



# ADİL, MAKUL VE SÜRDÜRÜLEBİLİR VERGİ SİSTEMİ TESPİTLER / ÖNERİLER

Araştırma Raporu / Şubat 2024



**MEMUR-SEN**  
**AKADEMİ**



**ADİL, MAKUL VE SÜRDÜRÜLEBİLİR**  
**VERGİ SİSTEMİ**  
TESPİTLER / ÖNERİLER

*Ankara, Şubat-2024*

Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK



Memur-Sen Akademi: 8

**Memur-Sen Adına Sahibi Genel Başkan**

Ali YALÇIN

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü**

Ramazan ÇAKIRCI

**Proje Yöneticisi**

Hacı Bayram TONBUL

**Yayın Kurulu**

Mahmut Faruk DOĞAN

Levent USLU

Hüseyin ÖZTÜRK

Soner Can TUFANOĞLU

Ali YILDIZ

Hamza ÖKSÜZ

Ahmet GÖK

**Hazırlık**

Memur-Sen Akademi

**Araştırma Koordinatörü**

Av. Serdar Bülent YILMAZ

**Yazar**

Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK

**Grafik Tasarım**

Mustafa Fehmi ÖZDEMİR

**Yönetim Merkezi**

Zübeyde Hanım Mahallesi Sebze Bahçeleri Caddesi

No:86 Altındağ - Ankara / TÜRKİYE

Tel: 0 312 230 48 98 - Faks: 0 312 230 39 89

## İÇİNDEKİLER

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ .....	7
KISALTMALAR .....	8
TAKDİM .....	11
ÖNSÖZ .....	15
YÖNETİCİ ÖZETİ .....	18
GİRİŞ .....	24
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>Yeni Nesil Vergi Mimarisi (5E-Politika Setleri) Çerçevesinde</b>	
<b>Tespitler ve Öneriler .....</b>	<b>28</b>
1. Etkin, Sosyal Adaleti Gözeten, Makul Bir Hukuki Çerçeve .....	29
1.1. Vergi Kanunları Sade, Anlaşılabilir ve Öngörülebilir Olmalıdır .....	29
1.2. Gelir Vergileri Tek Çatı Altında Birleştirilmelidir .....	31
1.3. Dolaylı Vergiler Modern Vergileme Anlayışı Çerçevesinde Azaltılmalı, Doğrudan Vergilerin Payı Artırılmalıdır .....	32
1.4. Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizleri Yapılarak Vergi Adaletini Aşındıran Kalemler Sistemden Ayıklanmalıdır .....	37
1.5. Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar Yeniden Ele Alınmalı ve Adil Olmayan Düzenlemeler Revize Edilmelidir .....	39
1.6. Tapu Harcı Tarifeleri, Ödeme Gücü ve Ekonomik Gerçeklere Uygun Düzenlenmelidir .....	40
1.7. Değerli Konut Vergisi Yerine Tek ve Birleştirilmiş Bir Emlak Vergisi Sistemi Geliştirilmelidir .....	41
1.8. Verginin Yerinde ve Adil Kullanımı, Kamu Harcama Reformu ile Tahkim Edilmelidir .....	45
1.9. Zorunlu Tüketim ve İhtiyaç Ürünleri Teslimlerinde ÖTV/KDV İstisnası Tanımlanmalı ve ÖTV Listeleri Güncellenmelidir .....	46
1.10. Ücretlerin Vergilendirilmesi Aile Temelli, Ayrı ve Bağımsız Bir Tarifede Düzenlenmeli ve Damga Vergisi Kesintisi Gözden Geçirilmelidir .....	49

A.	<i>Ayrı ve Bağımsız Bir Tarife ile Yaşam Koşullarına Uygun Matrah Dilimleri Tespit Edilmelidir</i> .....	51
B.	<i>Vergi Tarifesi, Medeni Durum ve Çocuk Sayısına Göre Farklılaştırılmalıdır</i> .....	53
C.	<i>Ücretlerden Kesilen Damga Vergisinin, Gelir Vergisini İkame Eden Yapısı Düzeltilmelidir</i> .....	54
1.11.	Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Net Artış Modeli Uygulanmalıdır .....	56
1.12.	Dijital Varlıkların Kavranması ve Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmalar Tamamlanmalıdır .....	60
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b>		
	<b>Etkin Mükellef Hizmetleri ve Etkin Vergi Tahsil Süreçleri</b> .....	62
2.1.	Vergide Toplumsal Mutabakat ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu Geliştirilmelidir .....	63
2.2.	Vergi Kredisı Sistemi ile Tahakkuk Eden Vergiden Sızıntılar Giderilmelidir .....	64
2.3.	Vergi Politikalarının Belirlenmesinde STK ve Sosyal Paydaşların da Etkin Temsili Sağlanmalıdır .....	65
2.4.	Sadece Vergi Borcu Olanlar Değil, Vergi Kaçakçılığına Neden Olanlar da Kamusal Teşviklerden Faydalandırılmamalıdır .....	67
2.5.	Uzlaşma Müessesesinin, Dostane Bir Çözüm Metodu Olarak, Etkinliğı Artırılmalı ve Yaygınlaştırılmalıdır .....	73
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>		
	<b>Etkin İdari Uygulama</b> .....	78
3.1.	Vergilendirmeye Yönelik Gelir, Kazanç ve Servet Unsurlarının Takibi İçin Merkezi Bir Veri Sistemi Oluşturulmalıdır .....	81
3.2.	Teşvik Politikaları Koordineli ve Eş Zamanlı Uygulanmalıdır .....	83
3.3.	Belge Kullanımının Yaygınlaştırılmasında Mükellef ve Tüketiciyi Teşvik Edecek Araçlar Tercih Edilmelidir .....	83
3.4.	Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı İstihdamla Mücadele Eden Denetim Birimlerinin Eşgüdümü Artırılmalıdır .....	84
3.5.	Yapay Zekâ ve Makine Öğrenmesi ile Hizmet Sunan Yeni Nesil Araçlar, Yeni Vergi Mimarisinde Yerini Almalıdır .....	84

3.6.	Vergi Gelirlerinin Tahsilat Etkinliği ile Cezaların Caydırıcılık Gücü Artırılmalıdır .....	86
A.	<i>Vergi Gelirlerin Tahsilat Etkinliği Artırılmalıdır</i> .....	86
B.	<i>Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Artırılmalıdır</i> .....	87
3.7.	Her Türlü Vergi Düzenlemesinde Mutlaka Düzenleyici Etki Analizi de Yapılmalıdır .....	88
3.8.	Denizaşırı (Vergi Cennetleri) Ülkelere Yapılan Ödemelere Bağlı Vergi Kaybı Engellenmelidir .....	89
3.9.	İmar Rantı (Değer Artış Payı) Uygulaması ile Vergilendirilmesine Etkinlik Kazandırılmalı ve Sonuçlar Kamuoyu ile Paylaşılmalıdır .....	91

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

	<b>Etkin Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele ve Etkin Vergi Denetimleri</b> .....	94
4.1.	Vergi Denetimlerinde Eşanlı (Cari) Denetim Modeli Esas Alınmalı, Cezalandırmadan Önce Rehberlik ve Yol Gösterici Vasıfları Kullanılmalıdır .....	95
4.2.	Yapay Zekâ Destekli E-Denetim Projesi Hayata Geçirilerek, Vergi Yükü Hedefinde Olduğu gibi Vergi İncelemeleri de Tabana Yayılmalıdır .....	96
4.3.	Kayıtdışılıkla Mücadelede, KOBİ'lere Yönelik Politikalar Üretilmelidir .....	99
4.4.	Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Kurumsal Bir Yapı Oluşturulmalı, Makro Çerçevesi Çizilmeli ve Hedef Göstergeler Belirlenmelidir .....	101
A.	<i>Kayıtdışı Ekonomi ile İlgili Bağımsız, Kurumsal Bir Yapı Oluşturulmalıdır</i> .....	102
B.	<i>Kayıtdışı Ekonominin Makro Çerçeve Raporu Hazırlanmalıdır</i> .....	102
C.	<i>Kayıtdışı Ekonomiye Dönük Hedef Göstergeler Belirlenmeli ve OVP ile İlişkilendirilmelidir</i> .....	103

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

	<b>Etkin İzleme ve Sistem Güncellemesi</b> .....	104
5.1.	Vergi İstatistik ve Verileri, Düzenli Olarak Kamuoyu ile Kapsamlı ve Analize İmkân Verecek Şekilde Paylaşılmalıdır .....	105
5.2.	İlanı Gereken Vergi Borçlarının Asgari Tutarı Düşürülmeli, Kapsamdaki Mükellefler Sistematik ve Düzenli Olarak Kamuoyuna Açıklanmalıdır .....	106

5.3.	Vergi Mahremiyetinin Kapsamı Daraltılarak Vergi Kaçakçılığı ve Suç Örgütleri ile Mücadele Güçlendirilmelidir .....	108
5.4.	Dönemsel Vergi Denetim Uygulama Sonuçları, STK Önerileri ve Paydaş Geri Bildirimleri; Politika ve Uygulama Birimleri Arasında Değerlendirilmeli ve Öneri Setleri Oluşturulmalıdır .....	109
5.5.	Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede, Yapay Zekâ Teknolojileri Kullanılarak Erken Uyarı Sistemleri Oluşturulmalıdır .....	109
5.6.	Vergi Yargılama Süreçleri Etkinleştirilmelidir .....	114
	<b>SONUÇ</b> .....	118
	<b>KAYNAKÇA</b> .....	123



## TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Harcama ve Gelir Vergilerinin Milli Gelir Payları ile Mukayesesi .....	36
<b>Şekil 2.</b> Kayıtdışı Uygulamalar Yaygın mı? .....	80
<b>Şekil 3.</b> Milli Gelire Oranla Kayıtdışı Ekonomi Büyüklükleri Tahmini .....	81
<b>Şekil 4.</b> Büyüklük Gruplarına Göre Temel Göstergelerin Oransal Dağılımı (%), 2021 .....	100
<b>Şekil 5.</b> Türkiye'deki İşletme Büyüklüğüne Kayıtdışılık ve İstihdam Yapısı .....	101
<b>Şekil 6.</b> AB DESİ Sonuçları .....	111
<b>Tablo 1.</b> 2022-2023/10 Yılları Dolaylı-Doğrudan Vergi Oranları .....	34
<b>Tablo 2.</b> Vergi Gelirleri, Bütçe Dengesi ve Vergi Harcaması Tahminleri (TL) .....	37
<b>Tablo 3.</b> Değerli Konut Vergi Tarifesi .....	42
<b>Tablo 4.</b> Birleştirilmiş Emlak Vergisi Örnek Vergi Tarifesi .....	44
<b>Tablo 5.</b> ÖTV Listesinden Çıkarılan Mallar .....	47
<b>Tablo 6.</b> Hanehalkı Gelirine Göre Gelir Dağılımı Göstergeleri, 2013-2022 .....	50
<b>Tablo 7.</b> Ücret Gelirleri 2005 Vergi Tarifesi .....	51
<b>Tablo 8.</b> Ücret Dışı Gelirler 2005 Vergi Tarifesi .....	52
<b>Tablo 9.</b> 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....	52
<b>Tablo 10.</b> Ücret Kalemlerinden Yapılan Vergi Kesintileri .....	56
<b>Tablo 11.</b> İncelenen Mükellef Başına İnceleme Sonuçları .....	72
<b>Tablo 12.</b> Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları .....	72
<b>Tablo 13.</b> Vergi Cezalarında Uzlaşma ve İndirim Durumu .....	75
<b>Tablo 14.</b> Genel Bütçeye Ayrılan İmar Değer Artış Payları .....	93
<b>Tablo 15.</b> Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları .....	97
<b>Tablo 16.</b> Vergi Mahkemelerinde Seçilen On Dava Türüne Göre Dava Dosya Endeksleri, Ortalama Görülme Süreleri ve Temizleme Oranları .....	115

