değerlerin para ile ifade olunan toplamıdır. Servet, her çeşit menkul ve gayrimenkul malları para ve alacakları kapsar. Servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip buldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını yada bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergilerdir. Servet vergilerinin bazılarında şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulmadığı için objektiftir. Örneğin memleketimizde uygulanan emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi objektif dolaysız vergilerdir. Bir kısım servet vergilerinden şahsi ve ailevi durumlar göz önünde bulundurulduğu için subjektiftir. Örneğin akrabalık derecesi gibi unsurlar göz önünde bulunduran veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi.

3.1.1.3.1. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) 23 Şubat 1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 197 sayılı kanun numarası ile 18 Şubat 1963 tarihinde kabul edilmiştir. MTVK, karayolları trafik kanuna göre, trafik şube ve bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları oluşturmaktadır.

Ancak, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle köy tüzel kişilerince iktisap edilerek bu daire ve idareler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, bizzat malüller tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtlar. Karşılık olmak şartıyla yabancı devletlerin, Türkiye de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi maslahatgüzar ve konsoloslarına ve o devletin uyuğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarını ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslar arası kuruluşlar ile bu kuruluşların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar MTV’den istisnadır. MTV mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye

sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar, silinmesi ile sona erer. MTV kayıt ve tescilin yapıldığı yer vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayının başından yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen vergi ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz, tahakkuk ettirilen günden tebliğ edilmiş sayılır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Motorlu Taşıtlar Vergisine tabi taşıtlar.

- ↑ Otomobil, kaptı-kaçtı, panel arazi taşıtları, I sayılı tarifeye göre, yaşı net, ağırlık,
- ↑ Minibüs, otobüs v.b, II sayılı tarifeye göre yaşı, oturma yeri
- ↑ Kamyonet, kamyon ve çekici ve benzerleri, II sayılı tarifeye göre, yaşı, istiaab hakkı,
- ↑ Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, III sayılı tarifeye göre, yaşı, motor gücü,
- ↑ Uçak ve helikopterler, IV sayılı tarifeye göre, yaşı, net ağırlıkları dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir.

MTVK verginin tahsilini güvence altına almak üzere 14. Maddesinde ayrıntılı düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır. Bu önlemleri birkaç noktada toplayarak ana hatlarıyla belirtebiliriz. İlk olarak, taşıtlarla ilgili çeşitli işlemleri yapan kamu görevlilerine belli ödevler yüklenmektedir. Bu işlemleri de iki kategoride düşünmek mümkündür. Taşıtların kayıt, sicil, devir ve temlikine ilişkin işlemler; denetim işlemleridir. Trafik, belediye ve liman sicil memurlarıyla Ulaştırma bakanlığı sivil havacılık memurları taşıtların kayıt ve tescili ile ilgili bilgileri ve değişiklikleri bir ay içinde yetkili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (m. 13/a). Yukarıda sayılan kamu görevlileri ile noterler, taşıtlara ilişkin her türlü satış ve devir işlemlerinin yapmadan önce, eski vergi borçları ve fer'ilerinin ödendiğini gösterir belgeleri istemeye mecbur tutulmaktadır. Taşıtların trafiğe uygunluğunu denetleyen fenni muayene komisyonları ve diğer teknik merciler, muayene yapmadan, deniz ve hava trafiğine elverişlilik belgesi vermeden önce, aynı araştırmayı yürütmek zorundadırlar(m. 13/e).

MTVK'nun kamu görevlilerinin ödevlerini tamamlayıcı olmak üzere getirdiği bir yaptırım, müteselsil sorumluluktur. Satış, devir, temlik işlemlerini yapan noterler, kayıt

ve sicil memurları ile muayene görevlileri, gerekli araştırmayı yapmadan işlemleri yürüttükleri takdirde vergi ve fer'ilerinden yükümlü ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar; ancak ödedikleri vergi için yükümlülere rücu hakkı vardır. Bir başka güvenlik önlemini de yükümlülere getirilen ek bir ödev belirlemektedir. 13.maddenin "b" bendine göre yükümlüler adlarına kayıt ve tescil edilmiş taşıtlar ile bunlarda meydana gelen değişiklikleri bir ay içinde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

3.1.1.3.2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), 15 Haziran 1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 7338 kanun numarası ile 08/06/1959 tarihinde kabul edilmiştir. VİV, servetin ivazsız olarak el değiştirdiği durumları yükümlendirmektedir. Veraset vergisi, ölen bir şahıstan miras ve vasiyet yoluyla diğer şahıslara geçen servet transferini, intikal ise, hayatta olan şahıslar arasında bağış (hibe) yoluyla gerçekleşen servet transferini anlatmaktadır. Belirtilen servet transferlerinin hepsi muafiyet ve istisnalar nedeniyle vergiye tabi bulunmamaktadır. Türk bütçesinde veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Yıllar içinde ortalama oranı %1 civarındadır. Bunların maliyetini şu şekilde açıklayabiliriz;

Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigortalar kurumu, kamu menfaatine yararlı sayılan dernekler, siyasi partiler, bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar. Yukarıda fıkrada sayılanlar dışında kalan, hükmü şahıslara ait olup halkın genelinin yararlanması için ilim araştırma, kültür, sanat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller. Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar, konsolosları, elçilik ve konsolosluk memurları ve bunların aileleri veraset ve intikal ve intikal vergisinden muafır. İstisnaları ise;

- a) Veraset yolu ile intikal eden ev eşyası, kişisel eşya ve hatıra eşyası,
- b) Örf ve adete göre verilmesi mutad hediyeler,
- c) Bilimum sadakalar,

- d) Menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlılarda dahil olmak üzere türuğ ve eşten herbirine isabet eden miras hisselerinin 33.328.000.000 lirası fütüğ bulunması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 66.694.000.000 lirası (2002 T yılı için),
- e) İvasız suretle gerçekleşen karşılıksız intikallerin 770.000.000 lirası,
- f) Muafiyet tanınan kuruluşların yaptıkları yardımlar,
- g) Kamu idare ve müesseseleri, kamu menfaatine yararlı dernekler, emekli sandıkları veya bu mahiyetteki kurumlar tarafından ödenen aylık ve ikramiyeler,
- h) Harpte veya eşkiya çarpışmalarında manevra ve talimler esnasında veya bunlarda alıkları yaralar neticesinde ölen subay, ast subay ve erlerin, emniyet mensuplarının çocuklarına ve gayrimenkul mallara ilişkin istisna tutarının misli tutarındaki kısmı,
- i) Vergiden muaf vakıflara yapılan bağışlar,
- j) Ticari plaka sahiplerine dağıtılan paylar,
- k) Rücu şartı ile yapılan bağışlar,
- l) Kuru mülkiyet intikaline ilişkin istisna olarak açıklayabiliriz.

Veraset ve intikal vergisinin mükellef veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisap eden şahıs olarak tanımlanmıştır. Veraset ve intikal vergisi beyannameyi veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin, i diğere suretle vukua gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın, ikametgahının, hükmü şahıslarda ve diğere teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine;

Veraset yoluyla vukubulan intikallerde ölüm Türkiye’de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takiben dört ay içinde, mükelleflerin yabancı memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takiben altı ay içinde, ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takiben altı ay içinde müteveffanın buldukları memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takiben sekiz ay içinde beyan edilmesi

gerekmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Beyan edilen matrahın (2202 T yılı için);

İlk. 59.000.000.000.lirası için %1
 Sonra gelen ,125.000.000.000 lirası için %3
 Sonra gelen , 254.000.000.000 lirası için %5
 Sonra gelen , 513.000.000.000 lirası için %7

Matrahın 951.000.000.000 lirayı aşan bölümü için % 10 nispetinde vergi oranı uygulanarak tahakkuk ettirilen veraset ve intikal vergisi, tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve kasım aylarında olmak üzere altı eşit taksitte ödenir. İstisna haddi içinde kalan intikallerde de beyanname verilmesi zorunludur. Beyanname verilmesi için ayrı ayrı verilebileceği gibi, müştereken verilmesi mümkündür. Kendilerine hiç mal intikal etmeyen mükellefler tarafından veraset ve intikal vergisi beyanname verilmez. Gaiplik halinde gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takiben bir ay içinde beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarih den bir ay içinde; matrahın;

İlk 59.000.000.000 lirası için %10
 Sonra gelen 125.000.000.000 lirası için % 15
 Sonra gelen 254.000.000.000 lirası için %20
 Sonra gelen 513.000.000.000 lirası için %25

Matrahın 951.000.000.000 lirayı aşan %30 vergi oranı uygulanmak suretiyle tarh ve tahakkuk ettirilerek ödenmesi gerekmektedir.

Ancak kanun koyucu bazı hallerde beyanname verme mükellefiyetini mal iktisap eden şahıs yerine bu şahsa ivazsız intikal sağlayan kişiye yüklemiştir. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerde kazanılan ikramiye tutarı üzerinden %20 oranında vergi tevkifatı yapılarak yarışma ve çekiliş ile müsabakaların düzenlediği günü takip eden ayın 20.günü akşamına kadar yarışma ve çekilişleri düzenleyen kişi ve kuruluşlar ile teşkilat müdürlüğü tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

At yarışları üzerine oynanan müşterek bahislerden kazanılan ikramiyeler veraset ve intikal vergisi kanununun 16.maddesinde tevkifat yapılacak ödemeler arasında sayılmadığından bu ödemelerden Türkiye Jokey Kulübü tarafından herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. At yarışları üzerine oynanan müşterek bahislerden ikramiye kazananlar; bu tutarı hukuken iktisap ettikleri tarihten itibaren bir ay içinde ikametgahlarının bağlı olduğu yer vergi dairesine beyan ederek tahakkuk eden veraset ve intikal vergisini üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte ödenecektir.

İvazsız intikale konu değerler 770.000.000.(2002 T.yılı için) istisna tutarını aşmıyor ise beyanname verilmeyecektir. Veraset ve intikal vergisi beyanname kanuni süresi içerisinde beyan edilmediği takdirde kendine has bir ceza uygulaması bulunmaktadır. Mirasçılar vergisel ödevlerini aksattığı takdirde müteselsil mesuliyet söz konusu olmadığı için her bir mirasçı miras hisseleri nispetinde ayrı cezaya maruz kalacaktır. Beyannamenin müşterek verilmesi mirasçıların her biri için ayrı ayrı ceza uygulanmasını ortadan kaldırmaz. Beyannamenin kanunda öngörülen süresinin bitimini izleyen ilk 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, vergi ziyayı olmamış sayıldığı için vergi aslına bağlı ceza ve gecikme faizi doğmaz ve ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir (2001 T.yılı için 9.000.000.TL).

İkinci ek süre içinde beyanname verilmezse vergi ziyayı meydana gelmiş sayılacağı için vergi aslına bağlı ceza kesilir. İkinci 15 günlük ek sürenin bitiminden başlamak üzere gecikme faizi hesaplanır. Cezalarda olduğu gibi zamanaşımı açısından veraset ve intikal vergisinde kendine mahsus bir uygulamada bulunmaktadır. Çünkü veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi intikaller sebebiyle doğacak vergi, vergi dairesinin bilgisine girene kadar başlayacaktır.

3.1.1.3.3. EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi, Türk vergi sisteminde yer alan önemli bir servet vergisi türüdür. Osmanlı İmparatorluğunda var olan gayrimenkullerin vergilendirilmesi uygulaması Cumhuriyet döneminde de sürdürülmüştür. 1931 yılında çıkartılan Bina ve Arazi Vergisi

Kanununun uygulanışında iki temel özellik bulunmaktaydı. Matrah idare tarafından saptanırdı; vergileri toplamaya yetkili merciler il özel idareleriydi. Matrahların aşınması, Türkiye’de kadastronun tamamlanmamış olması ve uygulamadaki bazı güçlükler nedeniyle 1970 yılında yeni bir kanun çıkartıldı. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ilk olarak 1972 yılında uygulamaya başladı. Bu sırada, ilk uygulamaya geçişten önce de kanunda değişiklikler yapıldı. Eski vergilerden farklı olarak Emlak Vergisi Kanununun getirdiği iki yenilik, matrahın beyan esasına göre yükümlüce saptanması ve bu vergi hasılatının genel bütçe gelirlerine dahil edilmesiydi. 1982 yılında 2587 sayılı kanun çıkartıldı; daha sonra 1985 yılında 3239 sayılı kanun ile bazı yenilikler getirildi. 2587 sayılı kanun, matrahın saptanmasında yine beyan esasına korumakla birlikte, yükümlülerin beyan edecekleri matrahlar bakımından bazı objektif, sınırlandırıcı ölçütler sisteme soktu. 3239 sayılı kanun ise 1986 yılından itibaren emlak vergisi uygulamasında belediyelere yetki devretti. Günümüzde emlak vergisini tarh ve tahsilde yetki merciler belediyelerdir. Emlak vergisi konusunda belediyelere devredilen yetki ile, bu yerel yönetim birimleri önemli mali olanaklara kavuşmuş bulunmaktadır. Emlak vergisi verginin adından da anlaşılacağı gibi, konu unsurunu gayrimenkuller oluşturmaktadır. Emlak vergisi kanunda bina vergisi ve arazi vergisi adıyla iki ayrı vergiye yer verilmiş bulunmaktadır.

Gerek bina vergisinde gerek arazi vergisinde matrah, gayrimenkulün vergi değeridir. (EVK. M.7/1,17/1). Emlak Vergisi Kanunu vergi değerini, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak hükme bağlamaktadır(m.29/1). Rayiç bedel ise, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir. Normal alım satım bedelinin tayininde bu konuya ilişkin tüzük hükümleri de dikkate alınır (m.29/2). Binaların vergi değerinin saptanmasında kullanım tarzı, inşaat türü ve sınıfı dikkate alınır (Tüzük.m.7-10). Normal satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeli göre, bu mümkün olmadığı takdirde maliyet bedeline göre, bunun da belli olmaması durumunda ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur (Tüzük.m.16). Arsalar vergi değerinin takdirinde metre kare değeri esas alınır. Matrah saptanırken arsanın konumu ve niteliği ayrıca gözönünde bulundurulur (Tüzük.m.26). Arsanın normal alım satım bedelinin bulunmasında da emsal arsa alım satım bedelinden, bu mümkün değilse emsal arsa üzerine inşa edilmiş binanın vergi

değerinden yararlanılır (Tüzük.m.29-32). Araziye vergi değeri takdir edilirken arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu dikkate alınır. Emsal arazi alım satım bedelinden yararlanmak mümkün değil ise, yıllık üretim değerine bakılır (Tüzük.m.33-43). Tarım arazisinin vergi değeri için bedeli durumlarda verim gücü esas alınır (Tüzük.m.44-45).

Emlak vergisinde bina, arazi ve arsalar için ayrı oranlar belirlenmiştir. Bina vergisi uygulamasındaki iki oran vardır. Bina vergisinin oranı genelde binde 2 dir; ancak konutlarda vergi binde 1 oranı üzerinden alınır(EVK.m.8/1). Arazi vergisinin oranı ise binde 1 dir; ancak arazi vergisi kapsamındaki arsalar binde 3 oranı üzerinden yükümlendirilirler.

1986 yılından itibaren emlak vergisi belediyelere devredilmiş bulunduğundan, bu alandaki işlemler bakımından yetkili “vergi dairesi” belediyeler olmuştur (EVK.m.37/2). Köylerde yapılacak beyanlar için yasa muhtar ve ihtiyar kuruluna da görev vermektedir(m.25,26). Emlak vergisi yükümlülerinin yapacağı beyan üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Her yıl yeniden değerlendirme oranlarına göre bulunan matrahlar üzerinden hesaplanan vergi takvim yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır(m.11,21,29/3). Emlak vergisinde uygulanan beyan esasında kural olarak yazılı usul geçerlidir. Yazılı beyan çerçevesinde vergi matrahı, şekil ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenen beyanname ile bildirilir. Ancak köylerde bulunan bina ve araziye ilişkin olarak, muhtarlıklara yapılacak yazılı beyanlar herhangi bir biçime bağlı değildir(EVK.m.25). bunun yanı sıra Emlak Vergi Kanunu köylerde sözlü beyanda bulunma olanağını da tanımaktadır. Köylerde sözlü veya yazılı olarak yapılan beyanlar köy kıymet defterine geçirilir(m.25).

Beyan esasları çerçevesinde üç grupta toplayabiliriz; Genel beyan, Ara beyanı, şekil ve içeriği Maliye Bakanlığınca yükümlükler her dört yılda bir genel beyana davet edilirler. Bu davet tarihini izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs ayları genel beyan dönemidir(EVK.m.23/a,9/a,19/a). İki beyan dönemi arasında yükümlülük ve vergi konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan değişiklikler ara beyanı ile bildirilir.

Emlak Vergisi Kanununun vergi değerini değiştiren nedenler arasında saydığı, 33’üncü maddenin 8.fikrasındaki düzenlemeyi ayrı bir beyan türü olarak ele alıyoruz. Bu hükme göre, “Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında

devamlı olmak üzere bina ve arazi değerlerinden %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması" durumunda Maliye Bakanlığı o yöredeki yükümlülerin genel beyan döneminden önce beyana davet edilebilir (EVK.m 23/d). Bu durumda, ertesini yıl Mart, Nisan ve Mayıs ayında beyanname verilmesi gerekmektedir. Aslında hiç kullanılmamış olan bu yetki ile bir tür "yöresel beyan" esasını kabul edilmiş olmaktadır. Kanunda yıllık emlak vergisinin iki taksitte ödenmesi olanağı getirilmiştir. Birinci taksit Mart, Nisan, Mayıs aylarında, ikinci taksit ise Kasım ayında ödenir (m.30). (Edizdoğan 1999:218)

3.2. ENFLASYONUN DOLAYSIZ VERGİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Enflasyon, vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkilemek suretiyle başta spesifik tarifeler, istisna muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar (Şenatalar 1990: 34). Bunun sonucu olarak, spesifik tarifelere göre alınan vergilerde devlet gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi yüzünden yükümlülerin reel vergi yükleri enflasyon nedeniyle artmış olur. Bunun dışında, işletmelerin sabit varlıkları ve bunların amortismanları, stokları, çeşitli gelir ve giderleri de enflasyon nedeniyle vergi matrahının etkilenmesine yol açar.

Fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine bağlı olarak , ilkin çeşitli vergilerden sağlanan hasılatın bileşimi ve düzeyi, yani vergi yükü ve bunun dağılımını değiştirir. Vergi hayatının enflasyondan etkilenme derecesi, vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin esnekliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterir.

Enflasyonla birlikte gayrisafi milli hasıla da nominal olarak yükselir. Bunun sonucu olarak, artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı gelir vergisinde, enflasyon oranında daha fazla bir artışın gerçekleşmesi beklenir. Çünkü, enflasyon nedeniyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları, artan oranlı tarifede yer alan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanacaktır. Bu suretle gelir vergisi yükümlülerinin ortalama vergi oranları artmak suretiyle sonuçta bunların vergi yüklerindeki artış, enflasyon oranının üzerinde gerçekleşmiş olacaktır. Bu suretle

enflasyon, vergilemedeki adalet ilkesinin zedelenmesine yol açarak, “Enflasyon vergisi” olarak da nitelendirilen haksız bir vergi çeşidi haline gelmektedir.

Vergi değeri, kısaca vergi matrahını, yani borcunun üzerinden hesapladığı tutarı ifade eder. Enflasyonun en önemli etkisi bu değer üzerinde görülür. Şöyle ki, vergileme süreci uzun bir devreyi kapsamaması halinde, vergi matrahı olarak kabul edilen değerlerin gerçek değerleri en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir. Türk vergi sisteminde bu etkiyi gelir ve emlak vergilerinde açık bir şekilde izlemek mümkündür. Örneğin, bina vergisi beyannamesi genel olarak her dört yılda bir verilir ve vergi borcu bu dört yıl süresince, başlangıçta verilen beyannamede gösterilen değerler üzerinden ödenir. Böylece, beyannamenin verilmesini takip eden yıllarda ödenecek verginin enflasyon oranında değer kaybına uğraması kaçınılmazdır. Aynı şekilde, veraset ve intikal vergisi ile gelir ve kurumlar vergisinde de önemli değer kayıpları ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, veraset ve intikal vergisi, bu verginin konusunu teşkil eden malların değerini içeren beyannamenin verilmesinden sonra 3 yıl içinde ve her yıl iki eşit taksit olmak üzere toplam altı taksit halinde ödenir. Gelir vergisi, vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren, kurumlar vergisi, vergilendirme dönemini takip eden dördüncü aydan itibaren ve üçer taksit halinde ödenir. Bu suretle başlangıçta belirlenmiş olan değerler üzerinden hesaplanan verginin, ilk taksidinden sonraki kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğrayacaktır (Pehlivan 1993: 136).

3.2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE ETKİSİ

Enflasyonun etkisiyle işletmelerde mali tablolar gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Stokların ve diğer varlıkların miktarı ve reel değeri değişmediği halde nominal değerini belirleyebilmek için mali tablolar üzerinde enflasyonun etkisini giderecek düzenlemeler yapmak gerekir.

Enflasyon dolayısıyla nominal karın reel kardan yüksek olmasından dolayı işletmeler gerçek olmayan karın vergisini ödemek zorunda kalırlar. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı gelir vergisine tabi işletmelerin vergi yükleri, bu tarifenin etkisiyle enflasyon oranından daha çok artar. Böylece, nominal gelirdeki artıştan dolayı

elde edilmiş sayılan efektif kârlar üzerinden ödenen vergiler işletmelerde öz kaynakların erimesine yol açmış olur. (**Şenatalar 1990: 34**).

Amortisman hesaplarının, iktisadi kıymetlerin tarihi değerleri, yani söz konusu iktisadi kıymetlerin satın aldıkları dönemdeki maliyetleri üzerinden yapılması halinde, ayrılan amortisman tutarları, enflasyon nedeniyle büyük değer kaybına uğrayacağından iktisadi kıymetleri yenilemek için fon oluşturma niteliğini yitirecektir.

Böylece işletmelerin yenileme yatırımlarının maliyetleri enflasyona bağlı olarak artarak, ek sermaye ihtiyaçları ortaya çıkaracaktır.

Öte yandan, enflasyon döneminde işletmelerde uygulanan envanter değerlendirme yöntemlerine göre de farklı sonuçlar ortaya çıkar. FIFO, yani ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması halinde, enflasyona bağlı olarak, satın alma değerleriyle yerine koyma maliyetleri arasındaki fark büyür. Bunun sonucu olarak, vergi matrahı nominal olarak artar ve bu şekilde oluşan fiktif karlar üzerinden işletmelerden haksız bir vergi alınmış olur. Bu şekilde enflasyon döneminde satışı yapılan malların yerine konulması daha fazla harcama yapılmasını gerektireceğinden, işletmelerin kullandıkları sermaye ihtiyacı artacaktır. Ayrıca fiktif karlar üzerinden vergi ödemesi ve yine bu şekilde oluşan karlar üzerinden kar dağıtımı yapılması işletme sermayesinin erimesine neden olan önemli etkenlerdendir.

Bir taraftan işletmelerin sermaye talepleri artarken, diğer taraftan enflasyonu önlemek amacıyla uygulanan sıkı para ve kredi politikaları. Sermaye maliyetinin yükselmesi sonucunu doğurur buna bağlı olarak, hiç kuşkusuz yatırımlar azalacaktır. Bunun yanında tasarruflar, uzun vadeli yatırımlar yerine genellikle kısa vadede gelir getirecek ya da supakülatif kazanç sağlayacak alanlara yönelir. Maliyetlerin yükselmesiyle doğan finansman açıklarının, işletmelerde mevcut kapasiteyi tam olarak kullanmalarını engelleyeceği de bir gerçektir (**Pehlivan 1993: 37**).

3.2.1.1. ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Enflasyon gelir vergisi mükelleflerinin yükümlülüğünü iki açıdan etkiler. İki vergilenebilecek gelir nominal olarak yükselir. Bunun sonucu gerçek gelirden bir

değişiklik olmadığı halde daha üst dilimlerden vergilenir. Bu olara, dilim yanılması denir. İkinci olarak bir kısım indirim ve istisnalar sabit kaldığından gerçek vergi tutarında artışa sebep olacaktır.

i. Dilim Yanılması:

Buna örnek teşkil etmesi açısından en canlı konum 1999 ve 2000 yıllarına ait gelirlere ilişkin dilimlerdir. Tabii sözünü ettiğimiz gerçek vergi artışının olabilmesinin ön koşulu enflasyon oranında gelirin artışı varsayımdır. Burada ücretlere enflasyona paralel bir zam yapıp yapılmadığı tamamen farklı bir konumdur.

Konuyu bir örnekle açıklarsak, konunun anlaşılması kolaylaşacaktır. 1990 yılı için gelir vergisi dilimleri şöyle belirlenmiştir.

(Ücret gelirleri için)	
2.000.000.000 liraya kadar	%15
2.000.000.000 – 5.000.000.000 arası	%20
5.000.000.000 – 10.000.000.000 arası	%25

Diğer dilemlerde yine %5'lik artışlarla devam etmektedir.

2000 yılı için ise vergi dilimleri şu şekilde belirlenmiştir.

2.500.000.000 liraya kadar	%15
2.500.000.000 – 6.500.000.000 lira arası	%20
6.500.000.000 – 12.500.000.000 lira arası	%25

Açıkça görüleceği üzere, bir yıllık bir sürede her bir dilim için %25'lik artışlar gerçekleşmiştir. Oysa aynı dönemde %70'e varan enflasyon oranı kadar dilimler arttırılmalıydı ki gerçek vergileme aynı kalsın.

Gelir Vergisi Kanunu Md. 86'ya göre beyanname verilmeyecek olan ücret, menkul sermaye iradı ve gayri menkul sermaye iradı sahiplerinin beyanname verme sırasının gelir vergisi dilimlerinden hareketle hesaplanması dilimlerin belirlenmesindeki önemi çok daha fazla arttırmaktadır. Buradaki durum beyanname verip vermemekle ilgilidir ki çok önemli bir sonuç doğurmaktadır.

ii. Maktu İndirim ve İstisnalar:

Gerçek vergi yükünden bozulmalara yol açan ikinci durum indirim ve istisnalardan kaynaklanabilir. Enflasyon nedeniyle maktu olarak belirlenen indirim ve istisnaların gerçek değeri azalacaktır. Bu özellikle düşük gelirli vergi mükellefleri için çok önemlidir. Bu konuda vergi mevzuatımızda verilecek pek çok örnek vardır. Gayrimenkul sermaye iradları için belirlenen istisna, ücret gelirleri için özel indirim ve özel indirime bağlı belirlenen sakatlık indirimi gibi maktu olarak belirlenenler bu konunun en tipik örneklerindedir (**Kulu 2001: 403**).

Yürürlükteki indirim ve istisnaların hemen hemen tamamına yakını enflasyona endeksleme yapılmaktadır. Yapılan ayarlamaların gerçekten vergi yükünü değiştirmemesi için enflasyonla aynı oranda olması gerekmektedir. Örneğin, gayrimenkul sermaye iradları için 1999 yılı için 420.000.000 TL, 2000 yılı için 630.000.000 TL belirlenen istisna tutarlarının mükellefin vergi yükünde değişiklik yaratmaması ancak %50 oranındaki enflasyon oranıyla gerçekleşebilir.

3.2.1.2. ENFLASYONUN KURUMLAR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Enflasyonun kurumların vergi yükümlülüklerine etkisi çeşitli yollardan olmaktadır.

i. Faiz Gelirleri

Enflasyon oranının yüksek olduğu ekonomik ortamda işletmeler hem faiz gelirleri hem de faiz giderleri açısından gerçek olmayan tutarlara dayanarak kârı tespit

etmektedir. Yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca işletmelerin elde ettiği faiz gelirleri enflasyona karşı hiçbir ayarlama yapılmadan gelir kaydedilmiştir. Giderler açısından ise belli şartlarda, 4008 sayılı kanunla 1.1.1996 tarihinde vergi sistemimize giren indirim oranı uygulanıp %25'lik kısmı gider kabul edilmektedir. Buradaki %25'lik gider kabul edilmemesi katsayısının ekim ayından ekim ayına enflasyon oranına göre belirlenmesi ve genellikle yılın son aylarında enflasyon oranının artış göstermesi nedeniyle sabit kıymetlerdeki artışın gecikmeli ayarlandığı yönünde bir kısım eleştiriler yapılmaktadır. Türk vergi sisteminde enflasyonun amortismanların enflasyondan kaynaklanan zaafi büyük oranda aşılması birlikte belirlenen oran sapmalarının maliyetin ne olduğunu anlamak bakımından aşağıdaki rakamsal açıklamalar yardımcı olacaktır.

Önce 0 enflasyon 400 liralık sabit kıymet, %25 amortisman ve %40 vergi oranına göre toplam ödenecek vergileri görelim.

<u>Yıl</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
Gelir	200	200	200	200
Amortisman (%25)	100	100	100	100
Matrah	100	100	100	100
Vergi (%40)	40	40	40	40
Toplam Vergi : 160				

Bugün işletmemize aldığımız 400 TL'lik sabit kıymetin amortismanların düşülmesi sonucu dört yıl sürede ödeyeceğimiz vergilerin tutarları toplamı yaklaşık 160 TL'dir. Aşağıdaki tabloda; aynı rakamlarla işletmenin %10'luk enflasyon ortamında değerlendirme yapmadan amortisman ayırması durumu görülmektedir. Sonuçlar, bazı yıllarda görüldüğü gibi yeniden değerlendirme oranı ile enflasyon oranı arasındaki farklılığın. %10 olduğu şartlar için de geçerlidir.

<u>Yıl</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
Gelir	200	220	242	266
Amortisman (%25)	100	100	100	100
Matrah	100	120	142	166
Vergi (%40)	40	48	56	66
Toplam Vergi : 210				

Yukarıdaki hesaplamalarda görüleceği üzere ödenecek vergilerin toplamı yaklaşık 210 TL olacaktır. Bu sonuç bize şunu göstermektedir. Eğer uygulanmakta olan yeniden değerlendirme oranı gerçek enflasyondan 10 puan altında belirlenirse %25'lik amortisman ayırdığımız bir sabit kıymetin yaklaşık bedelinin onda birine yaklaşan haksız bir vergi yükü doğmaktadır (**Kulu 2001: 33**).

ii. Satılan Malların Maliyeti Değerlemesi

Enflasyon dolayısıyla matrahı, dolayısıyla da ödenecek vergileri etkileyen işlemlerden biri de satılan malların maliyetinin nasıl belirlendiğidir.

Enflasyonun olmadığı bir durumda maliyet belirleme yöntemlerinden LİFO ve FİFO yöntemlerinden hangisinin kullanılacağına bir önemi bulunmamaktadır.

Sürekli enflasyonist ortamda ise son giren ilk çıkar yönteminin ilk giren ilk çıkar yöntemine göre ödenecek vergilerin net bugünkü değerleri bakımından avantajı bulunmaktadır.

iii. Faiz ve Benzeri Giderlerin İndirimi

Enflasyonun hissedildiği ekonomilerde işletme karlılığını önemli derecede etkileyen bir diğer kalem faiz giderleridir. Burada esas konu faiz giderlerinin nominal tutarlar olarak mı, yoksa belirli endekslemeler yaparak mı giderlere yansıtacağıdır. Faiz giderleri endeksleme yapılmadan sonuç hesaplarına yansımaları işletmelerin vergi yüklerini azaltacaktır. Bu durum kredi veren kurumların faiz oranlarını tespit ederken,

ekonomideki fiyat artışlarını da göz önünde bulundurmaları nedeniyle nominal faizleri yüksek belirlemelerinden kaynaklanmaktadır.

Faiz giderlerinin bir kısmının (%25) kanunen kabul edilmeyen gider sayılmasına ilişkin 4008 sayılı kanunla yeni bir uygulama getirilmiştir. Bu uygulamada enflasyon ortamlarında faiz giderlerinin daha gerçekçi hale getirilmesi amacı görülmektedir. 1.1.1996 tarihinden sonra uygulanmasına başlanılan faiz ve benzeri giderlerin %25'lik kısmının giderlerden çıkarılması daha çok satılan mal maliyetinin değerlendirilmesinde ve amortismanların hesaplanmasında enflasyona karşı oluşturulan vergisel avantajları dengelemektir. Diğer ifadeyle işletmenin enflasyondan kaynaklanan dezavantajları bazı müesseselerle giderilmeye çalışılırken, yine enflasyondan kaynaklanan avantajlarının bir kısmının geri alınması anlamına gelmektedir. Yine faiz ve benzeri giderlere ilişkin bu düzenlemenin karşısında bu türden gelirlere ilişkin hiçbir düzenleyici hükmün olmaması sürekli eleştirilen bir husustur (Kulu 2001: 41).