## KISALTMALAR

<b>A.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>A.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BSMV</b>	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>DESI</b>	: Digital Economy and Society Index Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi Raporu
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>G.T.İ.P.</b>	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
<b>GSYH</b>	: Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
<b>GV</b>	: Gelir Vergisi
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
<b>HMB</b>	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
<b>KV</b>	: Kurumlar Vergisi
<b>MASAK</b>	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>m.</b>	: Madde/maddeler
<b>OECD</b>	: The Organisation for Economic Co-operation and Development Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
<b>OVP</b>	: Orta Vadeli Program
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu

<b>STK</b>	: Sivil Toplum Kuruluşları
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>vb.</b>	: ve benzeri
<b>VEDOP</b>	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
<b>193 sayılı GVK</b>	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
<b>213 sayılı VUK</b>	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
<b>375 sayılı KHK</b>	: 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
<b>488 sayılı DVK</b>	: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
<b>492 sayılı HK</b>	: 492 sayılı Harçlar Kanunu
<b>1319 sayılı EVK</b>	: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
<b>3065 sayılı KDVK</b>	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>4760 sayılı ÖTVK</b>	: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>5018 sayılı Kanun</b>	: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>5237 sayılı TCK</b>	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
<b>5520 sayılı KVK</b>	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>6183 sayılı AATUHK</b>	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun



## Takdim

**Ali YALÇIN**  
Memur-Sen  
Genel Başkanı

Vergi sistemimiz bugün mevcut haliyle **adaletten uzak**, haksızlıklar üreten bir görünümde. Vergi sisteminin adil olmayışı, az kazananan çok, çok kazananan az vergi alınmasının sonucudur. **Vergide adaletin sağlanması** talebimizin özünü oluşturan önerimiz de bu tablonun tersine çevrilmesi yani **çok kazananan çok, az kazananan az vergi alınması, herkesin gelirin göre vergi ödemesidir**.

Milli gelirin paylaşımında ortaya çıkan çarpık tablo **alt ve yüksek gelir grupları arasında uçurumun derinleştiği** ve orta sınıfın giderek ortadan kalktığını göstermektedir. Bu durum büyük bir toplumsal sorun haline gelmiş bulunmaktadır. Böyle bir zeminde **toplumsal adaleti tesis edecek bir vergide adalet milyonlarca kamu görevlisinin de içinde yer aldığı sabit gelirlili geniş kitleler ve de kamu vicdanı açısından hayati derecede önem arz etmektedir**.

Bugüne dek vergi sisteminde yapılan müteaddit değişiklik vergide adaleti sağlamamış, bilakis vergi istisnalarıyla doğrudan vergilerin vergi geliri içindeki oranı düşmüş, bu da dolaylı vergilerin artırılmasına neden olarak kazanca göre vergilendirme anlayışından iyice uzaklaşmıştır. Sonuçta vergi yükü mali anestezi de denilen dolaylı vergiler üzerinden geniş toplum kesimlerinin üzerine yüklenmiştir. Maalesef bu da toplumsal iktisadi adaleti yapısal anlamda bozmuştur.

Bugüne dek çeşitli saiklerle yapılan düzenlemeler, kalkınma ve büyüme politikalarını güçlendirmede, istihdamı ve ihracatı artırmadığı gibi bugün itibariyle geçinmekte zorlanan sabit gelirlilerin belini bükecek noktaya gelmiştir. Adil ve etkili bir vergi sistemi, hayatın her alanını gözeten, bütünlüklü ve kazanca göre vergilendirmeyi sağlayacak bir vergi politikasının hayata geçirilmesiyle mümkündür.

Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nda, 22/12/2021 tarihli ve 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikle, 1/1/2022 tarihinden itibaren asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmişse de bu olumlu değişiklik başta kamu görevlileri olmak üzere ücretlilere olumlu yansımakla birlikte vergide adaleti sağlamada yeterli olmamıştır. Bu düzenlemeye ek olarak **matrahların ekonomik**

**şartlar göz önüne alınarak artırılması, damga vergisinin kaldırılması, ücretlilerden alınan gelir vergisinin yüzde 5, 10, 15 oranlarında alınması** gerekmektedir. Yanı sıra geniş toplumsal kesimlerin sırtındaki dolaylı verginin de azaltılması, doğrudan vergilerin vergi gelirindeki payı artırılması gerekmektedir. Gerçek anlamda vergide adaletin sağlanması herkesin gelirine göre vergi ödeyeceği bir vergi sisteminin kurulmasıyla mümkündür.

Memur-Sen olarak başta kamu görevlileri olmak üzere sabit gelirli geniş halk kitlesi üzerindeki vergi yükünü azaltacak adil ve sürdürülebilir bir vergi sistemi için üzerimize düşen sorumluluğun farkındayız. Salt kamu görevlileri açısından değil geniş toplumsal kesimler açısından elzem gördüğümüz vergide adaletin sağlanması amacıyla verilere dayalı olarak, Memur-Sen Akademi'nin koordinasyonunda Prof. Dr. Mustafa Çolak tarafından hazırlanan "**Adil, Makul ve Sürdürülebilir Bir Vergi Sistemi**" başlıklı raporumuz, vergide adaleti bozan veya engelleyen tabloyu çerçevelemekte, politika önerileriyle kapsamlı ve bütünlüklü bir çözüm modeli ortaya koymaktadır.

Raporumuzda da yer aldığı üzere;

- **Vergi gelirinin büyük oranda, mali anestezi olarak da adlandırılan ve gayr-ı adil olarak kabul edilen dolaylı vergilere dayanması, çok kazananın çok az kazananın az vergi alan bir politika güdülmemesi, böylelikle vergi yükünün dar ve sabit gelirli olanların üzerine yüklenmesi,**
- **Kayıt dışı ekonomi, vergi usulsüzlüğü, kaçak ve kayıp ile mücadelede sistemik sorunların varlığı,**
- **Vergi istisnaları, vergi afları, matrah artışları gibi yöntemlerle sermaye gruplarından gelmesi gereken vergi gelirinin asgari düzeye düşmesi,**
- **KDV ve ÖTV gibi uygulamalarda temel ve zorunlu ihtiyaçların vergilendirilmesi,**
- **Vergilendirmenin aile dostu bir kimlik taşıması,**
- **Mevzuat ve sistem olarak karmaşık ve dağınık bir vergi sisteminin olması,**

gibi vergide adaleti bozan veya engelleyen uygulamalar vergi adaletini temelden sarsmaktadır.

Bu sorunları çözmeye yönelik olarak raporumuzda bir makro politika çerçevesi olan **5E** diye özetlenebilecek **yeni nesil bir vergi mimarisi** öneriyoruz.

Raporda da savunduğumuz üzere vergide adalet; başta kamu görevlileri olmak üzere sabit gelirli olanların kahir ekseriyetini oluşturduğu geniş toplum kesimleri üzerine yıkılmış vergi yükünü azaltmak, **gelir durumuna göre vergilemeyi tesis etmekle** mümkündür. Bunun için de doğrudan vergilerin vergi gelirindeki payını yukarı çıkaracak tedbirlerin alınması, dolaylı vergilerin azaltılmasına yönelik bir politika izlenmelidir. Raporumuz buna yönelik bir çalışmayı ihtiva etmektedir.

Bu bağlamda adil, makul ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin inşası için oluşturduğumuz öneri setinde;

- Vergi gelirinde doğrudan vergilerin payının artırılması, dolaylı vergilerin payının azaltılması,
- Zorunlu tüketim ve ihtiyaç ürünlerinin ÖTV/KDV dışına çıkarılması, KDV ve ÖTV'nin günün ekonomik koşullarına ve zorunlu ihtiyaç durumuna göre güncellenmesi ve oranların ciddi şekilde azaltılması,
- Ücretlerden alınacak gelir vergisi için matrahların günün yaşam koşulları da dikkate alınarak artırılması,
- Başta kamu görevlileri olmak üzere ücretlilerden alınan gelir vergisi dilimlerinin yüzde 5, 10, 15 şeklinde revize edilmesi,
- Ücretlerden kesilen damga vergisinin, gelir vergisini ikame eden yapısının düzeltilmesi,
- Vergi tarifesinin medeni durum ve çocuk sayısına göre farklılaştırılarak aile dostu bir vergi sisteminin kurulması,
- Bütüncül ve birbirini tamamlayan bir yapı sayesinde, etkili vergi toplanması, vergi kayıp kaçığının engellenmesi, kayıt dışılığın önlenmesi,
- Vergi gelirlerini aşındıran istisna, af ve benzeri uygulamalardan vazgeçilmesi, servetin vergilendirilmesi,
- Vergi mevzuatının sade, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması,

gibi çok sayıda başlık yer almaktadır.

Böylece doğrudan vergi geliri artırılarak dolaylı vergilere başvurma kolaylığına neden olan zemin ortadan kaldırılmış, sabit gelirliler ve geniş halk kitleleri üzerindeki vergi yükü hafifletilmiş, çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınarak **verginin mali güçle orantılı dağılımı sağlanmış olacaktır. Sonuç itibarıyla kamu görevlileri açısından doğrudan ve dolaylı vergi yükü azaltılarak alım gücü artırılmış, gelirden ve paylaşımda adaletin sağlanması noktasında önemli bir aşama kat edilmiş olacaktır.**

Raporumuzun vergi sistemimizin ihtiyaç duyduğu iyileştirmelere ve vergide adaletin tesisine çok önemli bir katkı sunacağına inanıyor, **Memur-Sen Yönetim Kurulumuza**, raporun hazırlanma aşamasında büyük emeği geçen **Hacı Bayram TONBUL** başkanımıza, raporu hazırlayan **Prof. Dr. Mustafa Çolak** hocamıza, çalışmayı organize eden **Memur-Sen Akademi** birimimize, raporun vücuda gelmesinde emeği olan herkese teşekkür ediyorum.

Niyet hayr, akıbet hayr.





## Önsöz

Ali YILDIZ  
Memur-Sen  
Genel Başkan Yardımcısı

Anayasa'nın 73 üncü maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacını teşkil ettiği vurgulanmaktadır.

Adalet ve eşitlik ilkelerine uygun, mali güçle orantılı bir vergilendirme, ideal bir vergi sisteminin asgari ölçü ve çerçevesini oluşturmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme, çok kazananadan çok az kazananadan az vergi alınmasını, diğer deyişle mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergilendirilmesi demektir. Bu ilke vergide adalet ilkesinin, gelir ve paylaşımada adaletin, büyümeden adil pay almanın tecellisi açısından son derece önemlidir.

Emekle elde edilen gelirlerin, sermayeden sağlanan aynı miktar gelire göre daha düşük oranda vergilendirilmesi adaletin gereğidir. Çünkü emek gelirleri insanın sağlığına ve yaşamına sıkı sıkıya bağlıdır. Bu hakikatten hareketle adil bir vergilendirme sisteminde sermaye gelirlerinin ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, asgari ücretin istisna tutulması, artan oranlı vergilendirme, engellilik ve yaşlılık gibi kişilerin durumuna bağlı olarak çeşitli istisna ve muafiyetlerin uygulanması, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirme gibi yöntemler öne çıkmaktadır.