3.2.1.3. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE ETKİSİ

Enflasyon servet üzerinden alınan vergiler üzerinde de önemli etkiler meydana getirir. Servet üzerinden alınan vergilerin matrahını oluşturan servet unsurlarının piyasa değeri genellikle enflasyonun meydana getirdiği nominal değer artışının altında kalır. Bunun sonucunda da servet vergilerinden sağlanan hasılat düşer. Bu düşmeyi önlemek için servet unsurlarının daha sık aralıklarla değerlendirilmesi gerekmektedir.

Servet üzerinden alınan vergilerin hasılatı enflasyon nedeniyle reel olarak düşer. Zira servet unsurlarının vergi değerine enflasyona göre ayarlamak çoğu zaman güçtür. Bu yüzden servet vergilerinin matrahındaki artış genellikle enflasyon oranının altında kalır. Bunun sonucu olarak da servet vergilerinden sağlanan hasılatta reel bir gerileme görülür. Böylece vergi sisteminde gelir-harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin nispi dağılımları enflasyon nedeniyle değişmiş olur. Böylece, yürürlükteki vergi sistemi, özellikle vergilenmenin ekonomik ve adalet ilkelerini gerçekleştirmekten uzaklaşmış olur. Çünkü, çeşitli kaynaklardan alınan vergi gelirindeki nispi değişme, ekonomideki kaynak dağılımını bozarak, vergilenmenin ekonomik ilkelerinden sapmalara yol açarken;

istisna, muafiyet ve benzeri çeşitli indirimlerin enflasyon nedeniyle önemini yitirmesi sonucu, düşük gelir gruplarının reel vergi yükleri artarak, vergilemenin adalet ilkesi zedelenmiş olur (Pehlivan 1993: 137).

3.3. DOLAYLI VERGİLER

Gelişmekte olan ülkelerde en büyük kamu gelir kaynağını dolaylı vergiler olarak isimlendirilen mal ve hizmetlerden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu durumun nedenleri, gelir vergisi türü vergilerin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler olduğu kadar, dolaylı vergilerin idari açıdan basit vergiler olmalarıdır. Gerçekten kişi ve kurumların mal ve hizmet satın almaları yoluyla dolaylı yoldan ödedikleri bu vergileri tarh etmek ve toplamak nisbi olarak kolaydır. Bu özellikle, dış ticarete konu olan mal ve hizmet için doğrudur.

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ayrıca tasarrufları teşvik ederek ve döviz tasarrufu sağlayarak kalkınma açısından önemli bir rol oynayabilirler. Ayrıca, dolaylı vergiler, ekonomide nisbi fiyatları bozarak tüketimin kısılmasına, tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Dolaylı vergilerin en büyük eksikliklerinden biri olarak ifade edilen bu tür vergilerin vergilemede adalet ilkesine ters oldukları konusu, bir ekonomide zorunlu mallar vergilendirilmeyerek lüks mallar ise dereceli olarak vergilendirilerek sağlanabilir. Böyle bir durumda, bir ekonomide karlılık oranı etkilenerek kaynakların kullanımı lüks malların üretiminden arzulanan malların üretimine aktarılmak istenmektedir.

Bir ekonomide ister ithalat ve ihracatın vergilendirilmesi, ister yurtiçi malların vergilendirilmesi şeklinde olsun, vergilendirilecek mal ve hizmetlerin seçiminde, maksimum hasılat sağlamak amacıyla maliyetlerinin minimize edilmesi isteniyorsa birtakım genel, idari ve ekonomik ilkelerin izlenmesi gerekmektedir. Bu ilkelerden bir tanesi, bir ekonomide vergi kayıpların kontrol edilebilmesi açısından vergilendirilecek mal ve hizmetlerin nisbi olarak az sayıda firma tarafından üretilmesi veya ithal edilmesi gereğidir. İkinci olarak, vergilendirilecek mallara olan talebin fiyat esnekliğinin düşük

olması gerekmektedir. Böylece, yurtiçi toplam talebin, vergileme sonunda oluşan tüketici fiyatlarındaki yükselme tarafından kısıtlanması önlenmiş olacaktır. Çünkü, bir ekonomide tüketim harcamaları ile yatırımlar arasında bir dengenin kurulması gereklidir. Eğer bu yolla büyük bir tüketici grubunun tüketimi kısıtlanırsa ekonomide toplam talep yeterince artmayabilir ve piyasanın yeterince geniş olmaması sonucu kitle tüketimine yönelmiş yatırımların karlılığı azalabilir. Üçüncü olarak, bir ekonomide gelir düzeyi yükseldiğinde daha fazla vergi hasılatının sağlanabilmesi için vergilendirilecek mal ve hizmetlere olan talebin yüksek bir gelir esnekliğine sahip olması gerekmektedir. Son olarak ise, vergilemede adalet açısından genellikle yüksek gelir grupları tarafından tüketilen ve lüks mallar olarak isimlendirilen mal ve hizmetlerin daha fazla vergilendirilmesi olumlu olacaktır (Ataç 1994: 257-267).

Dolaylı vergiler üretilen, satılan yada tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler ile işlem tesisinde alınan vergilerdir. Gelir veya serveti elde ettiklerinde değil, bir işlem tesis edildiğinde yahut harcandıkları zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirilir. Miktarı işlem tesisine yada tüketim harcamalarına göre değişir; vergilenmiş malları daha çok kullananlar, diğerlerine oranla daha fazla vergi öderler. Tersine artan oranlı vergilerdir; kişinin geliri büyüdükçe tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelire oranı küçülür. Harcamalardan alınan vergiler, vergiyi doğuran olayın niteliğine göre iktisadi muamele vergileri-hukuki vergiler olmak üzere iki gruba ayrılır. İktisadi nitelikteki gider verileri üretim, el değiştirme, tüketim gibi ekonomik işlemler dolayısıyla yapılan harcamalardan alınır. Hukuki muamele vergileri ise tek veya iki taraflı hukuki işlemlerden, bir kısım idari karar ve tasarruflardan alınan vergilerdir. Damga vergisi ve harçlar gibi. Bizde ilk gider vergisi Umumi İstihlak Vergisi adıyla 1926 yılında konulmuş, ancak bu vergi 1927 yılında kaldırılarak Muamele Vergisi adıyla yeni bir vergi yürürlüğe konulmuştur. Bunu ,1931, 1940, 1947 ve 1956 yıllarında çıkartılan yeni yasalar izlemiştir. 1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 1984 yılı sonuna kadar yürürlükte kaldıktan sonra 1 Ocak 1985'te yerini Katma Değer Vergisi Kanununa bırakmıştır.

Maliye Bakanlığı dolaylı vergileri mal ve hizmetlerden alınan vergiler, dış ticaretten alınan vergiler ve kaldırılan vergi artıkları olmak üzere üç ana bölümde ele almıştır. Bunlardan en önemlileri;

3.3.1 KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV)

Katma Değer Vergisi 25 Ekim 1984 tarihinde 3065 sayılı kanun olarak kabul edildi. 2 Kasım 1984 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanmış ve 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır.

Katma Değer Vergisinin konusu; Türkiye’de yapılan ticari, sınai,zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şunlardır;

- ↑ Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- ↑ Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi, at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi ve oynanması,
- ↑ Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
- ↑ Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

- ↑ Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması,
- ↑ Gayrimenkul sermaye ve hakların kullanılması işlemleri,
- ↑ Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- ↑ Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler tesisi şeklinde verilen teslim ve hizmetlerdir.

Katma Değer Vergisinin Mükellefleri;

- ↑ Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- ↑ İthalat, mal ve hizmet ithal edenler,
- ↑ Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- ↑ PTT işletme Genel Müdürlüğü, radyo ve televizyon kurumları,
- ↑ Spor-Toto, piyango v.b oyunlarda teşkilat müdürlükleri,
- ↑ At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- ↑ Profesyonel sanatçı ve sporcuların yer aldığı gösteri ve müsabakalarda bunları tertipleyenler,
- ↑ Mal ve hakları kiraya verenler,
- ↑ İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Maliye Bakanlığı işlemlerin özelliğine göre alım satıma taraf olanları veya güvenliğini sağlamak amacıyla sorumlu tutabilir. Katma Değer Vergileri esas itibarıyla mal teslimi ve hizmet ifasıyla doğar. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce belgesinin düzenlenmesinde, kısım kısım yapabildiği teslimlerde her bir teslimde, komisyoncular vasıtasıyla ve konsinye suretiyle satışlarda malların alıcıya teslimi, malın alıcı veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde malın nakliyatına başlanması veya sürücüye teslimi.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma v.b teslimlerde bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ithalatta gümrük vergisi mükellefiyetlinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan

işlemlerde gümrük beyannamesinin tescili, dar mükelleflerin Türkiye ile yabancı ülke arasındaki taşımacılık ve transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkarılması anında doğar.

3.3.1.1 İSTİSNALAR

Katma Değer Vergisi Kanununda da diğer vergi kanunlarında olduğu gibi bazı değer ve kriterler göz önünde bulundurularak bazı işlemler istisna kapsamına alınmıştır.

1. İthalat istisnası; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar, İhraç şartlı imalatçıların teslimi. Maliye Bakanlığı teslimlerle ilgili sorumlu tutmaya miktarlarla ilgili sınırlamalar getirmeye yetkili olup bir teslimin ihraç sayılması için; teslim yurt dışında bir müşteriye yapılmalı, mal gümrük hattından çıkmalı dış ülkeye ulaşmalıdır. Hizmetin ihracat sayılabilmesi için hizmet yurtdışı bir müşteri için yapılmalı, hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

2. Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeleri yatırımlarda istisna; faaliyetleri tamamen veya kısmen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere taşıma ve yüzen tesis araçlarının teslimi, bu araçların tadilatı, bakım onarım ve deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, petrol arama faaliyeti yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler, yatırım teşvik belgeli mükelleflere belge kapsamında makine ve teçhizat teslimleri.

3. Taşımacılık istisnası; Bakanlar kurulunca transit ve Türkiye ve yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri istisnadır, ikametgahı, kanunu merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere ülkeler itibarıyla karşılıklı uygulanır.

4. Diplomatik istisna; bu istisnanın uygulanması ile ilgili usul ve asgari miktarları tespite Maliye Bakanlığı yetkili olup, yabancı ülkenin diplomatik temsilcileri, konsoloslukları ve diplomatik haklara sahip mensuplarına karşılıklı olmak kaydıyla uygulanır. Uluslar arası anlaşmalar gereği vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlar ve bunların mensuplarına yapılan teslimlerde vergiden istisnadır.

5. İthalat istisnası; bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali. Gümrük kanununa göre geçici ithalat, geri giden eşya ve benzeri gümrük vergisinden istisna edilen eşyanın ithali. Transit ve gümrük deposu rejimleri ile serbest bölgeler geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler.

6. Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar: Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler ile üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler, sendikalar, kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı derneklerle, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar. İlim , fen ve güzel sanatlar , tarımı yaymak ve teşvik amacıyla, tiyatro, konser salonları, kütüphane, sergi, konferans okuma salonu, spor tesisleri işletmesinde yapılan teslim ve hizmetler.

Sosyal amaç taşıyan istisnalar; yukarıda sayılan kuruluşların sosyal amaçlı hastane, klinik, dispanser, aşevi, huzurevi, yetimhane gibi sosyal amaçlı teslim ve hizmetleri kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz teslim ve hizmetler ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz teslim ve hizmetler, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, hayır ve yardım kurumlarına, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları bedelsiz teslimler vergiden istisnadır.

Askeri amaç taşıyan istisnalar; askeri fabrika ve atölyelerinde kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler. Diğer istisnalar; gelir vergisi kanununa göre; vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi ve vergiden muaf serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler, vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar ile kurumlar vergisine göre

yapılan devir ve bölümleri, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması, banka veya sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işletme ile sigortacılık işlemleri, darphane ve damga matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler, külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, taşıt pulu, hisse senedi ve tahvil teslimleri, zirai amaçlı su teslimleri, köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler, boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri. Ayrıca aşağıda yazılan teslim ve hizmetlerde KDV'den istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi kanuna geçici 28.maddede yer alan 1/1/1999-31/12/2002 tarihleri arasında geçerli olan tam mükellef kurumların iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışı, geçici 29.maddede yer alan 31/2/2003 tarihine kadar uygulanacak olan Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların aktifinde bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı, özelleştirme kanunu kapsamındaki teslim ve kiralamar, olağanüstü hal kapsamında sayılan yerlere yapılan teslim ve hizmetler, KDV geçici 15.maddeye göre 29/9/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış Konut Yapı Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhat işleri ile 150 m² 'yi aşmayan sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan konutlara ilişkin faaliyet işleri.

Tablo II.1 Avrupa Birliğindeki KDV'ye geçiş tarihleri ve oranları

Ülke	KDV'ye Geçiş Tarihi	En Düşük Oran	Düşük Oran	Orta Oran	Standart oran
Belçika	1.1.1971	1.0	6.0	12.0	20.5
Lüksemburg	1.1.1970	3.0	6.0	12.0	15.5
Hollanda	1.1.1969	-	6.0	-	17.5
Almanya	1.1.1968	-	7.0	-	15.0
Fransa	1.1.1954	2.1	5.5	-	20.6
İtalya	1.1.1973	4.0	10.0	16.0	19.0
İngiltere	1.4.1974	-	8.0	-	17.5
Danimarka	1.7.1967	-	-	-	25.0
İrlanda	1.11.1972	2.5	2.5	12.5	21.0

Yunanistan	1.1.1987	4.0	8.0	-	18.0
İspanya	1.1.1986	4.0	7.0	-	16.0
Portekiz	1.1.1986	-	5.0	-	17.0
Avusturya	-	-	10.0	-	-
Finlandiya	-	-	6.0	-	22.0

(Karayılmazlar 1994: 182-193).

Uluslar arası anlaşma hükümleri hariç, bir teslim ve hizmetin Katma Değer Vergisinden istisna olabilmesi için bu kanunda yer alması gerekir. Katma Değer Vergisinin matrahı teslim ve hizmet işlemlerinde bunların karşılığını oluşturan bedeldir. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde KDV bu bedelin içinde yer alır. satıcının yükleme, boşaltma, taşıma, ambalaj, sigorta, komisyon v.b gider karşılığı ödediği resim, harç, pay ve fon karşılığı giderleri ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis v.b adlar altında sağlanan her türlü menfaatler matrahı oluşturur. Ticari teamüller göre fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen iskontolar ve hesaplanan KDV mataha dahil edilmez. Aşağıdaki tabloda, Avrupa Topluluğuna üye 12 ülkeden 1 Ocak 1991 tarihi itibariyle uygulanan KDV oranları liste halinde verilmiştir (Oktar 1991: 33-34)

Tablo II.2 Avrupa Topluluğu Ülkelerinde 1991 Yılı İtibariyle KDV Oranları

Ülke Adı	(*) Düşük Oran	Standart Oran	Yüksek Oran
İrlanda	0-2.4-10	23	-
Belçika	1-6-17	19	25-33
Danimarka	-	22	-
Fransa	2.1-4-5.5-13	18.6	22
Almanya	7	14	-
İtalya	2-9	18	38
Hollanda	6	18.5	-
Lüksemburg	3-6	12	-
İngiltere	0	15	-
İspanya	6	12	33
Portekiz	0-8	16	30
Yunanistan	8	18	36

(*) Bazı ülkelerdeki istisnalar ile önemsiz sıfır oran uygulamaları tabloda gösterilmiştir

(VAT System in OECD Countries, CCEET/CFA (90)117-OECD, Paris)

Görüldüğü gibi, Danimarka İle İngiltere dışında, sabit bir vergi oranı uygulayan ülke yoktur. Genel olarak diğer ülkeler, ikili hatta üçlü oranlar uygulamaktadır, uyguladıkları oranlar bakımından üye ülkeler, 3 gruba ayrılmaktadır (**Oktar 1991:33-34**)

- I. Tek oranlı uygulayanlar (Danimarka ve İngiltere)
- II. Standart ve indirimli olmak üzere ikili oran uygulayanlar (Almanya, İrlanda, Lüksemburg, Hollanda)
- III. Standart, indirimli ve yükseltilmiş olmak üzere üçlü oran uygulayanlar (Belçika, Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan)

Katma Değer Vergisinin oranı vergiye tabi her bir işlem için %10 dur. Bakanlar Kurulu bu oranı 4 katına çıkarmaya, %1'indirmeye bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetleri ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Şu anda uygulamada genel oran %18 olup, genel oranla birlikte %1, %8, %18, %26, %40 şeklinde 5 ayrı oran uygulanmaktadır. Bu oranlar listeler şeklinde belirlenen teslim gruplarına göre uygulanır. Listelerde yer almayan mallara ilişkin teslimlerde genel oran olan %18'e tabidir.