Gelinen noktada vergi gelirinin %70'lere varan oranda dolaylı vergilerden oluşması, kayıt dışı ekonominin milli gelirin halen önemli bir payını teşkil etmesi, %3'ün altında kalan vergi inceleme oranları ile etkin bir denetim sisteminin halen kurulamamış olması, dijitalleşen ekonomik ortamda mükellef faaliyetlerinin takip, kontrol ve vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar, bir bütün olarak vergi adaletini temelinden sarsmaktadır.

Biliyoruz ki vergide adaletin tesisiyle, gelirden ve paylaşımada adalet ilkesine doğru önemli bir adım geride bırakılmış, sosyal adaletin sağlanmasında ciddi bir yol alınmış olacak, daha adil, daha müreffeh bir yaşam standardının yakalanması, üretimi, istihdamı ve büyümeyi önceleyen bir ekonominin inşası da mümkün olabilecektir.

Vergide adaletle uygun, makul ve sürdürülebilir bir vergi yapısının ve ekonomik yaşamın inşası, çok katmanlı ve çok yönlü bir reformu gerektirmektedir.

Hazırladığımız bu rapor çalışmasında genel ve makro düzeyde, katmanlı ve birbiri ile ilintili 5 ana başlıkla vergi sistemine dair tespit, sorun ve çözüm metodolojileri sunulmaya odaklanılmıştır.

Çalışmanın adil, makul ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin oluşmasına katkı sunmasının yanında, özellikle emek ve ücret gelirleri ile sabit gelirliler açısından vergi dezavantajının bertaraf edilmesine yönelik adımların atılmasına katkı sunacağı, izahtan varestedir.

Vergide adaletin sağlanmasına yönelik politika yapıcılar ile ilgililer ve akademik çevrelere bütüncül bir bakış ve kalkış noktası sunmayı hedeflediğimiz bu kapsamlı çalışmayı gerçekleştirilmesi noktasında irade ortaya koyan Genel Başkanımız Sayın **Ali Yalçın**'a ve **Yönetim Kurulumuza**, raporun hazırlanma aşamasında büyük emeği geçen **Hacı Bayram TONBUL** başkanımıza, raporu hazırlayan Sayın **Prof. Dr. Mustafa Çolak**'a, çalışmayı koordine eden **Memur-Sen Akademi**'ye ve çalışma arkadaşlarımıza teşekkür ediyor, raporumuzun vergide adaletin sağlanması çalışmalarında etkili ve yol gösterici olmasını temenni ediyorum.



## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# YÖNETİCİ ÖZETİ

## Yönetici Özeti

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kamusal hizmetlerinin yürütümü ve finansmanı için alınan temel bir kamu geliri olarak önemli ve vazgeçilmez bir konuma sahiptir.

Kamu hizmetlerinin kesintisiz devam etmesi, devletin sorumluluk alanlarında yapması gerekenleri en iyi ve güçlü şekilde yapabilmesi açısından verginin zamanında, kayıpsız ve doğru bir şekilde hazine hesaplarına alınması, gerektiğinde bunun cebri icra yöntemleri kullanılarak tahsili devlet açısından ne kadar önemliyse, toplum açısından da belirli, mali güçle orantılı, sosyal adaleti gözeten, kişisel ve ailevi durumları dikkate alan ve **gelir dağılımı adaletini sağlayan bir vergi sistemi** de o denli önemlidir.

Ülkenin kalkınması ve büyümesine yönelik politikaları gözeten, istihdamı ve ihracatı artıran bir sistem ancak **toplumsal adaleti gözettği oranda anlamlı, makul ve kabul edilebilir olacaktır.**

Vergide adalet bir sosyal adalet meselesidir. Mevcut vergi sisteminin ağırlık merkezini gelire göre vergilendirme yerine toplumun tümünün vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Vergi sistemimizin ağırlık merkezini oluşturan **dolaylı vergiler** eliyle, başta sabit gelirli olmak üzere geliri olsun ya da olmasın toplumun bütünü vergilendirilmektedir. İlaçtan suya, ekmekten bebe mamasına en temel ihtiyaçlar için bile gelir durumuna bakılmaksızın vergilendirme yapılması insani/adil olmayan bir uygulama olarak adaletsiz-

lik üretmektedir. Gelir durumuna bakılmaksızın vergilendirme uygulaması aynı zamanda zenginle fakirin aynı vergiyi vermesine neden olması bakımından da adil değildir. Sabit gelirliler ya da gelirsiz geniş halk kitleleri üzerindeki vergi yükünü azaltacak ve/veya ortadan kaldıracak adil ve sürdürülebilir bir vergi sistemi için **adaletsizlik üreten mevcut vergi sistemi baştan sona gözden geçirilmeli, adaletsizliğe neden olan düzenlemeler değiştirilerek yerine adaleti ikame edecek bir sistem kurulmalıdır.**

Yürürlükteki vergi sistemimiz; karmaşık ve dağınık yapısı, vergilerin mali güç referansları zayıf **dolaylı vergilerden oluşması**, kayıt dışı ekonominin milli gelirin halen önemli bir payını teşkil etmesi, **%3'ün altında kalan vergi inceleme oranı ile etkin bir denetim sisteminin kurulamaması**, dijitalleşen ekonomik ortamda mükellef faaliyetlerinin takip, kontrol ve vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar bir bütün olarak **vergi adaletini de temelinden sarsmaktadır.**

Vergi sistemimiz bugün mevcut haliyle gayrı adil bir görünümündedir. **Vergi sisteminin adil olmayışının açık anlamı, az kazananlardan çok, çok kazananlardan az vergi alınmasıdır. Adil vergilemeden kastımız da bunun tersi olarak çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınması, yani herkesin kazancına göre vergi ödemesidir.**

Milli gelirden alınan pay noktasında alt ve yüksek gelir grupları arasında uçurumun derinleştiği ve orta sınıfın giderek ortadan

kalktığı bir zeminde **vergide adalet milyonlarca kamu görevlisinin de içinde yer aldığı sabit gelirli geniş kitleler ve de kamu vicdanı açısından önem arz etmektedir.**

Vergileme sisteminde belli alan ve konulara özgü kısıtlı ve dar kapsamlı düzenlemeler, ihtiyaca binaen yapılan müteaddit değişiklikler **belli kesimler ve sorunlar için avantajlar ve çözümler sağlamış olsa da** buna karşılık gelinen noktada gelir adaletini bozan birikimli sorunların ortaya çıkmasına, **geniş halk kesimleri açısından adaletsiz ve haksız bir tablonun oluşmasına** zemin hazırlamıştır.

Kalkınma ve büyüme politikalarını güçlendirecek, istihdamı ve ihracatı artıracak, geçim derindeki **sabit gelirli bütçesinde yüke dönüşmeyecek adil bir vergi sistemi**, hayatın her alanını gözeten bütünlüklü bir vergi politikasının hayata geçirilmesiyle mümkündür.

Sistemi daha adil, uygulanabilir ve toplumsal düzlemde kabul edilebilir normlara ulaştırabilmek, baştan sona bütüncül bir yaklaşımla vergilemeyi ele almak ve her sürece ilişkin bütüncül bir öneri paketi geliştirebilmek ve uygulamakla mümkün görünmektedir.

Bütüncül ve birbirini tamamlayan bir yapı sayesinde, **esas itibari ile içinde kamu görevlilerinin büyük bir yekûn tuttuğu sabit gelirli ve geniş halk kitleleri üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi ve verginin mali güçle orantılı dağılımının temini** yanında, vergi kaçaklarının engellenmesi, kayıt dışılığın önlenmesi, vergi gelirlerini aşındıran istisna, af ve benzeri sorunların giderilmesi için bir süreç başlatılmış olacaktır.

Geldiğimiz noktada;

- Mevzuat ve sistem olarak karmaşık ve dağınık bir vergi sisteminin olması,
- Vergi gelirin büyük oranda, **mali anestezi** olarak da adlandırılan ve gayr-ı adil olarak kabul edilen **dolaylı vergilere** dayanması, böylelikle **vergi yükünün dar ve sabit gelirli üzerine yüklenmesi**,
- Kayıt dışı ekonomi, vergi usulsüzlüğü, kaçak ve kayıp ile mücadelede sistemik sorunlar,
- Vergi istisnaları, vergi afları, matrah artışı gibi yöntemlerle sermaye gruplarından gelmesi gereken vergi gelirin asgari düzeye düşmesi,
- **KDV ve ÖTV gibi uygulamalarda temel ve zorunlu ihtiyaçların vergilendirilmesi**,

gibi vergide adaleti bozan veya engelleyen uygulamalar vergi adaletini temelden sarsmaktadır.

Raporumuz, bu sorunları çözmeye yönelik bir makro politika çerçevesi olan 5E diye özetlenebilecek aşağıdaki başlıklardan oluşan yeni nesil bir vergi mimarisi önermektedir.

Önerimiz;

1. **Etkin, sosyal adaleti gözetilen, makul bir** hukuki çerçeve,
2. **Etkin** mükellef hizmetleri ve **etkin** vergi tahsil süreçleri,
3. **Etkin** idari uygulama,
4. **Etkin** kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve **etkin** vergi denetimleri,
5. **Etkin** izleme ve sistem güncellemesi,

başlıkları çerçevesinde bir makro politika çerçevesinin öncelikli olarak oluşturulmasıdır.

Temel beş başlık altında, 40'tan fazla başlık-tan oluşan bir öneri seti ile makro düzeyde, temel konu ve sorunlu alanda bir çözüm ve öneri metodolojisi geliştirilmiştir.

Doğal olarak öneri setinin, farklı açılardan geliştirilmesi, kapsamının genişletilmesi veya farklı bir modelle sunulması mümkündür.

Bu beş başlığın her biri kendi kapsamına gi-ren sorunları ve etkinlik önerilerini içermektedir. 5E vergi mimarisi öngörülebilir, belirli, **mali güçle orantılı, sosyal adaleti gözeten, kişisel ve ailevi durumları dikkate alan ve gelir dağılımı adaletsizliğini bertaraf etmeye yönelik bir sistemi önermektedir.**

Raporda da savunduğumuz üzere vergide adalet; sabit gelirlielerin kahir ekseriyetini oluşturduğu geniş toplum kesimleri üzerine yıkılmış vergi yükünü azaltmak, gelir duru-muna göre vergilemeyi tesis etmekle müm-kündür.

Bu bağlamda adil, makul ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin inşası için oluşturduğumuz öneri setinde;

- Vergi mevzuatının sade, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması,
- Dolaylı vergilerin azaltılması doğrudan vergilerin payının artırılması,
- Zorunlu tüketim ve ihtiyaç ürünleri-nin ÖTV/KDV dışına çıkarılması,
- Ücretlerden alınacak gelir vergisi için matrahların günün yaşam koşullarına göre belirlenmesi,
- Kamu görevlileri ve diğer ücretliler açısından gelir vergisi dilimlerinin yüzde 5, 10, 15 şeklinde revize edilmesi,

- Ücretlerden kesilen damga vergisinin, gelir vergisini ikame eden yapısının düzeltilmesi,

- Vergi tarifesinin medeni durum ve çocuk sayısına göre farklılaştırılarak aile dostu bir vergi sisteminin kurulması,

gibi gelir adaletine yönelik maddelerin de yer aldığı öneri seti 5E vergi mimarisi kapsamında şu başlıklardan oluşmaktadır:

**1-Vergilendirmede etkin, sosyal adaleti gözetten, makul bir hukuki çerçeve başlığı altında;**

- Vergi kanunları sade, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmalıdır.
- Gelir vergileri tek çatı altında birleştirilmelidir.
- Dolaylı vergiler modern vergileme anlayışı çerçevesinde azaltılmalı, doğrudan vergilerin payı artırılmalıdır.
- Vergi harcamalarının etkinlik analizleri yapılarak vergi adaletini aşındıran kalemler sistemden ayıklanmalıdır.
- Damga vergisine tabi kâğıtlar yeniden ele alınmalı ve adil olmayan düzenlemeler revize edilmelidir.
- Tapu harcı tarifeleri, ödeme gücü ve ekonomik gerçeklere uygun düzenlenmelidir.
- Değerli konut vergisi yerine tek ve birleştirilmiş bir emlak vergisi sistemi geliştirilmelidir.
- Verginin yerinde ve adil kullanımı, kamu harcama reformu ile tahkim edilmelidir.

- Zorunlu tüketim ve ihtiyaç ürünleri ÖTV/KDV dışına çıkarılmalı ve ötv listeleri güncellenmelidir.

- Ücretlerin vergilendirilmesi aile temelli, ayrı ve bağımsız bir tarifede düzenlenmeli ve damga vergisi kesintisi gözden geçirilmelidir.

*A. Ayrı ve bağımsız bir tarife ile yaşam koşullarına uygun matrah dilimleri tespit edilmelidir.*

*B. Vergi tarifesi, medeni durum ve çocuk sayısına göre farklılaştırılmalıdır.*

*C. Ücretlerden kesilen damga vergisinin, gelir vergisini ikame eden yapısı düzeltilmelidir.*

- Vergiye tabi gelirin tespitinde net artış modeli uygulanmalıdır.

- Dijital varlıkların kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmalıdır.

**2-Etkin mükellef hizmetleri ve etkin vergi tahsil süreçleri başlığı altında;**

- Vergide toplumsal mutabakat ve mükelleflerin gönüllü uyumu geliştirilmelidir.

- Vergi kredisi sistemi ile tahakkuk eden vergiden sızıntılar giderilmelidir.

- Vergi politikalarının belirlenmesinde stk ve sosyal paydaşların da etkin temsili sağlanmalıdır.

- Sadece vergi borçluları değil, vergi kaçaklığına neden olanlar da kamusal teşviklerden faydalandırılmamalıdır.

- Uzlaşma müessesesinin, dostane bir çözüm metodu olarak, etkinliği artırılmalı ve yaygınlaştırılmalıdır.

**3-Etkin idari uygulama başlığı altında;**

- Vergilendirmeye yönelik gelir, kazanç ve servet unsurlarının takibi için merkezi bir veri sistemi oluşturulmalıdır.

- Teşvik politikaları koordineli ve eş zamanlı uygulanmalıdır.

- Belge kullanımının yaygınlaştırılmasında mükellef ve tüketiciyi teşvik edecek araçlar tercih edilmelidir.

- Vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı istihdamla mücadele eden denetim birimlerinin eşgüdümü artırılmalıdır.

- Yapay zekâ ve makine öğrenmesi ile hizmet sunan yeni nesil araçlar, yeni vergi mimarisinde yerini almalıdır.

- Vergi gelirlerinin tahsilat etkinliği ile cezaların caydırıcılık gücü artırılmalıdır.

*A. Vergi gelirlerin tahsilat etkinliği artırılmalıdır.*

*B. Vergi cezalarının caydırıcılığı artırılmalıdır.*

- Her türlü vergi düzenlemesinde mutlak düzenleyici etki analizi yapılmalıdır.

- Denizaşırı (vergi cennetleri) ülkelere yapılan ödemelere bağlı vergi kaybı engellenmelidir.

- İmar rantı (değer artış payı) uygulaması ile vergilendirilmesine etkinlik kazandırılmalı ve sonuçlar kamuoyu ile paylaşılmalıdır.



#### **4-Etkin kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve etkin vergi denetimleri başlığı altında;**

- Vergi denetimlerinde eşanlı (cari) denetim modeli esas alınmalı, cezalandırmadan önce rehberlik ve yol gösterici vasıfları kullanılmalıdır.

- Yapay zekâ destekli e-denetim projesi hayata geçirilerek vergi yükü hedefinde olduğu gibi vergi incelemeleri de tabana yayılmalıdır

- Kayıtdışılıkla mücadelede, kobi'lere yönelik politikalar üretilmelidir.

- Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede kurumsal bir yapı oluşturulmalı, makro çerçevesi çizilmeli ve hedef göstergeler belirlenmelidir.

A. Kayıtdışı ekonomi ile ilgili bağımsız, kurumsal bir yapı oluşturulmalıdır.

B. Kayıtdışı ekonominin makro çerçeve raporu hazırlanmalıdır.

C. Kayıtdışı ekonomiye dönük hedef göstergeler belirlenmeli ve ovp ile ilişkilendirilmelidir.

#### **5-Etkin izleme ve sistem güncellemesi başlığı altında;**

- Vergi istatistik ve verileri, düzenli olarak kamuoyu ile kapsamlı ve analize imkân verecek şekilde paylaşılmalıdır.

- İlanı gereken vergi borçlarının asgari tutarı düşürülmeli, kapsamdaki mükellefler sistematik ve düzenli olarak kamuoyuna açıklanmalıdır.

- Vergi mahremiyetinin kapsamı daral-

ılarak vergi kaçakçılığı ve suç örgütleri ile mücadele güçlendirilmelidir.

- Dönemsel vergi denetim uygulama sonuçları, stk önerileri ve paydaş geri bildirimleri; politika ve uygulama birimleri arasında değerlendirilmeli ve öneri setleri oluşturulmalıdır.

- Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede, yapay zekâ teknolojileri kullanılarak erken uyarı sistemleri oluşturulmalıdır.

- Vergi yargılama süreçleri etkinleştirilmelidir.

Yapılmaya çalışılan veya hedeflenen; **vergilemede dolaylı vergi yapısından doğrudan vergilemeye geçiş sürecini hızlandıracak, vergi yükünü en fazla hisseden sabit gelirliler ve ücretli kesim açısından koruyucu bir çerçeve sunacak**, suç örgütleri, kara para aklama ve bunların da üzerinde kayıtdışı ekonomi faaliyetlerini dizginleyerek kayıtlı ekonomiye geçişi sağlamak olarak özetlenebilecektir.

Önerdiğimiz politika setlerinin hayata geçirilmeleriyle sağlanacak **vergide adaletin tesisi** sayesinde, daha makul ve mali gücü esas alan, daha müreffeh, daha rekabetçi, üretimi, istihdamı ve büyümeyi önceleyen bir ekonominin inşası da bir o kadar mümkün hale gelebilecektir.

**Böylece doğrudan vergi geliri artırılarak dolaylı vergilere başvurma kolaylığına neden olan zemin ortadan kaldırılmış, sabit gelirliler ve geniş halk kitleleri üzerindeki vergi yükü hafifletilmiş, verginin mali güçle orantılı dağılımı sağlanmış olacaktır.**

**Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi**  
Tespitler / Öneriler

**Giriş**

## Giriş

Vergi adaletini sağlama ve yaşama geçirme, çok katmanlı ve çok yönlü bir çalışma ile mümkün olabilecek derin ve kapsamlı bir olgudur.

Vergi kanunlarını sadece düzelterek ya da sadece iyi uygulama örnekleri ile adaleti tesis edemezsiniz. Başka bir açıdan sadece emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü aşağı çekerek diğer alanlara dokunmadan da bunu başarmak ve temin etmek mümkün değildir.

Mevcut vergi sisteminde var olan hüküm ve uygulamalar, dar tanımlı %65 oranında dolaylı vergiler, %35 oranında doğrudan vergilerden müteşekkil, adil olmayan ve ödeme gücünü esas almayan, toplumsal kesimlerin de genelde üzerinde hemfikir kaldığı çarpık bir yapıyı büyütmede ve desteklemektedir.

Dolaylı vergi yapısı ile sadece vergi sistemi olumsuz etkilenmemektedir. Fiyata yapışık ve gizli bir vergi kalemi olarak, maliyet ve fiyat artışlarını tetikleyen harcama/tüketim vergilerindeki yükseliş, enflasyonla mücadeleye de doğrudan olumsuz olarak yansımaktadır. Bundan en fazla etkilenenlerin başında, sabit gelirli, kazanç ve gelirlerini enflasyonist ortamda doğrudan artırma kabiliyetinden yoksun ücretli kesimler gelmektedir.

Diğer yönü ile artan harcama/tüketim vergileri, gelirle orantısız veya gelire duyarız yapıları ile en alt gelir gruplarından başla-

mak üzere tersine artan oranlı yapısı ile doğrudan bu kesimlerin vergi yüklerini artırmaktadır.

Öte yandan kayıtdışı ekonominin milli gelir içindeki azımsanmayacak payı sistemdeki mükelleflere rekabet eşitsizliği getirmekte, bütçe finansmanı için vergi ve diğer mali yüklerin artışı da tetiklemektedir.

Böylesine bir vergileme yapısı, özellikle emek ve ücret sahipleri açısından kaynakta veya harcamaları üzerinden alınan vergiler kanalıyla vergi yükü dağılımında mali gücü, şahsi ve ailevi durumları esas almayan, sosyal adaleti öncelemeden bir süreci geliştirmektedir.

Sistemi daha adil, uygulanabilir ve toplumsal düzlemde kabul edilebilir normlara ulaştırabilmek, baştan sona bütüncül bir yaklaşımla vergilemeyi ele almak ve her sürece ilişkin bütüncül bir öneri paketi geliştirebilmek ve uygulamakla mümkün görünmektedir.

Bu kapsamda, **5E** diye özetlenebilecek yeni nesil vergi mimarisi kapsamında;

1. **Etkin, sosyal adaleti gözeten, makul bir hukuki çerçeve,**
2. **Etkin mükellef hizmetleri ve etkin vergi tahsil süreçleri,**
3. **Etkin idari uygulama,**
4. **Etkin kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve etkin vergi denetimleri,**

**5. Etkin izleme ve sistem güncellemesi,**

başlıklarından ibaret bir makro politika çerçevesinin öncelikli oluşturulması gerekir.

Politika çerçevesi aynı zamanda, vergilemede dolaylı vergi yapısından en fazla etkilenen sabit gelirliler ve vergi yükünün

en fazla hissedildiği ücretli kesim açısından da vazgeçilmez orta ve uzun vadeli bir planın parçalarıdır.

Bu çerçevede izleyen bölümlerde, politika çerçevesinin temel yapıtaşları itibari ile sorunlar ve çözüm önerileri sunulmaktadır.



## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# BİRİNCİ BÖLÜM

Yeni Nesil Vergi Mimarisi  
(5E-Politika Setleri)

Çerçevesinde  
Tespitler ve Öneriler

# Yeni Nesil Vergi Mimarisi (5E-Politika Setleri) Çerçevesinde Tespitler ve Öneriler

## 1- ETKİN, SOSYAL ADALETİ GÖZETEN, MAKUL BİR HUKUKİ ÇERÇEVE

Hukuk sistemlerinde öncelikli olan iyi hukuk yapmaktır. Uygulamanın temelini oluşturan hukuki düzenlemeler, ne kadar açık, sade ve anlaşılabilir olursa uygulama birimlerinin ve bunlara muhatap halk kesimlerinin de içselleştirmesi ve benimsemesinin ilk adımı gerçekleşmiş olur.