Katma Değer Vergisinin indirim mekanizmasına sahip bir vergidir. Alışlar sırasına ödenen KDV indirilecek KDV olarak, teslim ve hizmetler sırasında hesaplanan vergiden çıkartılır. Aradaki fark satışlar yönünden fazla ise vergi dairesine ödenir. Alışlardaki vergi fazla ise aradaki fark daha sonra indirilmek üzere devreden KDV olarak yer alır.

Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş işlemlere ait alış belgelerinde veya maliyetleri içinde yer alan, binek otolarının alış belgelerinde gösterilen, zayi olan mallara ait, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV hesaplanan KDV'nden indirilmez. Ancak, ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramaları, teşvik belgeli yatırımlar, transit taşımacılık ve diplomatik istisnadan yararlanılıyorsa bu teslimler için mal alışlarında ödenen KDV mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri için hesaplanan KDV'nden indirilir. İndirilmeyen tutar Maliye Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde iade edilir. Bakanlar Kurulunca vergi nispetleri teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilmeyen

tutarlarda yine Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarı aşıyorsa aşan kısım Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara göre iade edilir.

Vergilendirme beyan ve ödeme: vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre önce aylık dönemler yerine aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerde vergilendirme dönemi aylık olup, işletme hesabı esasına göre vergilendirilir. Şehir içi yük taşımacılığı , münhasıran uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı, münhasıran şehirler arası yük taşımacılığı, münhasıran uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirler arası yük taşımacılığı, şehir içi yolcu taşımacılığı yapanlar ile basit usulde vergilendirilenlerde üçer aylık dır.

Mükellefler KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 25.günü akşamına kadar Gelir veya Kurumlar vergisi yönünde bağlı oldukları vergi dairelerine 1'nolu beyanname ile ödemek zorundadırlar. Beyannameler posta ile gönderilmiş ise vergi dairesine geldiği gün itibariyle yedi gün içinde, elden getirilmiş ise verildiği gün tarh edilir. İşi bırakma halinde dönem üç aylık ise bu süre beklenilmeksizin takip eden ayın 25'ine kadar beyan edilir ve ödenir.

Hurda, metal, atık kağıt ve hurda plastik malzeme alanlar, tekstil ve giyimde fason işçilik yaptırnanlar, ihracatları, rafineleri, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışındakilerin akaryakıt tesisleri, vergiden istisna serbest meslek erbabına ve gayrimenkulleri kiralayanların KDV mükellefi olmayan mal ve hak sahiplerine yaptıkları ödemeler için sorumlu sıfatıyla kestikleri KDV'ni 2'nolu KDV beyannamesi ile takip eden ayın 1-25'i arasında beyan ederek bu süre içerisinde öderler.

İthalatta ise gümrük beyannamesinin verildiği sırada ödenir. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya çıkıldığı zamanda ödenmesi gerekir. Ancak konunun 14.maddesinde karşılıklı olmak şartıyla bu hüküm istisna kapsamına alınmıştır. Müzayede mahallesinde ve gümrük depolarında yapılan satışlarda aynı gün 2'nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenir. Ödeme

yapılmadan mal teslim edilmez. Sürekli beyanname veren kuruluşlar takip eden ayın 25'ine kadar beyan ve ödeme yaparlar.

Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ait KDV ise özel beyanname verme süresi içinde, hizmet ithalinde ise takip eden ayın 25'ine kadar 2'nolu beyanname ile beyan edilerek bu süre içinde ödenir. Mükellefin ölümü halinde beyanname verme süresine eklenir. Memleketi terk halinde ise beyanname terk tarihinden önceki 15 gün içinde verilir.

3.3.2. TAŞIT ALIM VERGİSİ

Türk vergi sistemindeki taşıt alım vergisinin hangi alt ayırım içinde düşünülmesi gerektiği yolunda Türkçe yazında görüş birliği yoktur. Yazarların çoğu vergiyi servetten alınan vergiler kategorisine mütalaa ederler; daha ayrıntılı bir analizde, taşıt alım vergisinin de, veraset ve intikal vergisi gibi, servet transferlerinden alınan bir vergi olduğunu belirtirler. Bu arada verginin bir intikal harcı olduğu, dolayısıyla noter ve sicil harçlarına benzediği de ifade edilebilmektedir. Bu fikirlere karşılık, taşıt alım vergisinin harcamalarından alınan bir vergi olarak düşünüldüğü de görülmektedir. Taşıt alım vergisi, bütçe gelirleri arasında mallardan alınan vergiler grubunda gösterilmektedir. Baskın niteliği itibarıyla harcamalardan alınan bir vergi olarak düşündüğümüz taşıt alım vergisi, katma değer vergisinden farklı olarak, konusuna giren mallar sadece milli hasılaya katılışlarında değil, belli bir yaş sınırına kadar, devir ve temlik edildikleri takdirde her işlem tekrar vergilendirmektedir.

Taşıt Alım Vergisi Kanunu 10 Ağustos 1970 tarih ve 13575 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 138 kanun numarası ile 29 Temmuz 1970 tarihinde kabul edilmiştir.

Otomobil, kaptıkaçtı, panel, arazi taşıtı, kamyon, kamyonet, çekici, otobüs, minibüs, yat, kotra, uçak, helikopter v.b taşıtların her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi, yurtdışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi, vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması Taşıt Alım Vergisine tabidir. Ancak 11 yaşını dolduran taşıtların devir işlemleri TAV'ne tabi değildir.

3.3.3. AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ

Dünyadaki en önemli doğal enerji kaynaklarından biri olan petrol, yıllardan beri her alanda kullanılmakta ve günümüzde de ülkeler için vazgeçilmez enerji kaynağı olma özelliğini sürdürmektedir. Petrol kaynaklarına sahip olan ihracatçı ülkeler dünya ekonomisinin petrol bağımlılığı sayesinde önemli bir gelir elde ederken, petrol kaynakları bulunmayan ya da yetersiz bulunan ihracatçı ülkeler gelirlerinin büyük bir kısmını bu kaynağın temininde kullanmaktadırlar. Önemli bir üretim girdisi ve tüketim maddesi olan akaryakıt aynı zamanda üzerinden alınan vergilerle de Devlet bütçesinin gelir kalemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye’de akaryakıt üzerinden çeşitli vergiler alınmaktadır. Bu vergiler tüketim vergileri karakteri taşırlar. Akaryakıt her dönemde tüketim vergilerinin önemli bir kaynağı olmuştur.

Rafineri şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşlarca yapılan normal ve süper benzin, likit petrol gazı, gazyağı, motorin ve fuel-oil satışları Akaryakıt Tüketim Vergisinin konusunu teşkil eder. Buna göre Akaryakıt Tüketim Vergisi yukarıda sayılan ürünlerin hem ithalatı gerçekleştiren kuruluşlar hem de rafine şirketlerince satışından alınmaktadır.

Mükellefi, akaryakıt Tüketim Vergisinin mükellefi, bu verginin konusuna giren akaryakıtların satışını yapan rafineri şirketleri ile ithalatı gerçekleştiren kuruluşlardır. Matrahı, akaryakıt Tüketim Vergisinin matrahı, vergiye tabi maddelerin satış bedelidir. Satış bedeli tabiri, teslim edilen maddeler karşılığında KDV hariç olmak üzere her ne adla olursa olsun müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya diğer değerlerin toplamını ifade eder. Akaryakıt Tüketim Vergisinin konusuna giren malların satışı sırasında satış miktarı üzerinden aşağıda yazılı tutarlarda hesaplanır.

Kurşunsuz benzin	772.772 TL/litre
Süper benzin	782.563 TL/litre
Normal benzin	743.138 TL/litre
Gazyağı	491.012 TL/litre
Motorin	488.750 TL/litre

Marine Diesel	488.750 TL/litre
Kalorifer yakıtı	209.031 TL/Kilogram
Fuel oil çeşitleri	79.196 TL/Kilogram
Sıvılaştırılmış petrol gazı çeşitleri	282.084 TL/Kilogram
LPG, bütan, propan	1.011.072

Maktu vergi tutarı her ay, bir önceki aya uygulanan vergi tutarları, esas alınmak suretiyle Devlet İstatistik Enstitüsü tarafında aylık olarak ilan edilen toptan eşya fiyatları indeksine bir önceki aya göre meydana gelen değişim oranında, bu değişimin ilanını izleyen günden itibaren değişir. Beyan ödeme, her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerinden yapılan satışlara ait Akaryakıt Tüketim Vergisi, bu dönemleri izleyen 10'uncu günün akşamına kadar rafineri şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşların merkezlerinin bağlı olduğu vergi dairesine, şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca tespit edilecek beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

3.3.4. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ

6802 sayılı BSMV 13/07/1956 tarihinde kabul edilerek 23/07/1956 tarihinde yayınlanmıştır. 1985 yılında değer vergisi uygulamasına geçilmesi ile birlikte yürürlükten kaldırılan Gider Vergisi Kanunu'nda dahilinde alınan gider vergileri, istihsal vergisi ve hizmet vergileri olmak üzere iki ana kısımdan oluşuyordu. Hizmet vergileri grubu içine ise PTT Hizmetleri Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi girmekte idi. Gider Vergileri Kanunu ve özel tüketim vergileri niteliğindeki işletme vergisi, spor-toto vergisi, şeker istihlak vergisi gibi vergiler KDV kanunu ile yürürlükten kaldırılırken, Gider Vergileri Kanunu'ndaki hizmet vergilerinden biri olan banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümlere dokunulmadı; çünkü çeşitli kaygılarla banka ve sigorta işlemlerinin vergilendirilmesi katma değer vergisi kapsamı içine alınmamıştı. Gider Vergiler Kanununda banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri bugün halen

yürürlükte bulunmakta ve söz konusu işlemler KDV Kanunu dışında, bu hükümlere göre vergilendirilmektedir.

Banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işler dışındaki işlemleri dolayısıyla kendi nam ve hesaplarına her ne ad altında olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar bu vergiye tabidir. Banka ve Sigorta Muameleleri vergisinin nispeti %15, Kambiyo muamelelerinde ise matrahın %01 'idir. Yukarıda sayılan işlemleri yapan bankalar ihracatçılarda bu vergiye tabidirler. Mükellefler bir ay içinde yapmış oldukları işlere ilişkin BSMV' ni takip eden ayın 15.günü akşamına kadar muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine beyanname ile bildirir ve bu sürede öderler. Takvim yılı sonunda cari hesapları kapatmayan bankalar takvim yılı sonundan itibaren üç ay içinde ayrı bir beyanname ile bildirebilirler.

Bankaların kendi şube ve ajanslıkları arasındaki işlemlerden tahakkuk eden paralar, özel kanunlarına göre vergiden istisna edilen kağıtların faiz, ikramiye ve temettüleri, müşteriler için yapılan giderler, iştiraklerden sağladıkları karlar, hayat sigortaları ve ihracata ait nakliye sigortalarında poliçe üzerinden alınan paralar, bazı zirai sigortalar için alınan paralar, nükleer rizikom sigortasından alınan paralar, ihtiras kredileri, arbitraj muameleleri, kooperatiflerin konut kredileri, bankaların yetkili müesseselerin ÖFK' ları ve PTT'lerin zorunlu döviz ve efektif devirleri bu vergiden istisnadır.

3.3.5. DAMGA VERGİSİ KANUNU

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu 01/07/1964 tarihinde kabul edilerek 11/07/1984 tarihinde yayımlanmış ve 01/11/1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kağıt üzerinden alınan bir işlem vergisi olup, herhangi hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri imza edenler veya imza yerine geçen işaret koyanlar damga verginin mükellefidir. Yabancı memleketlerle, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir surette hükümlerinden

faaydalanıldığı taktirde vergiye tabi olur. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait damga vergisini kişiler 6derler.

Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır. Kanuna ekli I sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisine tabi, II sayılı tabloda yer alan kağıtlar ise bu vergiden istisnadır. Mahiyeti tayin edilmek 6zere istenen kağıt 6zerinden başka bir kağıda atıf yapılmamışsa, atıf yapılan kağıdın h6k6mlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete g6re vergi alınır.

- ↑ Bir n6shadan fazla d6zenlenen kağıtların her n6shası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabidir.
- ↑ Poliçe ve emre yazılı senetlerin yalnız tedav6le çıkarılan n6shaları,
- ↑ Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem varsa her birinden ayrı ayrı,
- ↑ Bir asıldan doğma ve birbirine bağlı işlemlerde en y6ksek vergi alınmasını gerektiren akdin tabi olduğu işlem 6zerinden,
- ↑ Birden fazla imzalı kağıtlarda nisbi vergi alınanlarda bir imza, maktu vergi alınanlarda imza sayısına g6re,
- ↑ Belli parayı ihtiva eden s6zleşmelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette bunların devri halinde aslından alınanın d6rtte biri, s6re uzatılması halinde aynı miktar ve nispette,
- ↑ Akreditif mektup ve telgraflarında s6re uzatıldığında d6rtte biri,
- ↑ Yabancı memleketlerden T6rkiye 6zerine d6zenlenen kağıtlar aynı miktarda yabancı memleketlerin birinden diğer 6zerine d6zenlenip T6rkiye’de tedav6le ıkarılanlar ise yarısı nispetinde vergiye tabi olur.

Damga vergisi pul yapıştırılması, bu kanunda g6sterilen hallerde basılı damga konulması, makbuz verilmesi, istihkaktan kesinti yapılması şekilleriyle 6denir. Pul yapıştırılması şeklinde 6demede kağıtların d6zenlendiği anda vergi miktarına eşit olmak 6zere birden fazla pul yapıştırılabilir ve pullar tarihle birlikte imza veya m6h6r konularak iptal edilir. İki pul için bir iptal işlemi yapılabilir. Basılı damga konulması

şeklinde ödemede pul yerine basılı damga verginin %5 noksanı ile peşin ödenir. Hangi kağıtların vergisinin basılı damga şekliyle ödenmesinde Maliye Bakanlığı yetkilidir. Makbuz karşılığı ödemede de Maliye Bakanlığı lüzum göreceği kağıtların vergisini makbuz verilmesi şeklinde ödetmeye yetkilidir.

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelelerinin veya bunların süre uzatmaları hakkındaki kararları tescil ve ilanı tarihinden itibaren üç ay içinde Maliye Bakanlığının müsaadesine bağlı hallerde önceden izin almak şartıyla münferit kağıt için izin alınır. İzinin devamlı olarak verilmesi halinde takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir. İstihkaktan kesinti şeklinde ödenerek bir ay içinde yapılan kesintiler takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar ödenmesinin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve ödenir.

3.3.6. HARÇLAR KANUNU

492 sayılı Harçlar Kanunu 02/07/1964 tarihinde kabul edilerek 17/07/1964 tarihinde yayınlanmıştır. Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir. Bu kanuna göre alınan harçlar dokuz kısımdan oluşmakta olup maktu ve nispi tutarlar üzerinden alınmaktadır.

1. Yargı harçları; I sayılı tarifeye göre davayı açan veya harca konu işlem tesisini isteyenlerden işlemi yapan mahkeme veya daire tarafından harç pulu yapıştırılmak suretiyle alınır.
2. Noter harçları; II sayılı tarifeye göre harcın konusu işlem tesisini isteyenlerden peşin olarak tahsil edilir.
3. Vergi yargısı harçları; III sayılı tarifeye göre harca konu işlemlerden dolayı vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a başvuranlardan pul yapıştırılması suretiyle peşin alınır. Bu harçlar ihbarname kuralına göre bir ay içinde vergi dairesine yatırılır.

4. Tapu ve Kadastro harçları; IV sayılı tarifeye göre bu tarifedeki işlemleri yapanlar makbuz mukabili ilgili vergi dairesine öderler. Maliye Bakanlığınca yetki verilirse ilgili kuruluşlarda tahsil edebilir. Bu harç tahakkukundan itibaren bir yıl içinde ödenir. Ancak kadastro ve tapulaması yapılan menkul bu süre içinde tedavül ederse harç yeni malik adına işlem den önce yatırılır.
5. Konsolosluk harçları; V sayılı tarifeye göre konsolosluk işlemini yaptıranlar bu işlemlerin bitiminden önce pul yapıştırılması suretiyle ödenir. Konsoloslar tarafından yapılacak noter işlemlerinde noter harçlarına ait hükümler uygulanır.
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları; VI sayılı tarifeye göre bu işleri yaptıranlar ilgili belgelere harç pulu yapıştırılması veya baskılı damga konulması suretiyle peşin öderler.
7. Gemi ve liman harçları; VII sayılı tarifeye göre gemi ve liman işlemlerinden mülkiyet hakkını iktisap edenler, ipoteklerde ipoteği tesis edenler, bunların dışında lehine işlem tesis ettirenler ilgili belgelere harç pulu yapıştırılması veya makbuz mukabili peşin öderler.
8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları; VIII sayılı tarifeye göre bu belgeleri alanlar bu belgelere pul yapıştırılması veya makbuz mukabili peşin öderler. Yıllık harçları her yılın Ocak ayında öderler.
9. Trafik harçları; IX sayılı tarifeye göre trafik işlemlerinden bu işlemlerin yapılmasını isteyenler pul yapıştırmalı veya makbuz mukabilinde peşin öderler.

Maliye Bakanlığının izniyle baskılı damga kullanılan makbuzla tahsilat yapan memurlar bir aya ilişkin tahsilatlarını takip eden ayın beşinci günü akşamına kadar en yakın vergi dairesine yatırır lar. 500 lirayı geçen tahsilatlar derhal yatırılır. Bu miktarı artırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

3.3.7. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

3.3.7.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TANIMI

Kamu gelirlerini artırmaya yönelik en önemli yöntem vergilemedir. Vergiler arasında Özel Tüketim Vergisinin önemli bir ağırlığı vardır.

Bugün dünya üzerinde yaygın olarak kabul gören Genel Gider Vergisi, Katma Değer Vergisi'dir. Ancak Katma Değer Vergisi'nden elde edilen gelir yeterli görülmediği için devlet seçilmiş bazı ürünlerden özel bir gider vergisi alma yoluna gitmektedir.

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyet dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir. Vergilemeye yönelik tepkileri asgari seviyeye indirme açısından diğer vergileme şekillerine kıyasla, daha elverişli olan özel tüketim vergileri, gümrüklerle birlikte, tarihin en eski vergilerini teşkil eder. Özel tüketim Vergisi olarak adlandırılan bu Özel Gider Vergisinin konuluş nedeni, sosyal ya da ekonomik bazı amaçlarla açıklansa da gerçekte asıl amaç gelir elde etmektir.

3.3.7.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU VE ÖZELLİKLERİ

Özel tüketim vergisinin konusunu belirli mallar oluşturmaktadır. Gelişmiş ülkelerde radyo, televizyon, otomobil, benzin, kahve, kakao, viski gibi lüks vasıflı mallar, verginin konusunu oluştururken; az gelişmiş ülkelerde ise şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, kahve, çay gibi zorunlu ihtiyaç maddesi nitelikteki mallar verginin konusunu oluşturmaktadır. Ancak az gelişmiş ülkelerde vergilemede, gelişmiş ülkelerin aksine, azalan oran uygulandığından, gelir dağılımının bozulmasına neden olan bir etki de ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki artan oranlı uygulama ise, gelir dağılımının düzenlenmesi yönünde etki meydana getirmektedir.

Özel tüketim vergilerinin konusu ülkeden ülkeye çok değişmekle beraber, daha ziyade iki grup tüketim maddesinden alınmaktadır:

1. Alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol, v.s.)

2. Lüks maddeler (kürk, mücevher, ... v.s.) ve sürümü çok yüksek olan bazı maddeler (benzin, çimento, ... v.s.)

Özel tüketim vergileri esas itibariyle lüks mallar ile alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almakla beraber, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetleri de kapsamına almak suretiyle adeta genel bir tüketim vergisi görünümü kazanmaktadır. Örneğin Türkiye’de uygulanan gider vergileriyle 1970 yılında finansman kanunu ile uygulamaya konan işletme vergisi özel bir tüketim vergisidir.

Özel tüketim vergileri alınması çeşitli nedenlere dayanmaktadır.

3.3.7.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ALINMA NEDENLERİ

1. Özel tüketim vergileri belirli kişi gruplarının bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere kıyasla daha fazla yarar elde ettikleri varsayımından hareket ederek konulabilir. Örneğin, benzinden alınan vergilerin yollardan daha fazla faydalananlar tarafından ödendiği kabul edilir. İstifade prensibinin esas alındığı bu durumlarda özel tüketim vergileri, bir tür “harç fonksiyonunu ifade eden bir mali yükümlülük özelliğini taşırlar.

2. Özel tüketim vergileri ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Örneğin, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı bir gelir vergisini uygulamanın güç olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gümrüklerle birlikte gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler. Ne var ki, alışkanlık veren keyif maddeleri üzerinden alınan yüksek oranlı özel tüketim vergilerinin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuzdur. Çünkü, bu malların çoğu, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibariyle düşük gelirler tarafından diğer gelir gruplarına kıyasla daha fazla tüketilirler.

3. Vergilemenin idari güçlüklerle karşılaştığı durumlarda, belirli ürünler vergilemenin konusu olarak seçilebilirler. Bu durum, özellikle vergi idaresinin

örgütlenmediği ve ürünlerin az sayıdaki işleyişler tarafından idare edildiği az gelişmiş az gelişmiş ülkeler için söz konusudur.

4. Özel tüketim vergileri, sosyal faydaları düşük veya sosyal zararları olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlamak için konabilir. Alkollü içkiler ve sigara gibi alışkanlık veren maddelerin hemen her ülkede bu tür vergilerin konmasının nedeni, burada yatmaktadır.

5. Davranışları etkilemeye yönelik özel tüketim vergilerinin bir başka uygulama alanı, çevre kirliliği'ne karşı "savaşmak" ile ilgilidir.

3.3.7.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ NE GETİRİYOR

Dolaylı vergiler alanında kapsamlı olarak yapılan ve vergi sistemimizde reform olarak nitelendirilen en son düzenleme, 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe konulması olmuştur. Mal ve hizmetler üzerinden alınan 8 adet dolaylı vergiyi yürürlükten kaldırarak, bunların yerine yürürlüğe konulan K.D.V. ile mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadarki tüm safhalar bu vergi kapsamına alınmıştır. Ülkemizdeki K.D.V. sistemi, uygulamadaki başarısı nedeniyle bir çok ülke tarafından da örnek alınmıştır.

Öte yandan, bazı mallardan alınmakta olup bu vergi ile yürürlükten kaldırılan bir kısım yüksek tüketim vergilerinin yarattığı boşluk K.D.V. ile de kavranılamamış, bu nedenle söz konusu mallar için ayrıca ek vergi konulmak zorunda kalınmıştır. Ayrıca 1985 sonrası yıllarda gerek ekonomik ve mali açıdan bazı malların yüksek oranda vergilendirilmesinin öngörülmesi, gerekse bazı kuruluşlar ve fonlara kaynak yaratılması amacıyla bir çok vergi, fon ve pay ihdas edilmiştir. Dağınık bir mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan bu vergi, fon ve payların da tek bir vergi çatısı altında toplanması ihtiyaç haline gelmiştir.

Bu hususlar göz önünde bulundurularak 1993 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı hazırlanmış ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur. Ancak

1993 yılından bu yana ekonomik yapımızda farklı gelişmeler meydana gelmiştir. Ayrıca Gümrük Birliği konusunda bugün gelinen noktada bu Kanunun yeni baştan ele alınması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu hususlar göz önüne alınarak, yeni bir ÖTV Kanun tasarısı hazırlanmış ve 1996 yılının Haziran ayında T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmuştur.

Sunulan Özel Tüketim Vergisinin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Uygulaması basit, mükellefi az ve etkin olacaktır.
- Belirli malları kapsamaktadır.
- Verginin kapsamına giren malları imal ve ithal edenlerle, taşıtlar bakımından ilk defa satın alanlar bu verginin mükellefi olacaktır.
- Verginin oranı, yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklılık ön görülmektedir.
- Vergi, tek safhada ve bir defa alınacaktır.
- Mallar üzerindeki mevcut vergi yükü korunmaktadır.
- Halen on değişik adla anılan vergi, fon ve paylar; tek bir vergiye dönüştürülmektedir.
- Vergi, yerli sanayi aleyhine sonuç doğurmayacaktır.
- Bakanlar Kurulunun, vergi oranlarını değiştirmeye yetkili kılınması ön görülmektedir.

Maliye Bakanlığınca hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına; petrol ürünleri, otomobil, uçak, helikopter, yat, kotra, içki-sigara ve diğer lüks tüketim amaçlı mallar dahil edilmiştir. 4 liste halinde düzenlenen kapsama dahil mallar Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları itibariyle belirlenmiştir.

I sayılı listede akaryakıt ürünleri ve solventler yer almaktadır. Bunlar esas itibariyle şu anda Akaryakıt Tüketim Vergisine dahil olan benzin, mazot, gazyağı, fuel oil ve LPG ile bunların türevi olan petrol ürünlerinden meydana gelmektedir.

II sayılı listede Bazı Motorlu Taşıtların Bulunmaktadırlar: Genel olarak binek otomobiller, karavanlar, motosiklet, helikopter ve uçaklar ile yat ve kotralar ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Bu listede yer alan taşıtların ilk iktisabından ve ithalinden halen Taşıtların Alım Vergisi, Ek Taşıtların Alım Vergisi ve Çevre Fonu adı altında

vergi ve fonlar alınmaktadır. OTV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, sözü edilen taşıt araçlarının ilk iktisabında veya ithalinde bu vergi ve fonlar yerine sadece ÖTV alınacaktır.

III sayılı listede kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri yer almaktadır. Bu grupta yer alan mallar üzerinde halen birçok vergi, fon ve pay bulunmaktadır. Başta ek vergi olmak üzere Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Eğitim, Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Malül, Şehit, Dul ve Yetim Fonu, Tütün Fonu, Toplu Konut Fonu Özel Tüketim Vergisi ile kaldırılacak vergi ve fonlardır. Bu gruba ait malların vergilendirilmesinde maktu vergileme, yetkileri de tasarıda ön görülmüştür.

IV sayılı liste, lüks olarak nitelendirilen mücevher eşyası, kürk, silahlar, cep telefonları, sürat motorları ile Gümrük Birliği'ne geçişte olumsuz etkilenmesi söz konusu olabilecek bazı yerli sanayi ürünlerini kapsamaktadır.

ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle halen uygulanmakta olan 10 adet vergi, fon ve pay uygulamasına son verilecektir.

Mevcut vergi, fon ve payların yürürlükten kaldırılarak Özel tüketim Vergisi adı altında bir vergi kanununda birleştirilmesi, dolayısı vergiler sistemimizde önemli bir basitlik ve sadeleştirme sağlayacaktır.

Özel Tüketim Vergisi, tek safhalı bir vergi olup, yürürlükten kaldırdığı vergi fon ve paylara eşit olarak bir vergi yükünü içerecek şekilde tasarlanmıştır. Bu nedenle ekonominin Özel Tüketim Vergisi'nden olumsuz olarak etkilenmesi veya verginin enflasyonist bir etki yaratması söz konusu değildir. Çünkü bu vergi, ismi yeni olmakla birlikte yeni bir vergi olmayacak zaten mevcut uygulamada alınmakta olan ancak son derece dağınık bir mevzuatla denetimi ve tahsili daha zor tüketim vergilerini kaldırıp bunların yerine aynı yükü ihtiva eden tarzda uygulanması tasarlanmış bir vergi olacaktır.

Tasarıda ülkemizin ekonomik ihtiyaçları, uluslar arası vergileme prensipleri ve sosyal mülahazalar dikkate alınarak gerekli istisnalara yer verilmiştir.

Bu düzenlemeleri ana başlıklar itibariyle şöyle belirtebiliriz:

- İhraç edilen mallardan ÖTV alınmayacaktır.
- Türk Silahlı Kuvvetleri ve Milli Güvenlik Kuruluşlarının Akaryakıt, silah ve bazı araç alımları vergiden müstesna olacaktır.

- Kamu kurum ve kuruluşlarıyla mahalli idarelere yapılan teslimler, vergiye tabi olmayacaktır.
- Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılan akaryakıt vergiden istisna edilecektir.
- Diplomatik temsilciler ile uluslar arası kuruluşlar ve bunların mensuplarına karşılıklılık ilkesi uyarınca istisna uygulanması ön görülmektedir.

3.3.7.5. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN ORANLARI VE TAHSİLİ

ÖTV oranları Tasarıya ekli 4 listede her bir ürün için ayrı ayrı belirlenmiştir. I sayılı listede yer alan oranlar %1 ile %250 arasında, II sayılı listedekiler %4 ile %60 arasında, III sayılı listedekiler %10 ile %125 arasında, IV sayılı listede yer alanlar ise %1 ile %50 arasında değişmektedir. Görüldüğü gibi Türk ÖTV Kanunu Tasarısı vergi miktarının değer esasına göre belirlenmiştir.

ÖTV yayılı muamele vergisi olan KDV'nin tersine toplu muamele vergisi özelliğini taşımakta ve sadece ürünlerin toptancı veya tüketiciye satılması aşamasında bir defa alınmaktadır. (bonded warehouse). Burada vergisi ertelenmiş olarak muhafaza edilmekte, daha sonra ürünün tüccara veya üreticiye satılması halinde ÖTV tahsil edilmektedir.

Ürünün yurt dışına ihraç edilmesi durumunda ise ihracatçı ülkede vergi alınmadan (tecil edilerek) ithalatçı üye ülkedeki izin verilmiş (denetim altındaki) antrepoya gitmektedir. Vergi burada, ithalatçı ülkede geçerli oranlarda ödenmektedir. (varış ülkesinde vergilenme ilkesi). Ürünün ithalatçı ülkeye gittiğinin ve orada vergilendirmenin yapıldığının tespit edilmesi üzerine de tecil edilen vergi kaldırılmaktadır.

3.4. ENFLASYONUN DOLAYLI VERGİLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Vergi yükümlülüğünün geniş kitleler üzerinde her zaman bir dirençle karşılaşması sadece vergi kaçırma güdüsüyle açıklanamaz. Çoğu zaman bu konuda

hassasiyet gösteren pek çok mükellef, ekonomik sistemden olan bir takım yapısal sorunların sonucu, mükellefiyetlerini tam yerine getirmeleri halde gerçek ödemeleri gereken tutardan fazla ödedikleri iddiasındadırlar. Bu iddiaların da en başında fiyat artışlarından kaynaklanan ve gerçek gelir olmayan bir kısım için de vergi yüküyle karşı karşıya geldikleri iddiası vardır.

Enflasyonun bizzat kendisi satın alma gücünü azalttığından bir tür vergidir. Enflasyonu € ile gösterelim ve bir yılda eklenen fiyat düzeyindeki artışın %20 olduğunu varsaydığımızda; 1.000.TL'lik tutarın bir yıl sonraki satın alma gücü, enflasyonda ters orantılı olarak değişecektir.

Yıl	0	1
1000 TL'nin	1.000	$1.000 / (1+0,2)$
Satın alma gücü		=833
Enflasyon Vergisi	----	167

Enflasyon nedeniyle satın alma gücündeki değişme şöyle olacaktır. 1.000 TL'lik tutardan yukarıdaki oran sonucu oluşan gerçek satın alma gücünü çıkarırsak aradaki fark bize enflasyon vergisini verecektir.

Bu örnekteki kayıp mükellefin Türk Lirasını nakit olarak elinde tuttuğu varsayımında geçerli olan bir husustur. Dolayısıyla bu türden bir kayba karşı hiçbir önlem almayan mükellefin karşılaşıacağı maliyet 167 TL olacaktır.