Karmaşık, lafzı açık olmayan, sürekli değişen ve hacmi artan hukuk metinleri, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin -özellikle mükellefin beyanı ile şekillenen- yerine getirilmesinde aksamalara ve kayıplara neden olur.

Yapılan araştırma ve incelemeler de vergi kayıp ve kaçığı ile mevzuatın anlaşılabilir olması arasında doğrudan bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Kayıp-kaçak karmaşık sistemlerde artmakta, sadeleşen ve uygulanabilir sistemlerde ise mükellef uyumu üzerinde pozitif bir etki ortaya koymaktadır.

Dolayısı ile ilk olarak kendi içinde tutarlı, sade, anlaşılabilir, etkin, adil ve uygulanabilir bir hukuki çerçevesinin oluşturulması ile başlanılması gerekir.

Bu bağlamda birlikte veya ayrı ayrı ele alınabilecek başlıca öneri başlıklarına aşağıda yer verilmiştir.

### 1.1. Vergi Kanunları Sade, Anlaşılabilir Ve Öngörülebilir Olmalıdır

Verginin bütün kamu hizmetlerinin karşılığı olarak, kişilerin mali güçlerine göre alınması gerekliliği, bu alanda atılacak her türlü adımın daha titiz, dikkatli ve etkin planlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Anayasanın 73 üncü maddesi vergi ödevi bakımından verginin yasallığı ilkesinin temel dayanağını oluşturmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin odağında ise yasal düzenlemelerin yapılması yani yasalar yolu ile vergilendirmenin yürütülmesi gelmektedir.

Hukuk devletinin varlığında önemli bir yere sahip olan verginin yasallığı ilkesi, birey karşısında üstünlüğe sahip olan devletin, bu yönü ile bireylerin temel hak ve özgürlüklerine kolayca müdahale etmesini de önlemektedir.<sup>3</sup>

Verginin yasallığı ilkesini güçlendiren diğer hüküm, Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığını vurgulayan 11 inci maddesi ile kendini göstermektedir.

Anayasa hükümlerinin temel hukuk kuralları olarak, yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamları ve diğer kuruluş ve kişileri bağladığı, yasama organının yasa koyma

3 Yılmaz, Güneş (2003), "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:177 s.205

gücü ile oluşturduğu hukuki metinlerin, Anayasa'ya aykırı olamayacaklarını net bir şekilde belirlemektedir.

Vergi ödevine dair getirilecek her düzenleme, bir yandan kanunla vücut bulacak, diğer yanda ise mülkiyet hakkı başta olmak üzere Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasını sınırlandıran, korunmasını garanti altına alan amir hükümlerine de aykırı olamayacaktır.

Dolayısı ile vergilendirmenin özü kanunlar, temel bağlayıcı kaynaklar olarak mükellefler açısından hukuki güvenlik ve güvence kaynağıdır. Kanun yapma süreçlerinde teoride ve pratikte, parlamentolar kanalı ile ortaya konulacak tartışmalar, değerlendirme ve bütüncül analizler, mükellef ve idare hak ve yükümlülüklerinin dağılımında rasyonel ve adil bir paylaşımın da garantisi olacaktır.<sup>4</sup>

Böylesine önemli bir yere sahip vergi kanunlarının, yukarıda sayılan özelliklerle donatılması, halk nezdinde karşılık bulması ve benimsenmesi, vergi uyumunu zorlaştıran etkenlerin bertaraf edilebilmesinin ilk şartı, sade, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir çerçevede hazırlanmaları gerektirir.

Uluslararası karşılaştırmalarda da farklı vergi düzenlemelerinin doğasında bulunan karmaşıklık ile vergi sisteminin özelliklerinden ve süreçlerinden kaynaklanan karmaşıklıkta birlikte değerlendiren vergi karmaşıklık endeksinde 64 ülke arasından 53 üncü sırada yer alan<sup>5</sup> ülkemiz konumu, durumun kritik önemine ve hassasiyetine ayrıca vurgu yapmaktadır.

193 sayılı GVK'nin madde yoğunluğuna bakıldığında bugüne kadar getirilen ve yaklaşık, 126 madde, 6 ek madde, 19 mükerrer madde, 93 geçici madde ve diğer formlarda şekillenen yapısı ile geldiği nokta, artık takibi ve sistematik analizi zorlayan bir hale dönüşmüştür.

Kanun maddelerine ek olarak bunları açıklayan, 323 tebliğ, 29 iç genelge, yüzlerce sirküler, özelge ve diğer ikincil düzenleme, sürece olumsuz katkı sunmaya devam etmektedir.

Bu halde yenilenmeyen bir kanuni düzenlemenin uygulanması ve anlaşılması zorlaşacağı gibi, maddeler arasındaki bütünlüğün korunması, yorumlanabilme yetisi ve diğer özellikleri de kaybolmaya doğru evrilecektir.

Örnekleri diğer vergi kanunlarında da görmek ve analiz etmek mümkündür.

Karmaşık, gizli maliyet ve yüklere neden olan, ayrıntılı, şüpheye ve yoruma açık kanunların yapılan sayısız akademik çalışmalarla da ortaya konulduğu üzere vergi bilincini ve vergi ödeme uyumunu olumsuz yönde etkilediği, yasal boşlukların da kayıt dışılığa yol açan birer faktöre dönüştükleri açıktır.

Tek başına sorunun çözümü için tek anahtar değildir, ancak yokluğunda vergi adaletinin tesisi, vergi uyumu ve kabullenmesi de mümkün değildir.

Bu bakımdan vergi kanunları, vatandaşların vergi karşısındaki hak ve yükümlülüklerini doğru algılamalarını sağlayacak, sürprizlerle

4 Çolak, Mustafa, Vergi Hukuku, 2023, Adalet Yayınevi, 2.Baskı, s.118.

5 Detaylı bilgi ve karşılaştırmalar için bkz. <https://www.taxcomplexity.org/>



karşılaşmayacakları, öngörülebilir, kayıtdışı-  
lığın ve vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasını  
tetiklemeyecek bir anlayışa uygun olmalıdır.

Gerek birincil gerekse ikincil mevzuatın  
sadeleştirilmesi, vergi türlerinin azaltılması  
ve kazancın gizlenmesine/verginin ziyana  
neden olan vergi uygulamalarının sona er-  
dirilmesi<sup>6</sup>, mevzuatın tedvin edilmesi, mad-  
de karmaşası ve çeşitliliğinden kurtarılarak  
ana ve zorunlu geçici maddeler şeklinde ele  
alınmaları gibi vergi tekniğine uygun çözüm  
önerileri geliştirilebilecektir.

## 1.2. Gelir Vergileri Tek Çatı Altında Birleştirilmelidir

Doğrudan vergiler grubunun iki temel vergi  
türü, gelir ve kurumlar vergisi düzenleme-  
lerini içeren iki temel Kanun olan Gelir ve  
Kurumlar Vergisi Kanunlarının, tek bir ver-  
gi kanunu altında birleştirilmesi önemli bir  
konsolidasyon ve sadeleşmeyi teşkil etmek-  
tedir.

2013 yılında TBMM'ye sunulan, bilahare  
2016 yılında da ikinci kez yinelenen Gelir  
Vergisi Tasarısı ile Gelir ve Kurumlar Vergisi  
Kanunları "**Gelir Vergisi Kanunu**" altında bir-  
leştirilmesi öngörülmüş ancak bugüne ka-  
dar yasalaşma imkânı bulamamıştır.

Bahse konu kanunların benzer hükümler  
içermesi, indirim ve istisna düzenlemele-  
rinin ayrı ayrı iki ayrı yerde ele alınmaları,  
mükerrerliğin ortadan kaldırılması ve tek  
çatı altında toplanmış basit ve anlaşılabilir  
bir sistematik oluşturulması önemli katkılar  
sağlayabilecektir.

Böylelikle, kanun tasarılarında da belirtildiği  
üzere;

- Vergiye gönüllü uyumun hızlandırılma-  
sı,
- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Hükümsüz, uygulama imkânı kalmayan  
maddelerin ayıklanması,
- Yeni nesil vergi düzenlemelerine yer ve-  
rilmesi,
- Vergi güvenliğinin sağlanması,
- Yatırım, üretim, ihracat ve istihdamın  
teşvik edilerek ekonominin güçlü ve sü-  
rekli büyümesine katkı sunacak tarzda  
yeni bir anlayışla bu konsolidasyonun  
ele alınması kaçınılmazdır.

Böylelikle asıl, ek, geçici, mükerrer ve yürürlükten kalkan maddeleri ile yaklaşık 250 maddeyi bulan Gelir Vergisi Kanunu ile 60 maddeye yaklaşan Kurumlar Vergisi Kanunlarının birleştirilerek 100 maddenin altına indirilmesi, düzenlemenin makul bir çerçevede ele alınmasını da sağlayacaktır.

Temel gelir vergisi yasa çalışması yapılırken, gelir ve kazanç unsurlarının yıllık beyanname ile vergilendirilmeleri de, temel yöntem olarak benimsenmelidir.

Türk vergi sisteminde, ticari, zirai ve mesleki faaliyet alanları dışında menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, ücretler, diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi ise genel olarak istisna ve vergi eşikleri nedeniyle ya beyana tabi bulunmamakta ya da kaynakta vergi kesintisi ile nihai vergileme yapılmaktadır.

6 Memur-Sen Akademi, Vergide Adalet: Tespitler, Sorunlar, Çözümler, Yayımlanmamış Analiz Raporu, 2023.

Örnek olarak menkul sermaye iratları açısından 193 sayılı GVK'nin geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri, kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları, repo gelirleri, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler yıllık beyanname verme yükümlülüğü dışında tarif edilmiştir.

Bu listeyi belli tutarı aşması halinde veya indirim oranı uygulandıktan sonra beyan edilecek menkul sermaye iratları şeklinde uzatmak mümkündür.

Vergi ödemenin Anayasal bir görev olduğu, medeni haklarını kullanma hakkına sahip "herkese yıllık beyanname verme zorunluluğu" getirilmesi, beyanname vererek vergiye tabi bir gelirin olmadığı beyan etmek ile hiç beyanname vermemek suretiyle gelirini gizlemenin mükellef üzerinde yaratacağı etkiler arasında önemli farklar oluşturacaktır.<sup>7</sup>

Dolayısı ile bir yönü ile kaynakta kesinti veya stopaj yolu ile yapılan ve çoğu zaman nihai vergi halini alan vergileme rejiminden, herkesin beyanname verme durumunda olduğu bir sistem, vergi bilinci açısından daha makul sonuçlar doğurabilecektir.

Bu anlamda, vergi kanunlarında yer alan beyanname verme sınırlarının belli gelir ve kazanç türleri için aşağı çekilmesi, istisna hadlerinin kaldırılması veya esnetilmesi, stopaj yönteminin nihai vergilemeye dönüştüğü kalemlerin analiz edilerek yıllık beyanname verme anlayışının benimsenmesi de etüt edilmelidir.

### 1.3. Dolaylı Vergiler Modern Vergileme Anlayışı Çerçevesinde Azaltılmalı, Doğrudan Vergilerin Payı Artırılmalıdır

Dolaylı vergiler, genel olarak harcama ve işlemler üzerinden alınan, yansıtılma oranı yüksek, ödeme gücü ilkesinin uygulanabilirliği kısıtlı veya olmayan, vergi adaleti noktasında mükellefin şahsi durumlarının dikkate alınmadığı vergi türü veya vergileme anlayışı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dolaylı vergiler grubunun en temel vergi türleri olarak, ÖTV veya KDV, tüketim fiyatı içinde gizlendiğinden hissedilmeden ödenir ve bu vergilere karşı direnç oluşmaz.

Kişinin sosyo-ekonomik statüsünden ayrırtılmış bu vergileme modelleri vergi hasılatı açısından etkin, bir o kadar da çarpık bir vergileme modeline yol açmaktadır.

Mali anestezi olarak adlandırılan bu durum, kişi ve kurumlarca mal ve hizmetin bedeli içinde fiyata yapışık olarak vergiyi kanıksamalarına ve vergi ödemek için ayrı ve özel bir çaba içerisine girmemelerine, dolayısı ile olası vergiye karşı direncin asgari düzeyde gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Vergi ve vergi ayarlamaları, maliyet yönlü baskıları artırmakta ve fiyatlama davranışları üzerinde risk oluşturmaktadır. Bu manada özellikle kamu harcamalarını finanse etmek için başvuru dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki baskın ağırlığı doğrudan fiyatları artırabilmekte ve enflasyon beklentilerini bozucu etkiler oluşturabilmektedir. Öyle ki verginin (akaryakıt hariç) yıllık tüketici enflasyonuna etkisi 2023 Eylül

7 Korkusuz, Mehmet, Ekonomik Sorunların Çözümünde İlk Adım: Kapsamlı Bir Gelir Vergisi Reformu, Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2004 / Sayı 139

ayında 3,7 puana yükselmiş, yılın son çeyreğinde toplam etki 4,9 puana ulaşmıştır.<sup>8</sup>

Sağlıklı bir vergileme ve vergi yapısından söz edebilmek için ekonomide dolaylı vergi payının azaltılması, doğrudan vergi payının artırılması temel amaçlardan biridir. Buna karşın, devletlerin gerek tahsilinin kolaylığı gerek toplumsal kesimler üzerindeki etkisinin sınırlılığı nedeniyle dolaylı vergiler daha büyük rağbet görmektedir.

Vergi uygulamasında dolaylı vergiler, gerek tahakkuk ve tahsilinin kolaylığı, gerekse mükelleflerin farkında olmadan yerine getirdiği mali yükümlülükler olması nedeniyle tercih edilmektedir.

Dolaylı vergilerdeki artış veya tercih, tüketicilerin mükellefle ortak bir çıkar paydası oluşturarak mükellefin belgesiz satışını, tüketicinin de dolaylı vergi kadar fiyat avantajı sağlama fırsatını tetiklemektedir.

Tam tersine beyana dayanan vergi türleri, KV veya GV'de ise mükellef öncelikle dönemsel kazancını tespit ederek bundan belli bir oranı vergi hakkı olarak devlete ayırmaktadır. Kazanılan gelir ve kazançla orantılı, mali gücü ve kişisel/ailevi koşulları esas alan yapısı ile dolaylı vergilerle olan yapısal farkı ortaya koymaktadır.<sup>9</sup>

Mükelleflerin özel durumlarını dikkate almadan herkese aynı külfeti yüklemesi, ödenen verginin hissedilmemesi nedeniyle

vergi bilincinin yerleşmesini geciktirmesi, beyana dayalı doğrudan vergilemeye nazaran dolaylı vergilemenin noksan yanlarıdır.

Dolaylı vergiler için bu tespitleri, stopaj yoluyla veya kaynakta vergileme içinde yapabiliriz. Zira kaynakta vergileme ilkesinde de mükellefler ayrıca bir beyana gerek kalmadan, vergi sorumlularınca ödemeleri gereken vergiyi kaynakta kesilerek ödenmektedir. Bürokratik süreçle muhatap olmayan, dolaylı vergilere nazaran etkisi az da olsa hissedilen bu tür vergileme anlayışı, sonuçta mükellefi vergi idaresiyle birebir muhatap kılan uygulamalar dışında bırakmaktadır.

Türk vergi sisteminin yapısal görünümüne gelince, ana hatları ile harcama ve işlem vergilerini içine alan dar kapsamlı dolaylı vergi tanımında toplam vergi gelirlerinin 1/3'lük kısmının doğrudan vergiler, 2/3'lük kısmının ise dolaylı vergilerden müteşekkil olduğu görülebilecektir.

Stopaj yolu ile alınan gelir ve kurumlar vergisinin aslında bir nevi dolaylı vergi algısına sahip oldukları veya bu kategoriye alınabilecekleri düşünüldüğünde geniş kapsamlı bir dolaylı vergi tanımı da yapmak mümkündür. Geniş kapsamlı dolaylı vergi tanımına göre 2023 yılı itibarıyla vergi yapısı daha da kötüleşmekte, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranı yaklaşık (4/5) gibi kronik bir çizgiye gelmektedir.

8 TCMB Enflasyon Raporu 2023-IV 2 Kasım 2023, s.45-47.

9 Doğrudan vergilerin Anayasal açıdan daha adil bir vergileme yöntemi olması yanında vergi kayıp ve kaçığı açısından da beyana dayalı yapısı başka bir gerçeği vurgulamamızı gerektirmektedir. Vergiyi farkında olarak ödeyen veya bu tazyiki hisseden mükellef açısından vergiyi azaltma veya kaçınmaya yönelik başkaca faktörler devreye girebilmektedir. Vergi ödememe, ya kayıtdışı ekonomi yoluyla gelirlerini gizleme veya yasal boşluklarla vergiden kaçınmaya kadar uzanan bir süreçle kendini göstermektedir. Bu noktada beyan sisteminin noksan yönlerini bertaraf edecek şekilde, çalışmada önerilen politika setinin bir bütün olarak uygulanması zorunlu hale gelmektedir.

Tablo 1. 2022-2023/10 Yılları Dolaylı-Doğrudan Vergi Oranları

Toplam Vergi Gelirleri (Milyon TL)	Ocak-Ekim/2023	2022 yılı
	1.829.771	2.353.286
<b>1. Gelir/Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	863.906	1.480.328
a) Gelir Vergisi	356.454	694.014
a.1. Beyana Dayanan Gelir Vergisi	18.866	40.538
a.2. Basit Usulde Gelir Vergisi	82	68
a.3. Gelir Vergisi Tevkifatı	329.160	639.512
a.4. Gelir Geçici Vergisi	8.356	13.896
b) Kurumlar Vergisi	507.452	786.314
b.1. Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	9.179	192.782
b.2. Kurumlar Vergisi Tevkifatı	841	2.054
b.3. Kurumlar Geçici Vergisi	497.434	517.975
<b>2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler</b>	26.553	74.562
a) Veraset ve İntikal Vergisi	2.886	4.238
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	23.627	40.175
c) 7456 Sayılı Kanun Kapsamında Ek MTV	0	30.074
c) Değerli Konut Vergisi	40	75
-Stopaj vergileri hariç doğrudan vergi oranı* (%)	23,8	20,3
-Stopaj vergileri dâhil doğrudan vergi oranı** (%)	37,8	34,5
<b>3. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri</b>	678.647	1.628.599
a) Dâhilde Alınan KDV	175.143	505.466
b) ÖTV	419.791	928.195
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	58.639	132.742
d) Şans Oyunları Vergisi	10.300	28.402
e) Özel İletişim Vergisi	9.298	16.650
f) Dijital Hizmet Vergisi	5.475	10.310
g) Konaklama Vergisi	0	6.834

<b>4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler</b>	658.042	1.095.084
a) Gümrük Vergileri	76.517	142.372
b) İthalde Alınan KDV	578.965	949.510
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	2.560	3.202
<b>5. Damga Vergisi</b>	41.945	82.592
<b>6. Harçlar</b>	76.774	129.556
<b>7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler</b>	7.558	10.145
-Stopaj vergileri dâhil dolaylı vergi oranı (%)	76,2	79,7
-Stopaj vergileri hariç dolaylı vergi oranı (%)	62,2	65,5

Kaynak: HMB bütçe sonuçları esas alınarak oluşturulmuştur.

\*  $[(1+2)-(1a.3+1b.2)] / \text{Toplam vergi gelirleri}$

\*\*  $(1+2)/\text{Toplam vergi gelirleri}$

OECD verilerine göre, harcama vergilerinin GSYH'ye oranı 2018-2020 yılları arasında 38 OECD ülkesinin 28'inde düşerken, 9 ülkede artmış, 1 ülkede ise herhangi bir değişiklik görülmemiştir.

Harcama vergileri, 5 OECD ülkesinde (Şili, Kolombiya, Macaristan, Letonya ve Türkiye) toplam vergilerin %40'ından fazlasını, bir ülkede (Şili) toplam vergi gelirlerinin %50'sinden fazlasını oluşturmaktadır. 3 OECD ülkesinde (Japonya, İsviçre ve ABD) toplam vergilerin %20'sinden azını teşkil etmektedir.<sup>10</sup>

2023 Temmuz ayında yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %18'lik KDV oranının %20, %8'lik KDV oranının ise %10 olarak değiştirilmesi, harcama vergilerinin gerek vergi gelirleri içindeki payının gerekse

milli gelir içerisindeki ağırlığının daha da artacağını göstermektedir.

Veriler aynı zamanda;

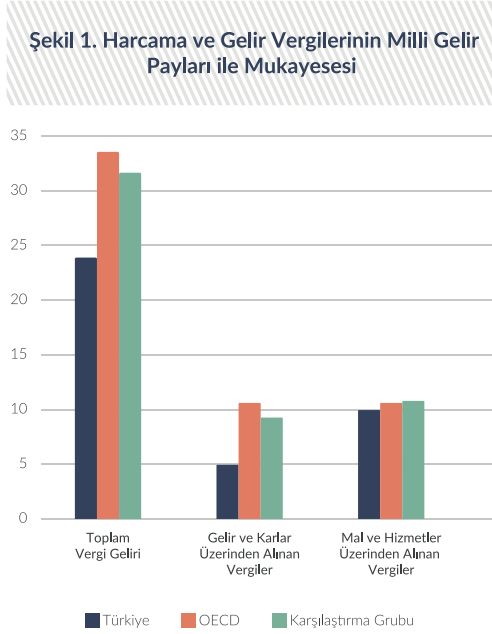
- Doğrudan vergiler alanında daha yol alınacak bir mali alanın varlığını,
- Bu yeterli mali alanın doldurulabilmesi için kayıtdışı ile mücadele yanında kayıtlı ekonomik faaliyetlerdeki kayıp ve kaçığın da etkin denetim/dijitalleşme araçları ile azaltılabileceğini,

ortaya koymaktadır.

Uluslararası karşılaştırma açısından milli gelirle mukayeseli vergi gelirleri oran tablosu da Türkiye açısından OECD ortalamasının (%10,7) yarısının altında bir oranda (%5,2)<sup>11</sup> doğrudan vergi yapısı varlığını pekiştirmektedir.

10 OECD, Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST And Excise, Core Design Features And Trends

11 HMB'nin internet sayfasında yayımlanan 18 Aralık 2023 tarihli ekonomi sunumunda yer alan tablo ve veriler kullanılmıştır.



Kaynak: HMB, OECD, Meksika, Kore, Çek Cum., Yunanistan, Macaristan, İrlanda, Polonya, Portekiz, Slovak Cum. ve İspanya'yi içermektedir.