Dolaylı vergiler, konusu gelir ya da kazanç olmayıp işlemlerden kaynaklanan vergi türüdür. Katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, harçlar vb. vergiler bu tür vergilerdir. Enflasyonun bu türden vergilere etkisi sayılan dolaylı vergilerin çeşidine bağlıdır. Dolaylı vergiler ya spesifik vergi olarak alınması ya da işlem gören şeyin bedeline bir oran uygulanması şeklinde olur. Birinci türüne spesifik ikincisine ad-valorem alınan vergi denir.

i. Ad-valorem Uygulanan Dolaylı Vergiler

Katma değer vergisi bu çeşit dolaylı verginin en tipik örneğidir. Belli bir tutara oran uygulanmak şekliyle alınan vergi gelirleri enflasyondan etkilenmez. İzleyen örnekte bu durum gösterilmektedir.

Y1 ve Y2'yi birinci yıl ve ikinci yıla ilişkin vergi geliri olduğunu varsayalım t ise vergi oranı olsun. F1 ilk yılın fiyat seviyesi, M1 ise işlem tutarı kabul edersek birinci ve ikinci yılda vergi geliri şöyle olacaktır.

Yıl	1	2
Vergi Geliri	$Y1=F1 \times M1 \times t$	$Y2=F1 (1+e) M1 \times t$
Gerçek V. Geliri	$F1 \times m1 \times t$	$F1 (1+e) m1 \times t=Y1$

Görüleceği üzere Y1 olan ilk yıl vergi geliri ikinci yılda aynı kalmakta ve gerçek vergi geliri ikinci yılda aynı kalmakta ve gerçek vergi geliri değişmemektedir. Bu teorik eşitliği rakamsal olarak bir örnekle açıklayayım. 1999 yılında toplam 30 milyon KDV matrahı ve 3 milyonluk KDV geliri elde edildiğini, enflasyon oranının %25 ve vergi oranının %10 olduğunu varsayalım,

$$\begin{aligned} 1999 \text{ yılı vergi geliri} &= 30 \times \%10 \\ &= 3 \text{ milyon} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2000 \text{ yılı vergi geliri} &= ((1+0.25) \times 30 \times \%10) / (1+0.25) \\ &= 3 \text{ milyon} \end{aligned}$$

Hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere, 1999 yılı ve 2000 yıllarına ilişkin gerçek vergi gelirleri arasında bir değişme yoktur. 2000 yılı için nominal 3 milyon 750 bin liralık vergi geliri, gerçek gelir olarak 3 milyon lira olmaktadır.

ii. Spesifik Uygulanan Dolaylı Vergiler

Tipik örneklerden maktu harçlar olan bu tür dolaylı vergiler enflasyon nedeniyle düşmektedir. Rakamsal örnekle reel vergi gelirlerindeki bu düşmenin nasıl olduğunu görelim.

İşlem başına alınan spesifik vergi T olsun.

Yıl	1999	2000
Vergi Geliri	$V1 = M1 \times T$	$V2 = M2 \times T$
Gerçek V. Geliri	$M1 \times T$	$M1 \times T / (1+e)$
Gerçek Gelir Azalması	0	$M1 \times T - M1 \times T / (1+e)$

Örneği rakamlarla canlandıralım Toplam 1 milyon adet harca tabi işlem (M) olsun, maktu vergi 10 milyon ve enflasyon oranı %25 ise;

	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Vergi Geliri	1 milyonx10 milyon 10 trilyon	1 milyonx10 milyon 10 trilyon
Gerçek Vergi Geliri	10 Trilyon	10 trilyon/(1+0.25) 8 trilyon

Görüldüğü üzere maktu şekilde alınan vergilerin enflasyondan etkilendikleri çok açıktır. Vergi gelirlerimizde çok önemli bir paya sahip olan Akaryakıt Tüketim Vergisinin 27.01.2000 tarihli 4503 sayılı Kanunla nispi olarak hesaplanması yerine maktu vergileme esasına geçilmesi akaryakıt fiyatından etkilenmemesi nedeniyle reel vergi gelirlerinden azalma beklenmelidir. Ancak maktu tutarların sürekli yenilenmesiyle bu etki giderilebilir.

3.5. VERGİLERİN (DOLAYSIZ-DOLAYLI) ENFLASYON ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yıllardır çözülemeyen enflasyon olayı sadece dar bir kesimin değil, ulusça utanç duyduğumuz bir konu haline geldi. Çünkü, 1980 li ve 1990 lı yıllarda bizim dışımızdaki hemen hemen tüm ülkeler fiyat istikrarına kavuşmayı başarmışlar ve enflasyon olayını yalnız başına yaşayan tek ülke durumuna bizi itmişlerdir.

Tablo III.3.1939-1985 Yılları İtibarıyla Enflasyon

YILLAR	TÜFE	TEFE	GSMH fiyat deflatörü	GSYİH fiyat deflatörü	YILLAR	TÜFE	TEFE	GSMH fiyat deflatörü	GSYİH fiyat deflatörü
1939	2.0	4.8	1.8	1.8	1970	8.1	6.7	8.5	8.5
1940	9.6	22.7	22.5	22.5	1971	16.5	15.9	17.4	17.4
1941	19.7	40.7	38.9	38.9	1972	13.7	18.0	10.2	10.2
1942	68.0	92.1	96.0	96.0	1973	16.0	20.5	21.1	21.1
1943	44.1	74.0	65.2	65.1	1974	18.6	29.9	30.5	30.5
1944	2.7	-22.8	-23.7	-23.7	1975	19.8	10.1	21.2	21.2
1945	3.6	-54.1	-3.4	-3.4	1976	16.4	15.6	15.3	15.3
1946	-1.0	104.4	-5.0	-5.0	1977	28.0	24.1	24.0	24.0
1947	-1.5	1.1	5.6	5.6	1978	47.2	52.6	46.7	46.7
1948	2.4	7.5	8.1	8.1	1979	56.8	63.9	75.6	75.6
1949	8.1	8.0	0.4	0.4	1980	115.6	107.2	89.6	89.6
1950	-4.4	-10.2	-2.1	-2.1	1981	33.9	36.8	44.3	44.3
1951	0.2	6.2	6.5	6.5	1982	21.9	25.2	28.3	28.3
1952	5.1	1.0	2.7	2.7	1983	31.4	30.6	26.0	26.0
1953	3.8	2.9	4.8	4.8	1984	48.4	52.0	48.5	48.5
1954	9.5	10.3	5.1	5.1	1985	45.0	40.0	52.9	52.9
1955	12.2	7.6	11.3	11.3	1986	34.6	26.7	35.6	35.6
1956	9.9	16.5	11.8	11.8	1987	38.9	39.0	33.5	33.5
1957	11.9	18.9	23.3	23.2	1988	73.7	70.5	69.7	69.7
1958	15.8	14.8	14.3	14.1	1989	63.3	63.9	75.5	75.5
1959	24.4	19.8	19.9	19.9	1990	60.3	52.3	57.6	58.3
1960	5.2	5.4	3.3	3.9	1991	63.8	55.4	59.2	58.8
1961	1.6	2.7	4.1	4.3	1992	72.3	62.1	63.5	63.7
1962	3.4	5.7	9.5	9.5	1993	66.1	58.4	67.4	67.8
1963	7.9	4.3	5.7	5.7	1994	106.3	120.6	107.3	107.1
1964	1.2	1.2	2.6	2.6	1995	93.6	88.5	81.9	81.4
1965	5.8	8.1	4.3	4.2					
1966	5.7	4.8	6.4	6.3					
1967	8.3	7.6	6.5	6.7					
1968	3.7	3.2	3.9	3.9					
1969	7.8	7.2	7.2	7.2					

(Kamu kurumları web sitesi www.merih.com/wenflasyon.htm.)

Tablo III.4 1996-2000 Yılları İtibariyle Enflasyon

Aylar	Toptan Eşya					Tüketici				
	1996	1997	1998	1999	2000	1996	1997	1998	1999	2000
Ocak	64.9	78.0	92.5	50.0	66.4	78.1	75.7	101.6	65.9	68.9
Şubat	63.0	78.6	86.9	48.3	67.5	77.5	77.7	99.3	63.9	69.7
Mart	65.3	77.0	86.0	48.2	66.1	79.3	77.3	97.2	63.5	67.9
Nisan	69.9	72.8	83.3	50.0	61.5	80.8	77.2	93.6	63.9	63.8
Mayıs	73.7	74.6	79.9	50.0	59.2	82.9	77.5	91.4	63.0	62.7
Haziran	76.2	75.7	76.7	50.3	56.8	82.9	78.0	90.6	64.3	58.6
Temmuz	76.3	80.7	72.1	52.4	52.3	81.2	85.2	85.3	65.0	56.2
Ağustos	79.0	83.4	67.4	53.7	48.9	81.9	87.8	81.4	65.4	53.2
Eylül	79.8	85.4	65.9	54.4	43.9	79.3	89.9	80.4	64.3	49.0
Ekim	82.8	87.5	62.0	55.2	41.4	79.6	93.2	76.6	64.7	44.4
Kasım	85.7	88.4	58.6	56.3	39.1	80.4	95.8	72.8	64.6	43.8
Aralık	84.9	91.0	54.3	62.9	32.7	79.8	99.1	69.7	68.8	39.0

(Kamu kurumları web sitesi www.merih.com/wenflasyon.htm)

Bu tablodan da görüleceği üzere Türkiye’de 1941, 1942 ve 1943 yılları arasında yüksek enflasyonla tanışmış 1980 ile 1994 yıllarında ise en büyük rakamlara ulaşmıştır. Aylar itibariyle enflasyon ise tablodan da anlaşılacağı üzere ekim, kasım, aralık aylarında yüksek oranlarda seyretmiştir. Kamu finansmanının en sağlam kaynağı hiç şüphesiz vergi gelirleridir. Vergileme söz konusu olduğu zaman üzerinde durulması gereken bir önemli konu da vergilemenin ekonomik yapıyı arzu edilen yönde etkilemesi, kalkınma amacı ile ters düşmemesidir. “Vergileme gücü, yok etme gücüdür” Şeklinde vergi aleyhtarları tarafından tekrarlanan sloganın uygulamada gerçekleşmesine fırsat verilmemelidir.

Az gelişmiş ekonomilerde vergilerin konusu (matrahı) ve oranları kaynakların optimal dağılımını bozmamalı ve kalkınma politikasının önceliklerine ters düşmemelidir. Gelişmeleri öncelikle istenen sektörlere ilişkin vergiler diğer sektörlerin vergisinden ağır olursa, bunun gibi sektörlerde üretim artışı gerçekleşemez. Örneğin gıda sanayinin geliştirilmesi istendiği zaman bu sektörde elde edilen gelirleri yüksek

oranlarda vergilendirmemek gerekir. Aynı şekilde üretimi ve/ya da tüketimi azaltılmak istenen mal ve hizmetler yüksek oranlarda vergilendirilmelidir.Örneğin lüks tüketim malları üretimine yada ithalatına yüksek vergiler koymak yerinde olur.Az gelişmiş ülkelerde genellikle tarihsel gelişim içinde alışılmış vergiler kullanılır.Bu vergilerin değiştirilmesi ya da oranlarının yükseltilmesi çoğu kez olanaksızdır.Çünkü ekonomik hayata ve dolayısıyla politik yönetime ağırlığını hissettiren çevreler kendi aleyhlerine olacak vergi reformlarının karşısına çıkarlar.İleri sanayi ülkelerinde temel vergi “gelir vergisi” ve “kurumlar vergisi” gibi dolaysız vergilerden oluşurken az gelişmiş ülkelerde “tüketim vergisi”, “işletme vergisi” gibi adlarla anılan “dolaylı vergiler” yaygındır.

Az gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin toplam vergi geliri içinde önemli bir yer alamamalarının sadece varlıklı tüccar, sanayici ve toprak sahibinin tutuculuğuyla sınırlı değildir.Dolaysız vergilerin temelini oluşturan gelir vergisi herşeyden önce ekonominin “kapalı aile ekonomisi” yapısından kurtulması, üretilen mal ve hizmetlerin piyasaya getirilmesini gerekli kılar Öte yandan tarım, sanayi ve ticaret işletmelerinin gelişmesi ve şirketleşmesi dolayısıyla güvenilir muhasebe kayıt sistemlerinin genel kabul görmüş olması gerekir.Son bir koşul da vergi örgütünün elemana kadrosunun hem miktar ve hem de kalite yönünden gelişmiş olmasıdır.Az gelişmiş ülkelerde bu koşulların büyük bir çoğunluğu gerçekleşmemiştir.Bunun için bunun gibi ülkelerde yönetimi nisbeten daha kolay olan dolaylı vergilere yönelinmiş olması raslantı değildir.

. Türk vergi sistemi esas itibariyle gelir üzerinden alınan gelir vergisiyle harcama üzerinden alınan KDV’ne dayanmaktadır. Diğer vergilerden sağlanan hasılat bu iki vergiye göre çok daha düşüktür. Ancak son yıllarda akaryakıt tüketim vergisi de sistem içinde önemli bir yer tutmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler ise önemsiz sayılabilecek düzeydedir.

Yıllar itibariyle vergi gelirlerinin konsolide bütçe içindeki rakamsal büyüklüğü ve payı tablodaki gibidir.