Doğrudan vergiler alanındaki performans düşüklüğü ve artan dolaylı vergiler, kayıtdışı ekonominin yaygınlaştığını, buradan doğan gelir açığının, kısmen var olan mükelleflere kısmen de topluma ödetirildiğini göstermektedir. Adaletsiz ve yüksek vergi yükü içeren dolaylı vergileme tercihi anlayışının değişmesi, kayıtdışı ekonomi faaliyetlerin sıkı takip ve kontrolü ile vergi tabanının genişletilmesine bağlıdır. Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede sağlanacak başarı, vergi yükünün dengeli dağılımına olumlu yansıtacaktır.

Orta vadede hedefler arasında bu gelir grubunun toplam vergiler içindeki payının düşürülmesi için öncelikle ÖTV uygulamalarında artık özel tüketim niteliğinden çıkmış, genel katma değer vergisi sistemi ile vergilemesi yeterli olabilecek kalemlerin ayıklanması, bir o kadar da gerçekten, özel

nitelikli ve üst gelir kesimine yönelik yeni nesil tüketim mallarının listeye eklenmesi gerekmektedir. Bu çalışmalar ve sadeleştirme, dikkate değer ölçüde özel tüketim konu malların çeşitliliği ve payında bir konsolidasyona neden olacaktır.

Diğer yandan programın diğer hedefleri arasında yer alan istisna ve muafiyet alanlarının doğrudan vergiler açısından özellikle gözden geçirilerek yeniden ele alınması ile vergi tabanının genişleyeceği ve belli bir ölçüde doğrudan vergilemeye katkı sunacağı açıktır.

Bu yapılırken, üretim, istihdam ve ihracat hedefine odaklı bir ekonomik yapının gerektirdiği alanlar hariç olmak üzere, topyekün uygulama geri dönüşleri, mesleki birlikler ve kurumlar eşgüdümünde ayrıntılı bir analiz ile çözüm üretilebileceği de izahtan varesidir.

Belki bu hedefle ilgili söylenebilecek son konu, kontrol ve denetim imkânlarının daha etkin kullanılması gerekliliği üzerinedir. Mükellefi önceleyen, sisteme uyuma yönelten eşanlı ve yol gösterici denetim modelini esas alan, nihayetinde ceza sistemini de daha etkin kılacak bir vergi sistemi olmazsa olmazlarımız arasında yer almalıdır.

Vergi kayıp ve kaçığındaki azalma ise kayıtlı mükellefler üzerindeki vergi yükü ve dolaylı vergilerdeki artışı engelleyebilecektir.

Sonuç olarak, vergi bilincini zayıflatan, mükellef ve tüketicileri vergi olgusuna yabancılaştıran dolaylı vergiler ile kaynakta vergileme anlayışı, kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınması ve vergi tabanının genişletilmesinde sağlanacak olumlu adımlara paralel doğrudan vergileme ile ikame edilebilecektir.

#### 1.4. Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizleri Yapılarak Vergi Adaletini Aşındıran Kalemler Sistemden Ayıklanmalıdır

Kayıtdışı ekonomi tanımı dışında vergi muafiyeti, istisnası, indirimleri veya erteleme yoluyla vergi matrahının aşınması anlamına gelen vergi harcamaları, 200'ü aşkın vergi kanunu ile diğer kanuni düzenlemelerde, 700'ü aşkın maddede, kamu gelirlerinden vazgeçilen gelir kalemi şeklinde

devletin iradi ve yasal olarak vergilememe hakkını kullandığı alanlar<sup>12</sup> olarak belirlenmektedir.

2024 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ekinde TBMM'ye sunulan Vergi Harcamaları Cetveli ile 2024-2026 dönemini kapsayan OVP'de, esas itibari ile üç yıllık bir süreçte yapılacak kamu harcamaları ile bunları finanse edecek kamu gelirleri tahminlerine yer verilmektedir.

Tablo 2. Vergi Gelirleri, Bütçe Dengesi ve Vergi Harcaması Tahminleri (TL)\*\*

KANUN ADI	2024	2025	2026
GV KANUNU	1.006.274.058.883	1.249.815.640.569	1.434.138.579.370
KV KANUNU	657.044.389.616	837.108.722.670	989.705.09.822
DOĞRUDAN VERGİLER	1.663.318.450.523	2.086.924.05.264	2.423.843.951.218
KDV KANUNU	342.277.914.40	431.342.613.374	493.850.779.055
ÖTV KANUNU	61.757.513.627	74.210.273.913	84.219.00.258
DOLAYLI VERGİLER	404.035.428.063	505.552.887.287	578.069.815.313
DİĞER KANUNLAR***	143.021.672.458	185.204.352.796	220.720.620.791
TOPLAM	2.210.375.549.020	2.777.681.603.321	3.222.634.385.296
VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI	8.335.575.951.000	10.708.656.721.000	12.739.416.082.000
BÜTÇE DENGESİ (-)*	2.651.900.000.000	1.824.400.000.000	1.827.100.000.000
Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri	0,27	0,26	0,25
Vergi Harcamaları/Bütçe Dengesi	0,83	1,52	1,76

\* 2024-2026 OVP, \*\*2024 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu teklifi

\*\*\*Bu kısımda da dolaylı ve doğrudan vergi türleri bulunmakla beraber, sadece temel kanunlar bazında bu hesaplama yapılmıştır.

12 Çolak, Mustafa, Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri, HMB (Mülga Maliye Bakanlığı) Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/423 Ankara, Mayıs 2012. s.8.

Tabloya göre, üç yıllık bütçe döneminde ortalama her 100 TL'lik vergi geliri tahminine karşın 26 TL ortalama bir vergi harcaması, tahmini 1/4'lük bir vazgeçilen gelir kalemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aynı dönemde ortalama bütçe açığı rakamları ile mukayese edildiğinde ise vazgeçilen vergi gelirleri rakamlarının bütçe açığının 2024'de 0,83; 2025'de 1,52; 2026'da ise 1,76 katına ulaştığı görülmektedir.

Tablodan çıkan diğer önemli bir sonuç, dolaylı vergilere nazaran doğrudan vergiler alanında vazgeçilen vergi gelirlerinin, bütçe açığını 2024'den itibaren tamamen karşılayabilecek olan nicel yapısı ortaya koymaktadır.

Bununla beraber, vergi harcamalarının tamamının ortadan kaldırılması veya sistemden ayıklanması, ekonomik ve sosyal gerekçelerle mümkün değildir.

Dolayısı ile bir yandan kayıt dışılık nedenlerine bağlı yoksun kalınan vergi gelirleri, diğer taraftan vergi düzenlemeleri ile kapsam dışı bırakılan konu ve kişi/kurumlar dikkate alındığında bütüncül bir politika setinin, bu pozitif görünüme katkısı ve önemi, bir o kadar vazgeçilmez olacaktır.

Yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde vergi harcamalarının güncellenerek gerekirse yeni nesil harcama kalemleri ile desteklenmesi, işlevini yitirmiş ve fayda-maliyet analizine göre çıkarılmaları gerekenlerin ayıklandığı rasyonel ve kapsamlı bir çerçevenin oluşturulması; vergi adaleti başta olmak üzere sosyal ve ekonomik bileşenler üzerinde olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer konu ise ortalama çıkarılma süresi 2 yıla düşen ve

kamuoyunda vergi afları olarak bilinen vergi yapılandırma kanunları ile vazgeçilen/azaltılan vergi yükümlülüklerine dairdir.

Bir yandan ekonomik zorluklar, diğer yanda mükelleflerin gönüllü uyum eksiklikleri ile vergi yapılandırma kanunlarına olağan ve düzenli bir şekilde başvurulması, maalesef vergi başta olmak kamu alacaklarının tahsil ve takip süreçlerinde de ciddi aksamalara neden olmaktadır. Sıklıkla başvuru bu yöntem, gelecekte af beklentilerini tetiklemekte ve vergi uyum derecelerini de sonuçta bizzat kendisi zayıflatmaktadır.

Olağanüstü koşullarda ekonomik gereksinimlere bağlı, dar kapsamlı kamusal yükümlülükleri yapılandıran ve kolaylaştıran düzenlemelerin bu özelliklerinden ayrı genel ve sürekli bir pratik haline dönüştürülmesi, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin bilinç seviyelerini olumsuz etkilemekte, özellikle kaynakta vergilendirilen ücretli ve sabit gelirliler açısından ise dezavantaj oluşturmaktadır.

Vergi harcamaları kadar bu alanın da disipline edilmesi, vergi yapılandırma kanunları yerine olağanüstü hallerde hangi vergisel tedbirin yürürlüğe konulacağına dair vergi kanunlarında genel ve soyut kuralların tanımlanarak hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanması, vergi adaletini aşındıran negatif etkilerin giderilmesinde önemli bir açılım olabilecektir.

### **1.5. Damga Vergisine Tabi Kâğıtlar Yeniden Ele Alınmalı Ve Adil Olmayan Düzenlemeler Revize Edilmelidir**

Adalet ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için esas alınan mali güç kavramı, ödeme gü-



cünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulludur; verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasını da gerekli kılmaktadır.<sup>13</sup>

Mali gücü gösteren göstergeler, gelir, harcama/işlemler ve servet şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Çoğu zaman harcama ve işlemler üzerinden alınan vergiler açısından adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanması mümkün olmamakta, gelir dağılımında en dezavantajlı kesimler ile en üst dilimde olanların ödedikleri vergiler, mali güce göre farklılaştırılmamaktadır. Ödenen bu tür vergiler de gelir azaldıkça artan oranlı bir hale bürünebilmektedir. Gelir gruplarının milli gelirden aldıkları paylar, yukarı yönlü evrildikçe, bu defa azalan oranlı bir tarife yapısına da de facto zemin hazırlamaktadır.

Aynı mal ve hizmet sepetinden faydalanan 2 farklı gelir dilimindeki kişilerin ödedikleri aynı harcama vergileri, aynı tutarlı taşınmaz satış işlemi için yine farklılaşmayan harç bedelleri veya emlak vergileri gibi örnekleri vermek mümkündür.

Vergilendirmede bu yükün gelir gruplarına göre ayrıştırılmaları, vergi tekniği açısından da bir o kadar zordur. Öyleyse yapılacak olan, diğerinin yükü artırlamıyorsa, bir bütün olarak vergi yüklerini aşağı çekecek ikinci en iyi modeli uygulamak bir alternatif olabilecektir.

Bu çerçevede damga vergisi özelinde,

- Ücret, maaş, yolluk vb. ödeme türlerinden özellikle ücretli ve sabit

gelirli kesim gelirlerinden yapılan damga vergisi kesintisinin kaldırılması,

- Vergi beyannamelerinden ödenecek vergi olup olmamasına göre farklılaşmayan maktu damga vergilerinin ödenecek vergi olması durumunda alınması, yapılacak inceleme ve denetimlerde aksi ortaya konulduğunda daha caydırıcı cezalarla tahsili cihetine gidilmesi,
- İhale uygulamaları ile ilgili olarak ihale makamı ile imzalanan sözleşmelerden alınan sözleşme damga vergisinin, ihale süresi tamamlanmadan tutarının aşağı yönlü zorunlu değişiklik hallerinde, hükmünden faydalanılmayan sözleşme farkına isabet eden tutarın mükellefine iade edilmesinin değerlendirilmesi,
- 488 sayılı DVK'ye ekli (2) sayılı tablo ile vergiden istisna edilen; ticari işlemlerle ilgili kâğıtlardan güncelliğini yitirmiş, ekonomik katkısı olmayan ve vergi kaybına yol açan maddelerinin bu vesile ile vergi kapsamına alınmaları,

yerinde bir adım olacaktır.