GELİRİN ÇEŞİDİ	1992	1993	1994 (**)	1994 (***)	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİ (14-48)	174.070	357.433	698.743	751.618	1.389.259	2.277.958	3.515.099	4.191.045	10.933.065	33.440.743	51.212.442
1 - GENEL BÜTÇE TOPLAMI (2-35+34+47)	174.150	350.845	689.427	742.409	1.387.700	2.644.968	3.746.932	4.163.611	10.657.677	33.040.903	51.143.896
2 - VERGİ GELİRLERİ (9+10+17+34)	141.600	264.273	534.888	567.760	1.084.930	2.214.094	3.228.896	3.230.896	14.800.280	26.893.898	39.767.892
3 - GELİRLER ALINAN VERGİ (4-9)	70.134	125.933	223.660	246.880	433.036	863.335	1.230.135	1.230.135	6.537.403	10.603.316	15.647.113
4 - GELİR VERGİSİ	60.856	106.661	191.884	204.884	325.995	576.017	848.245	848.245	4.936.551	6.212.977	11.578.894
- Beyanlar Üzerine Gelir Vergisi	7.254	11.091	18.392	18.392	32.158	64.679	111.151	289.372	480.481	345.147	484.437
- Gelir Vergisi Üzerine Gelir Vergisi	46	891	2.508	2.508	5.988	14.933	16.983	29.888	31.005	10.402	26.576
- Gelir Vergisi Tevdiatları	80.611	91.687	153.313	183.313	277.540	514.295	1.235.238	2.511.362	3.988.612	5.688.008	10.853.889
- Gelir Vergisi Dahilî Tevdiatları	172	2478	7.067	7.067	14.297	27.131	46.856	86.561	116.624	180.264	213.497
- Gelir Ver. Kan. G.A.L.G.V.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- G.V.M.Talk.Oy.İh.İdare Edilen GV.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Kıy.Maden Ve Zeytin Eyalet Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Devlet Tahvilî Hazine Bonosuz Faiz	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5 - KURUMLAR VERGİSİ	10.078	19.132	43.776	43.776	103.241	189.338	396.238	748.383	361.729	9.156	515
- Beyanlar Üzerine Kurumlar Vergisi	6.052	11.987	25.223	25.223	54.664	96.021	207.366	360.178	503.989	397.323	3.875.682
- Kurumlar Vergisi Dahilî Tevdiatları	526	720	1.859	1.859	3.254	7.839	14.283	70.801	47.728	24.792	35.209
- Kurumlar Vergisi Tevdiatları	3.489	6.224	17.163	17.163	44.618	82.209	171.061	317.404	998.808	1.834.870	2.990.780
- Kurumlar Ver. Kan. G.A.L.G.V.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- G.V.M.Talk.Oy.İh.İdare Edilen KV.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6 - EKONOMİK DENGELER VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7 - EK GELİR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8 - FAİZ VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9 - EK KURUMLAR VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10 - SERVİTEN ALINAN VERGİ (11-16)	1.258	2.251	5.003	37.154	8.751	18.713	35.487	71.694	178.235	348.648	433.284
11 - MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	1.919	3.078	3.878	3.878	7.811	16.649	32.541	65.867	136.201	201.157	398.885
12 - VERASET VE İHTİSAL VERGİSİ	239	453	1.124	1.124	1.140	1.864	2.946	6.827	10.535	13.111	21.081
13 - NET AKTİF VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14 - EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ (****)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15 - EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ (*****)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16 - EK EMLAK VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
17 - MAL VE HİZMET VERGİSİ (18-26)	47.340	89.447	214.353	214.353	429.372	970.862	1.985.244	3.608.771	6.109.378	11.393.785	16.193.688
18 - DAHİLDE ALINAN KDV	47.340	89.447	214.353	214.353	429.372	970.862	1.985.244	3.608.771	6.109.378	11.393.785	16.193.688
19 - EK VERGİ	1.67	388	8.028	8.028	16.937	43.835	57.571	70.046	144.526	487.808	7.289.378
20 - TAŞIT ALIM VERGİSİ	2.377	5.322	6.983	6.983	14.679	33.315	67.272	128.180	244.300	490.890	302.888
21 - AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ	6.768	12.911	46.825	46.825	103.398	303.915	629.472	1.089.431	2.247.996	3.298.774	5.888.865
22 - BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	3.922	7.129	16.467	16.467	25.340	56.998	114.761	114.761	466.063	898.184	1.511.194
23 - DAMGA VERGİSİ	4.153	7.971	13.677	13.677	29.197	57.249	113.662	193.038	355.090	704.478	854.296
24 - HARÇ VERGİSİ	2.879	4.984	11.652	11.652	27.840	54.280	113.662	193.038	249.672	483.728	782.800
25 - ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26 - ÖZEL İŞLEM VERGİSİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
27 - DİŞ TİCARİ VERGİSİ (28-33)	22.545	46.219	89.449	89.449	184.648	387.147	835.311	1.517.351	2.976.954	4.298.401	6.581.093
28 - GÜMRÜK VERGİSİ	1.715	6.080	12.444	12.444	20.226	54.290	111.748	168.086	233.094	382.811	378.854
29 - AKARYAKIT GÜMRÜK VERGİSİ	10	4.543	9.998	9.998	18.107	7.761	11.798	7.825	5.269	3.580	2.224
30 - TEK VE MAKTUL VERGİ	105	148	53	53	39	58	84	136	177	143	182
31 - İHTİSAL DAMGA VERGİSİ	15.035	30.988	65.824	65.824	142.861	323.859	700.300	1.136.023	1.731.072	3.891.748	5.148.317
32 - İHTİSAL DAMGA RESMİ	4.438	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33 - RİHTİM RESMİ	1.546	2.897	1.530	1.530	3.315	1.179	2.289	5.777	5.744	11.521	19.488
34 - KALDIRILAN VERGİ ARTIKLARI	21	289	24	24	18.893	2.017	2.089	2.645	310	550	774
35 - VERGİ DİŞİ İNŞAAT GELİRLERİ (36-41)	2.649	7.894	40.385	40.385	84.634	189.994	404.679	1.231.530	1.883.461	3.486.483	7.398.455
36 - DEVLET PATRİMLERİNİN DEVLET PAYI	536	526	2.958	2.958	2.228	5.538	43.014	61.165	132.442	216.773	340.084
37 - DEVLET PATRİMLERİNİN GELİRLERİ	1.567	4.538	12.843	12.843	21.023	82.976	161.665	384.769	950.979	1.948.921	4.980.948
38 - FAİZLER VE İKRAZLARDAN GERİ ALINAN	404	1.233	6.678	6.678	8.091	29.713	118.996	386.097	386.097	837.897	524.277
39 - ÇEZİLİMLER	2.533	3.410	10.105	10.105	18.710	26.049	71.979	157.597	274.611	448.542	937.945
40 - ÇEŞİTLİ GELİRLER	2.809	7.942	16.881	16.881	35.392	13.823	17.142	46.753	138.332	295.330	684.330
41 - REKABET KUR. RÜTÜK İMKE. VE SPİDAN SAĞ GEL.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42 - ÖZEL GELİRLER VE FONLAR TOP.(43-46)	22.897	65.090	101.319	101.319	206.458	264.888	522.134	1.099.292	1.834.675	2.810.737	3.521.866
43 - ÖZEL GELİRLER	1.780	63.693	942	942	7.841	1.794	1.689	7.821	17.821	37	1
44 - FONLAR	21.197	63.693	100.377	100.377	199.154	263.094	520.438	921.531	1.591.759	2.183.345	2.899.251
45 - EĞİTİM ÖZEL GELİRLERİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
46 - BEDELİ ASKERLİK ÖZEL GELİRİ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
47 - DİĞER GELİRLER	2.002	3.646	5.685	5.685	10.898	15.396	34.645	86.193	173.961	239.975	455.683
48 - KATMA BÜTÇE GELİRLERİ	3.920	6.488	9.116	9.116	21.490	42.990	88.167	175.454	399.240	688.946	1.058.846
GAYRİSAFI YURT İÇİ HASILA (*)	1.693.548	3.981.897	3.868.429	3.868.429	7.643.546	14.774.118	28.835.883	52.230.945	77.415.872	134.883.488	181.408.583
GAYRİSAFI MİLLİ HASILA (**)	1.103.605	1.997.323	3.887.903	3.887.903	7.841.887	14.978.067	29.393.262	53.510.332	78.282.967	129.585.128	178.480.076

KAYNAK: 1998-1999 YILLARI KESİN HESAP KANUNLARI, 2000 YILI KAMU HESAPLARI BÖLÜMÜ.

(*) CAMİ FİYATLARI (VENİ SEER)

(**) EDV, NAV. VE EMTV, HARİÇ

(***) EDV, NAV. VE EMTV, DAHİL

(***) ULAŞTIRMA ALTI YAPILARI RESMİ

(***) DİĞER DİŞ TİCARİ GELİRLERİ

(***) 01.05.1994 tarih ve 3986 sayılı kanunla.

(***) 01.05.1994 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

(***) 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı kanunla.

Tabloda da görüleceği üzere vergi gelirlerinin bütçe içindeki payı %80'ler civarındadır. Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %30'u gelir vergisi %35'i katma değer vergisi %10'u kurumlar vergisinden oluşmaktadır. 1986 yılında %35 paya sahip olan gelir vergisi 2000 yılında %24'lere gerilemiştir. Gelir vergisinin yaklaşık %10'u beyan esasına göre %86'sı tevkiyat esasına göre alınmaktadır. Bu durumda en çok hasılatı sağlayan gelir vergisinin büyük bir bölümünün kesinti suretiyle toplandığı ortaya çıkmaktadır.

Esasen gelir vergisi gerçek kişilerin bir yıl içinde kazanç ve iradlarının safi tutarı üzerinden serbest beyan esasına göre alınması gerekmektedir. Ancak 1988 yılından itibaren gelir vergisinin neredeyse tamamına yakını kaynakta kesinti yöntemi ile alınır olmuştur. Kaynakta kesinti yöntemi bazı hallerde nihai vergileme sayılmakta (ücretler ve zirai kazançlarda olduğu gibi) bazı hallerde ise kesilen vergiler beyan edilecek vergiden mahsup edilmektedir (serbest meslek kazancı). Kurum kazançları kurum bünyesinde %30 oranında vergilendirilmekte kâr payı dağıtılması durumunda GVK'nun 94. maddesi hükmü uyarınca stopaj yapılmaktadır. Kurumlar vergisinin yıllar itibariyle vergi gelirleri içindeki payı düşmektedir. 1986'da %16 civarında olan kurumlar vergisi 2000 yılından %9'lara gerilemiştir. Katma değer vergisi ise yıllar itibariyle vergi gelirleri içindeki payını korumuştur.

Akaryakıt tüketim vergisi 1986 yılında vergi gelirlerinin %1'ini karşılamakta iken 1998 yılında %11, 2000 yılında ise %12'lere yükselmiştir.

KDV ve ATV dışında vergilerin hasılat içinde pek bir önemi yoktur. 4369 sayılı Kanunun ve bu Kanunun önemli hükümlerini üç yıl süre ile askıya alan 4444 sayılı Kanundan sonra, vergi hasılatında önemli bir değişiklik gözlenmemiş, hatta bazı kalemlerde düşüşler olmuştur. Özellikler gelir vergisindeki yüzde 10'lara varan düşüşlerin yaşanan deprem felaketlerinin de etkisiyle geçen yılın sonlarında çıkarılan ek vergi düzenlemeleriyle telafi edildiği anlaşılmaktadır. Burada, aslında bir gelir vergisi tevkiyatı edildiği anlaşılmaktadır. Burada, aslında bir gelir vergisi tevkiyatı olan ve ilk defa ayrı bir adla anılan "faiz vergisi", 2000 yılının ilk altı ayında tek başına yüzde 8'lik

bir paya sahip olmuştur. Ek vergi düzenlemeleri ile hedeflenen gelirlerin büyük ölçüde sağlandığı görülmektedir.

Vergi gelirleri içindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin yıllar itibariyle rakamsal büyüklüğü ve payı tablodaki gibidir.

TABLO III.6 GENEL BUTCE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATININ YUZDE DAGILIMI (1923-2001)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		DOLAYSIZ VERGİLER		DOLAYLI VERGİLER	
	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)
1923	95.354	100	46.223	48	49.131	52
1924	115.186	100	54.405	47	60.781	53
1925	138.270	100	44.157	32	94.113	68
1926	149.366	100	41.868	28	107.498	72
1927	163.355	100	41.757	26	121.598	74
1928	180.059	100	41.760	23	138.299	77
1929	182.535	100	45.262	25	137.273	75
1930	164.607	100	42.915	26	121.692	74
1931	141.360	100	42.291	30	99.069	70
1932	162.348	100	59.264	37	103.084	63
1933	156.483	100	56.891	36	99.592	64
1934	143.571	100	62.456	44	81.115	56
1935	154.957	100	68.287	44	86.670	56
1936	135.420	100	72.284	53	63.136	47
1937	163.083	100	45.560	28	117.523	72
1938	203.174	100	80.477	40	122.697	60
1939	196.243	100	86.934	44	109.309	56
1940	231.506	100	108.455	47	123.051	53
1941	313.164	100	138.261	44	174.903	56
1942	730.457	100	449.617	62	280.840	38
1943	758.201	100	356.054	47	402.147	53
1944	835.388	100	410.087	49	425.301	51
1945	522.976	100	255.118	49	267.858	51
1946	739.654	100	311.067	42	428.587	58
1947	1.105.141	100	450.417	41	654.724	59
1948	1.084.381	100	443.946	41	640.435	59
1949	1.399.225	100	506.910	36	892.315	64
1950	1.242.185	100	447.963	36	794.222	64
1951	1.236.624	100	330.075	27	906.549	73
1952	1.580.619	100	422.262	27	1.158.357	73
1953	1.707.938	100	544.701	32	1.163.237	68
1954	1.940.700	100	687.762	35	1.252.938	65
1955	2.254.668	100	818.616	36	1.436.052	64
1956	2.587.345	100	1.047.791	40	1.539.554	60
1957	3.023.688	100	1.178.844	39	1.844.844	61
1958	3.563.886	100	1.364.251	38	2.199.635	62
1959	5.053.438	100	1.847.950	37	3.205.488	63
1960	5.177.201	100	2.173.956	42	3.003.245	58

1961	6.078.790	100	2.626.288	43	3.452.502	57
1962	6.394.020	100	2.336.371	37	4.057.649	63
1963	8.424.048	100	2.747.053	33	5.676.995	67
1964	9.292.032	100	3.038.542	33	6.253.490	67
1965	10.294.643	100	3.407.895	33	6.886.748	67
1966	12.464.065	100	4.196.665	34	8.267.400	66
1967	14.882.401	100	5.069.823	34	9.812.578	66
1968	16.239.469	100	5.695.465	35	10.544.004	65
1969	19.114.004	100	6.777.125	35	12.336.879	65
1970	23.002.943	100	8.636.999	38	14.365.944	62
1971	31.424.468	100	11.791.764	38	19.632.704	62
1972	39.012.937	100	15.076.749	39	23.936.188	61
1973	51.957.843	100	22.040.775	42	29.917.068	58
1974	65.156.513	100	30.128.187	46	35.028.326	54
1975	95.008.789	100	44.391.603	47	50.617.186	53
1976	127.055.191	100	60.349.138	47	66.706.053	53
1977	168.248.752	100	89.468.629	53	78.780.123	47
1978	246.419.683	100	141.620.029	57	104.799.654	43
1979	405.483.698	100	235.867.067	58	169.616.631	42
1980	749.849.431	100	470.770.957	63	279.078.474	37
1981	1.190.203.802	100	708.894.229	60	481.309.573	40
1982(3)	1.304.865.756	100	777.105.470	60	527.760.286	40
1983	1.934.491.872	100	1.107.961.517	57	826.530.355	43
1984	2.372.211.072	100	1.356.231.375	57	1.015.979.697	43
1985	3.829.116.958	100	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1986	5.972.033.930	100	3.106.014.912	52	2.866.019.018	48
1987	9.051.003.125	100	4.492.169.973	50	4.558.833.152	50
1988	14.231.761.223	100	7.065.885.861	50	7.165.875.362	50
1989	25.550.319.857	100	13.644.960.836	53	11.905.359.021	47
1990	45.399.534.298	100	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1991	78.642.770.254	100	41.093.677.371	52	37.549.092.883	48
1992	141.602.093.850	100	71.392.139.056	50	70.209.954.794	50
1993	264.272.936.382	100	128.324.179.797	49	135.948.756.585	51
1994(4)	587.760.247.715	100	283.733.274.009	48	304.026.973.706	52
1995	1.084.350.504.039	100	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
1996	2.244.093.829.920	100	884.067.428.115	39	1.360.026.401.805	61
1997	4.745.484.020.950	100	1.931.968.730.255	41	2.813.515.290.695	59
1998	9.228.596.187.270	100	4.302.829.162.253	47	4.925.767.025.017	53
1999	14.802.280.000.000	100	6.715.638.000.000	45	8.086.642.000.000	55
2000	26.503.698.000.000	100	10.849.962.000.000	41	15.653.736.000.000	59
2001	39.767.892.000.000	100	16.080.397.000.000	40	23.687.495.000.000	60

(www.gelirler.gov.tr)

Tabloda görüleceği üzere;

Vergi gelirleri içinde 1942 yılı hariç olmak üzere 1977 yılına kadar dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla pay aldığı görülmektedir. Aynı şekilde 1977

ve 1984 yılları arasında dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranlar vergi gelirleri içindeki payı daha yüksektir.

1985 yılında katma değer vergisinin uygulanmaya girmesi ile dolaylı vergilerin payı %10'luk bir artış göstermiştir. 1985 ile 1994 yılları arasında vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysı vergilerin payı birbirine yakın seyretmekte iken 1994 yılından itibaren dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payında artış gözlenmektedir.



SONUÇ

Enflasyonda mücadelede kısa dönemde esas gaye efektif talep seviyesinin düşürülmesi olduğu için Devlet bütçeleri fazla göstereceklerdir.Devlet bütçe fazlasını elde edebilmek üzere ya kamu harcamalarından kısıntılar yapacak ve gelirlerinde indirim yapmayacak, veya eski harcama hacmini koruyarak eski vergilerin nispetlerini artıracak,vergilendirilmedik vergi rezervlerini vergilendirilecektir. Enflasyonla mücadelede vergi politikası ile mükellefler vergilendirilecekleri için böyle bir politika sert bir dirençle karşılaşacaktır. Zira vergi mükellefleri kamu harcamalarından elde ettikleri faydalardan daha çok ödedikleri vergi ile ilgilidirler.Enflasyonla mücadelede alınan vergi, kamu harcamalarını finanse etmek üzere değil bir bütçe fazlası meydana getirmek amacıyla alınmakta.Bu sebeple vergi politikasına karşı direnme fazla olmaktadır.Ancak enflasyonla mücadelede mükellefleri likiditelerinden mahrum etmek ve bütçe fazlası meydana getirmek ekonomideki likidite fazlasını emmek bakımından gereklidir.Böyle bir durumda vergi mükelleflerinin vergilere karşı gösterdikleri tepki iki şekilde ortaya çıkabilir.Vergi mükellefleri ödedikleri vergileri kullanılabılır ferdi gelirlerini azalttığı için eski gelir düzeylerini ve yaşam standartlarını korumayı düşünebilirler.Vergilerin bu şekilde bir etki meydana getirebilmesi mükelleflerin daha çok çalışmaya ve boş zamanlarını daha çok değerlendirmeye razı olmaları ile mümkündür. Böyle vergi, vergi mükelleflerinin gelirini artırdığından verginin bu etkisine gelir “income effect” etkisi denir. Vergi bu yönde düzenlenince bir yandan üretim artar diğer yandan mükelleflerden alınan vergiler sayesinde bütçe fazlası sağlanır. Verginin gelir etkisi toplam arz artırıcıdır.Diğer yandan vergi mükellefleri vergilere karşı fazla çalışıp fazla vergi ödemektense dinlenmeyi tercih etmeleri şeklinde kendini gösterir bu etkiyede verginin ikame “substitution effect” etkisi denir.

Maliye literatüründe vergiler dolaylı ve dolaysız olarak ikiye ayrılmaktadır.Bu vergilerin enflasyonla mücadelede olumlu ve olumsuz yönleri bulunmakta olup; Dolaylı vergiler, gelirin kullanımı üzerinden alındıklarından ekonomideki likidite fazlasını herhangi bir geçikmeye sebep olmaksızın emdikleri halde, dolaysız vergiler doğrudan doğruya gelir ve servet üzerinden alındıklarından likiditeyi bir yıl gecikme ile emerler. Dolaylı vergiler gelir, dolaysız vergiler ikame etkisi meydana getireceğinden dolaysız

vergilere başvurmak suretiyle yatırımları azaltarak toplam arzın artmasına engel olmamak gerekir.

Enflasyon devrelerinde vergileri artırmaktan veya yeni vergiler kabul etmekten maksat vergi mükelleflerini gelirlerini azaltmak likiditelerinden uzaklaştırmaktır. Böylece mükellefler daha az harcamalarda bulunacaklardır. Dolaylı vergiler anonim olduğundan ağır olsalar bile son yükümlüyü Maliye idaresi ile karşı karşıya bırakmamaları parça parça ödenmeleri ve fiyatlar içinde erimiş yada kaynamış bulunmaları dolayısıyla daha az hissedilmektedirler. İnsanlar dolaylı bir şekilde ödedikleri Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi, v.b. lerini hesaplamak bir yana tahmin bile edemezler. Dolaylı vergilerin bu özelliği yükümlüyü vergiyi doğrudan doğruya hesaplama ve hissetme bakımından güçsüz duruma getirmektedir.

Ancak vergilemenin temel prensiplerinden en önemli olanı Adalet prensibidir. Anayasanın 73. maddesi ile güvence altına alınan bu prensibe göre vergi her mükelleften vergi ödeme gücüne göre alınacaktır. Uygulamada genellikle dolaylı vergilerin halk tarafından en çok tüketilen maddeler üzerine konulduğu görünür, bu bakımdan gelir seviyesi yüksek, orta halli ve gelir seviyesi düşük kimseler bu maddeleri tükettikleri zaman aynı oran üzerinde vergi vereceklerinden dolayı Adalet prensibi ile bağdaşmamaktadır.

Gelişmiş ekonomilerde dolaysız, gelişmekte olan ekonomilerde dolaylı vergiler devlet gelirlerinin önemli bir kısmını teşkil eder. Onun için gelişmekte olan ekonomiler daha çok dolaylı, gelişmiş ekonomiler daha çok dolaysız vergilere önem vermek zorundadır. Türkiye'nin 2002 yılı bütçe kanununda 38.189.000.000.000.000. TL %65.9. nispetinde dolaylı, 19.722.000.000.000.000. TL %34.1 nispetinde dolaysız vergi alınacağı öngörülmekte olup buda ülkemizin gelişmekte olan ekonomiye sahip olduğunun göstergesidir.

Her iki vergininde kendisine göre bir takım fayda ve sakıncalarının olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle bu vergilerden birini seçip uygulamak diğerini ise tamamen bırakmak zamanımızda hiçbir devletin yapamayacağı bir konudur. Her iki verginin birlikte uygulanması gerektiği konusunda ünlü İngiliz devlet adamı Gladstone'un değişti çok anlamlıdır, Gladstone'a göre "Dolaylı ve dolaysız vergiler, Maliye Bakanının

aynı zamanda kur yapması gereken sevimli iki kız kardeştir.”gerçekten günümüzün vergi sistemleri içinde dolaylı ve dolaysız vergiler aynı önemde yer almakta ve ileride de bu önemin sürdürüleceği anlaşılmaktadır.



FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- AKALIN, G. **Kamu Maliyesi**, AÜ Yayın No: 554, Ankara
1986
- AKBULUT A "Verginin Mali Amacı Türkiyedeki Sonuçları "**Vergi Dünyası**
1987 Sh.121-122 Ankara
- AKDIŞ M. "Para Arzının Enflasyon Üzerindeki Etkisi ve Milton Friedman'ın
1993 Enflasyon yaklaşımı" **Maliye Yazıları**, Ankara Ocak, Mart sayı 38
sahife 75-95
- AKDOĞAN,A "Kamu Maliyesi" **Gazi Ün.Yayın** No: 15 Ankara s.382
1989
- AKGÜN, Y. Avrupa Birliği'nin Maliye Politikaları", **Gümrük Birliği**
1995 **Sürecinde Türkiye**, Özel Sayı, Mayıs-Eylül, 206-18
- AKSOY,Ş. "Kamu Maliyesi"**Filiz Kitapevi** İstanbul s.295-296
1991
- ALTUĞ O. "Verginin Tabana Yayılması"**Vergi Dünyası** Sayı:131 Temmuz
1992
- ANIL,H. "Türkiyede Vergi Yüğü"**A.İ.T.İ.A. Yayınları** 56,Emel Matbaacılık
Ankara
- ARSLAN,M. "Vergi Yüğü ve Türkiyedeki Durumu" **Vergi Dünyası**, İstanbul
1992

ATAÇ B. "Bir Ekonomide İstikrarsızlık Yaratan Kaynaklar "**Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı** Eskişehir
1994

AVRUPA Topluluğu,

1988 "Türkiye Ortaklık Konseyi, Dolaylı Vergilerin Uyumu Alt Komitesi, Mali Engellerin Kaldırılması Bakımından İç Pazarın Tanımı, Hedefi, Kapsamı ve AT'da Yaratacağı Etkiler

Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı,"Cumhuriyetin 70. Yılında

1993

Maliye Bakanlığı"

BİLİCİ, N. "Avrupa Birliği'nde Ve Türkiye'de KDV Oranları", **Vergi Dünyası**, 156, Ağustos, 76-82
1995

BRUNO ,M. "Inflation Crises and long-run Growth"**World Bank Policy Research Working Paper**,No:1517
1995

CESUR A. "Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Öneriler"
1994 **Vergi Dünyası** Sayı:154 Kasım Ankara

ÇAĞAN, Nami, "Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi", **Ataum Araştırma Dizisi**, Yayın Nu:1
1991

ÇAKAN, E. "Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması", **Maliye Dergisi**, 107, Mart-Nisan, 13-72
1992

ÇAMUR M. "Yasadışı Kazançların Vergilendirilmesi "**Vergi Dünyası** İstanbul
1994

- ÇELEBİ İ. 1991 “Toplumsal Uzlaşma Türkiye’sinin Acil İhtiyacı”, **İşletme ve Finans Dergisi** Y.7,75
- DEĞER N. 1993 “Vergi Projelerinin hazırlanması veya gelir idaresinin Örgütlenmesi üzerine “**Maliye Yazıları** Ankara-Mart sh.14-
- DEMİROĞLU M. 2000 ,”Türk Vergi Sistemi”**Vergi Dünyası** sh.62 Eylül
- DERDİYOK, Türkmen“ Türkiye’de Enflasyon: Kamu Harcamaları Ve Diğer Olası Nedenleri”, **Maliye Yazıları**, Temmuz, Eylül, Sayı:40, 72-94
- DERDİYOK Türkmen, “Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler” **Maliye Yazıları** Mart Ankara
- 1993
- DİKMELİK, Ayşe Berrin“ Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Harcama Yerleri”, **Maliye Dergisi**, Sayfa Nu:13-39. Sayı:110
- 1992
- DÖKDERE,Ahmet “Avrupa Topluluğu ve Türkiye ile İlişkileri”, **Ataum Araştırma Dizisi**, Ankara, Yayın No:2
- 1991
- DPT 1989 “ Vergilendirme Alanındaki Topluluk Mevzuatı”, **DPT Yayınları**, No:2160, AETB: 21, Ocak, Ankara
- EDİZDOĞAN N. 1994 ,”Kamu Maliyesi”**Ekin Kitabevi** Bursa 39-280
- ERÇEL G. 1998 ”Türkiyede Enflasyon ve Büyüme İlişkisi Genel Bir Değerlendirme,**İMKB Dergisi** 3.cilt No:12,Ekim,Kasım,Aralık

- ERGİNAY, Akif “ Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş İşlenmiş 10. Baskı, Ankara,
1984 **Turhan Kitabevi**
- GİMDER ”21.Yüzyılda Vergi İdaresi “**Gimder** Ankara
2000
- GÜNDÜZ,A.Yılmaz “Türkiyede Vergi Yüğü ve Vergi Yüğü Etkileyen Faktörler”
1989 **İktisadi ve İ.B..F Dergisi** Cilt 8,Kasım Sayı 12 s.84
- İBRAHİMOĞLU, Rafet
1990 “Avrupa Topluluğunda KDV Oranlarının Farklılığı”, **Gıda İşverenleri Sendikası Dergisi**, Yıl:21, Sayı:228
- KARACOR Z. ,”Türkiyede enflasyonla Mücadelede Toplumsal Uzlaşmanın Etkinliği,
1998 **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 75-80,güz
- KARAYIMAZLAR,E. “Avrupa Birliğinde KDV Rejimi ve Türkiyenin durumu”**Vergi**
2000 **Dünyası** Ankara
- KARAYIMAZLAR,E. “Avrupa Birliğinde KDV Rejimi ve Türkiyenin durumu”**Vergi**
1994 **Dünyası** İstanbul
- KARLUK, Rıdvan, “Avrupa Topluluğunda Gümrük Birliğinin Sağlanması ve
1991 Türkiye'nin Birliğe Katılması”, **Ataum Ders Notu**
- KARYAĞDI N. Toplam Kalite Yönetimi ve Türk İdaresi”**Ankara Sanayi**
2001 **Odası, Mart- Ankara**

- KAYHAN, Muharrem “Toplumsal Uzlaşma ve Ekonomik Ve Sosyal Konseyler”,
1997 **Mercek Dergisi**
- KAZICI, Sami “ Avrupa Topluluğuna Üye Devletlerden ve Türkiye’de KDV”,
1991 **Vergi Dünyası, Sayı :79**
- KİRAZCI, M. Deniz, “Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerin Uyumu; Gelişmeler
1987 ve Beklentiler”, **DPT ,AET ile İlişkiler Başkanlığı Yayını**
- KORKUSUZ, Mehmet
1992 “Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanabilir”, **Maliye Dergisi**
Sayı:110 Sayı:11-13
- KOYUTÜRK, S.
1994 “ Avrupa Topluluğu’nda Yeni KDV Rejimi”, **Vergi Dergisi,**
149, Ocak, 15-19
- KULU B.
2000 ”Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkileri”**Vergi**
Dünyası Sayı 227
- MADANOĞLU, Cihat,
1991 Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerden Uyumlaştırma
Çalışmaları ve KDV”, **Ataum Ders Notu**
- MİRAS, Fuat “Sosyal Diyalog ve İşbirliği”, **Mercek Dergisi**
1997
- MUMCU A.
2000 ”Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Eskişehir 425-429

- MUNDELL R. "Inflation and Real Interest" Journal of Political Economy, 71
1963 Şubat, 280, 283
- MÜFTÜOĞLU, Tamer
1997 "Latin Amerika'da Enflasyonla Mücadele ve İstihdam Politikaları", **Kronik Enflasyon Ekonomiye ve İstihdama Etkileri Semineri, Türkiye İşverenler Sendikaları Konfederasyonu**, Konrad Adeneuar Vakfı, İstanbul
- NADAROĞLU, Halil Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş Yedinci Baskı
1987 , İstanbul, **Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.**
- NEUMARK, N. "Maliyeye Dair Tetkikler", İstanbul, **İsmail Akgün Matbaası**
1951
- OKTAR K. "Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde ve Türkiyede KDV Vergisi Oranları" **Maliye Dergisi** 33-34 istanbul
1991
- ÖNCEL Mualla, Nami ÇAĞAN Ve Ahmet KUMRULU
1981 " AET Komisyonunun Toplulukta Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakılaştırılması hakkında Konseye Verdiği Rapor", **Prof Akif Erginay'a 65.yaş armağanı**
- ÖNER E. "Kamu Maliyesi" Ankara, 128
1986
- ÖZDEMİR E. "Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri" **"Vergi Sorunları Dergisi** 1988/2
1988 27Ankara

- PEHLİVAN O. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi"**Vergi Dünyası**
1993 İstanbul Sayı 137
- PYNDİK,R.and A.Solimano ,"Economic Instability and Aggregate Investment"**NBER**
1993 Macroeconomics Annval,259.303
- SARISOY T. ,Demirci Rıza,"Senyoraj Hakkı veEnflasyon Vergisi"**Vergi Raporu Sayı**
2001 52 İst.
- SAYGILIOĞLU N."Ülkemizdeki Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği"**Vergi**
1990 **Dünyası** sayı:107 s:13. Ankara
- SOFUOĞLU A. "Vergi Kaçakçılığı ile mücadele yolları" **Vergi Dünyası**, Sayı
1997 191 Temmuz 132-143
- SÜRAL, A.
1986 " Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Dolaylı Vergilerin
Ahenkleştirilmesi Ve Türkiye Açısından Durum
Değerlendirmesi", **Vergi Sorunları**, V, 35-47
- SÜRAL, A.
1986 " Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Dolaylı Vergilerin
Ahenkleştirilmesi Esnasında Üye Ülkelerin Vergi Sistemleri
Farklılıklarının Doğurduğu Problemler", **Vergi Sorunları**, 3, 5-
27
- ŞENATALAR B. "Enflasyon ve Vergileme"**Hacettepe Ü.İ.İ.B.F Yayınları** Ankara
1990

- ŞİMŞEK VELİ A. ,”Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”**Vergi Dünyası** Sayı
1994 154 Haz.
- TURHAN, Salih “Vergi Teorisi ” **İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayını** No : 57
1979 İstanbul,
- TÜRKOĞLU G. “Ülkemizde Kayıt Dışı Ekonominin Sınıflandırılması” **Vergi**
1997 **Raporu** Mayıs İstanbul
- TÜRK, İsmail “ İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası”, **Siyasal**
1961 **Bilgiler Fakültesi**, Ankara, sayı: 125-107, Sevinç Matbaası,
- TÜRK, İsmail **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, 167-175
1991
- TOSUNER, M.
1994 “ Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu
Ülkelerinde Uygulanan KDV uyumlaştırılmasının Ekonomik
Etkileri”, **DEÜ-İİBF Dergisi**, C9, SII, 269-287
- ULUATAM, Özhan,
1987 **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Ankara,
Savaş Yayınları
- ULUGAY, Osman “Enflasyon ve Toplumsal Uzlaşma”, **Banka ve Ekonomik**
1996 **Yorumlar**, Y.33,5
- UNAY C. ” Makro Ekonomi”**Ekin Kitabevi**,Bursa sh.242-246
1996

UYGUR, Ercan, "90'ların Başında Türkiye Ekonomisi", **İşletme ve Finans**
1992 **Dergisi**, Y.7,75

ULUSLAR ARASI KDV SEMPOZYUMU

1988/1989 **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü**
Yayını

[http:// www.merih.com/wenflasyon htm.](http://www.merih.com/wenflasyon.htm)

Kamu kurumları Web sitesi 15.06.2001 Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu
Başkanlığı 1993 "Cumhuriyetin 70. yılında Maliye Bakanlığı " Ankara

Tenekecioğlu Murat,"Enflasyon Vergisi"Kamu Kurumları Web Sitesi
2001

Kamu Kurumları Web Sitesi [http://www.merih.com/wenflasyon.htm.](http://www.merih.com/wenflasyon.htm)
2001

Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği [http://www.gkd.org.tr/html/rap.html.](http://www.gkd.org.tr/html/rap.html)
2002

[http:// www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr)

[http:// www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)

[http:// www.bümko.gov.tr](http://www.bümko.gov.tr)

**TC İHİSARLIÇIYI DÜNYA
MÜHÜRLEME VE MÜHÜR
MÜHÜRLEME VE MÜHÜR**