## 1.6. Tapu Harcı Tarifeleri, Ödeme Gücü ve Ekonomik Gerçeklere Uygun Düzenlenmelidir

Modern vergilendirme sistemlerinde çok kazananlardan çok vergi alınması, istisna ve muafiyetlerin azaltılması ve efektif uygulanması, kişisel gelirin tam kavranarak artan oranlı vergileme rejimi ile adil ve sürdürülebilir bir vergi anlayışının yerleştirilmesi, doğ-

13 AYM Esas Sayısı: 2017/117, Karar Sayısı: 2018/28

rudan vergiler oranının kamu gelirleri içindeki payının artırılması gibi temel başlıkları sıralamak mümkündür.

Ekonomik gelişmelere bağlı olarak sosyal tabakaların gelirden aldıkları paylar arasındaki açılan farklar, nispeten küçük ve orta ölçekli mükellef grubunun daralma dönemlerinde ayakta kalma ve işletmelerini devam ettirme kaygıları içinde, vergi olgusunun önemi arka sıralara doğru gerileme eğilimi göstermektedir. Bu eğilime karşın bazı kesimler ise gelirlerini artırmakta ve ekonomiden aldıkları pay yükselmektedir.

Vergilemenin esas alındığı ödeme gücü veya mali gücü temsil eden faktörlerden gelir, harcama ve servet üçlemesinde özellikle, gelirin harcanmayan kısmının dönüştüğü servet biçimleri taşınır ve taşınmaz varlıkların değer esaslı artan oranlı bir vergileme rejimine tabi kılınmaları kendi içinde adaleti sağlama kaygısı gütmektedir.

Servet vergisini, servetin değerini de içine alacak şekilde standart vergilemenin dışında mükellef arasında ayırıştırma eğilimi, aslında kısmen gelirin vergilendirme döneminde kavranamayan kısmının bu yolla vergilendirilmesi anlamına da gelmektedir.

Vergilendirmede nereden buldu sorusunun karşılığı olmadığı, gelirin net artış teorisinden ziyade kaynak ilkesine göre tespit edildiği bir sistemde, birikmiş gelirin farklı bir tezahürü servetin bu açığı kapatma iddiası karşılık bulmaktadır. Nihayetinde, gelirden doğabilecek vergi sapsması, servetin değer esaslı vergi yapısında düzeltilebilme imkânı bulabilmektedir.

Diğer taraftan, emlak vergisi ve tapu harcına

esas olmak üzere farklı değer tespit yöntemleri yerine artık standart bir uygulamaya geçiş zorunlu hale gelmiştir.

Emlak vergisi ve son olarak değerli konut vergisi için getirilen vergi değeri esaslı vergilemede olduğu gibi tapu harcında da rayiç bedel esaslı harç uygulaması yerine, topluca idarece revize edilmiş vergi değeri esasına geçilmesi ve oranların da buna bağlı makul seviyelere çekilmesi yerinde bir adım olacaktır.

Bu yapılırken özellikle gayrimenkul alım-satımlarına uygulanan rayiç bedelli uygulamalar, çoğu kez kayıtdışı işlemlere zemin hazırlamakta, gerçek bedelin bildiri yerine emlak vergisine esas vergi değeri üzerinden işlemler gerçekleştirilmektedir.

Emlakın değerine bağlı bir vergileme anlayışı ile bedeli karşılayan tüketicilerin tapu harcı da karşılayabilecek olmaları anlayışı birbirileri ile tezat ve ekonomik açıdan da değerlendirmeye muhtaçtır.

Günümüz koşullarında artan taşınmaz fiyatları dikkate alındığında, uzun yıllar birikimi ile tüketicilerin özellikle dar geliri ücretli kesimin marjinal maliyet olarak üstlendiği ilave tapu harcı ve diğer maliyetler, bardağı taşıran son damla olarak ciddi anlamda mali külfete neden olmaktadır.

Bu manada devlet eliyle yasal düzenlemelerin doğurduğu olumsuzlukların aşılabilmesi, yine pragmatik sonuçlardan hareket edilerek vergi değerinin gerekirse günümüz koşullarına uygun makul ölçülerde güncellenmesi ile karşılık bulabilecektir.

Yeni sistemde, gayrimenkullerin devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak

vergi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında alınan,

A. Tapu harcının emlak vergisine esas alınan tespit yönteminde olduğu gibi takdir edilen vergi değeri üzerinden hesaplanması, bir çözüm yöntemidir.

Bu uygulama sırasında, eski yöntem nazaran bir Hazine kaybının oluşması durumunda ise emlak vergisine esas vergi değerinin belli bir oranda artırılabilmesine dair Cumhurbaşkanına yetki verilmesi, tapu harcına esas oranın artırılması veya güncellenmiş vergi değerlerine göre kademelendirilmiş artan oranlı bir harç sistemi de düşünülebilecektir.

B. Diğer bir çözüm metodunda, 492 sayılı HK'ye ekli 4 sayılı Tarife'nin 13/a bendi kapsamındaki cins tashihi harçlarının beyanname verilmesi suretiyle tahsili uygulamasına son verilerek bundan böyle maktu esasa göre alınması metodunda olduğu gibi radikal bir adım atılarak emlak vergisi değerleri esas alınarak kademeli bir tarife cetveli oluşturulması ve bu cetvele göre de belirlenecek maktu bir vergileme yapılmasının doğru bir yaklaşım olacağı değerlendirilmektedir.<sup>14</sup>

Vergi değerlerinin rayiç değerlerine uygun tespit edilmesi bir yandan kentsel rantların vergilendirilmesinde olumlu katkı yapacak, diğer yandan alım-satım işlemlerinde doğru tutarlar üzerinden vergi ve harç alınmasını sağlayacaktır.<sup>15</sup>

## 1.7. Değerli Konut Vergisi Yerine Tek Ve Birleştirilmiş Bir Emlak Vergisi Sistemi Geliştirilmelidir

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi ve arsaların vergi değeri ile belli bir vergi değeri üzerinden hesaplanan mesken nitelikli taşınmazların vergi değeri üzerinden yıllık olarak hesaplanan, iki eşit taksitte ödenen bir servet vergisi türüdür.

1319 sayılı EVK'ye göre, emlak vergisi adı altında, bina vergisi, arazi vergisi (arsa ve arazi) ile değerli konut vergisi olmak üzere 3 temel servet vergisi türü yer almaktadır. Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanmaktadır.

Benzer şekilde, arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanun'un uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanmaktadır.

1319 sayılı EVK'nin 8 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde, söz konusu meskene ait bina vergisi oranı, 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra indirilmiştir.

14 Çolak, Mustafa, Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Zorlaştıran Bir Uygulama: Devirde Tapu Harcı Bilmecesi, Yaklaşım / Ocak 2010 / Sayı: 205

15 Memur-Sen Akademisi, Vergide Adalet Tespitler, Sorunlar, Çözümler, Yayınlanmamış Analiz Raporu, 2023.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>16</sup> ile emlak vergisine ek olarak getirilen bilahare, 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>17</sup> ile değiştirilen üç temel yeni vergi ihdasından biri de değerli konut vergisidir.

Son hali ile Türkiye sınırları içinde bulunan vergi değeri 5 milyon TL'nin üzerinde olan mesken nitelikli taşınmazların maliki, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarruf edenleri adına vergi değeri üzerinden artan oranlı olarak hesaplanan ve genel bütçe geliri olarak belediyelere pay verilmesi öngörülme, bir mülkiyet/servet vergisi türü olarak Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmaz olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmaz bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı, vergiden muaf olarak düzenlenmiştir.

2024 yılında uygulanacak tutar, 2023 yılına ait değerlerin 2023 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı olan (%58,46/2=) %29,23 (yirmi dokuz virgül yirmi üç) oranında artırılması suretiyle 12.880.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu çerçevede değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

Tablo 3. Değerli Konut Vergi Tarifesi

Matrah Dilimleri	Vergi Oranı
12.880.000 TL ile 19.321.000 TL arasında olanlar (bu tutar dâhil)	(Binde 3)
12.880.000 TL'yi aşan kısmı için	
25.763.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 19.321.000 TL'si için	(Binde 6)
19.323 TL, fazlası için	
25.763.000 TL'den fazla olanlar	
25.763.000 TL'si için 57.975 TL, fazlası için	(Binde 10)

oranında vergilendirilmektedir.

Mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değerinin yeniden değerlendirilmiş tutarı aştığı yılı takip eden yılın şubat ayının 20'nci günü sonuna kadar meskenin bulunduğu yer vergi dairesine beyanname ile beyan edilir. Vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur.

Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi dairesince tarh ve tahakkuk edilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir.

Servet vergilemesi alanında yeni bir vergi türü olarak getirilen düzenlemenin gerçek anlamda kişisel serveti bütüncül olarak kavramadığı, tek bir değer esasının mükellefler arasında haksız uygulamalara neden olabileceği, emlak vergisine ek olarak getirilmesi ve dolayısı ile aynı vergi konusu üzerinden

16 7 Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

17 20 Şubat 2020 tarih ve 31045 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

farklı adlar altında mükerrer vergilemeye yol açabileceği gibi değişik yaklaşımlar, zorunlu olarak farklı bir anlayışla değerlendirme yapılmasını gerekli kılan koşullar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu zorunluluğun halk katmanları arasında değerli konutun veya sahip olunan belli ölçüğü aşan servetin vergilendirilmesi haklılığından ziyade, mükellefler arasında yeterli düzeyde oluşturulmamış servet ayrıştırma mekanizmasının eksikliğinden kaynaklandığını söylemek daha doğru olacaktır.

Her düzenlemede olduğu gibi yapılan genel amaçlı bir düzenlemenin vergi gibi daha hassas ve anayasal koruma altına alındığı bir alanda, her bir mükellefin kendisi ile aynı durumda olan mükelleflerle aynı vergilemeye tabi tutulmasını sağlamak temeldir. Aynı şeyleri, farklı durumda olan mükelleflerin de farklı vergileme prensiplerine bağlı kılınmasında bulmak ve anlamlandırmak mümkündür.

Bütçe rakamlarına bakıldığında 2021 yılında 23 milyon TL, 2022 yılında 40 milyon TL, 2023 yılında 75 Milyon TL gelir elde edilmiş; 2024-2026 orta vadeli dönem için ise sırasıyla yaklaşık 115, 178 ve 212 milyon TL vergi rakamı tahsilati öngörülmüştür.

Rakamlar, verginin verimliliğinin yüksek olmadığını, kapsama giren değerli konut sayısının da nicel yetersizliğini göstermektedir.

Benzer şekilde,

- Emlak vergisi belediye vergisi niteliğinde iken, değerli konut vergisi genel bütçe geliri olarak öngörülmüştür.

- Emlak vergisi uygulamalarının aksine beyanname ile verilecek olması, beyana tabi diğer vergi kurallarına tabi olması, emlak vergisi sistematığının dışında uygulamalar olarak belirginleşmektedir.

Bu çerçevede, emlak vergisi sistematığı içinde kalmak koşulu ile pekâlâ çözüm üretmek ve çözümü halk katmanlarına mümkün olduğu kadar yaymak mümkün olabilecektir.

Öncelikle, bina ve gerekse arazi vergisinde, komisyonlar marifeti ile belirlenen değerleri, gerçek değerlerine yaklaştıracak bir anlayışla hareket edilmesi önemli ve gereklidir.

Tapu harcı uygulamasında mükelleflerin daha ziyade emlak vergisi değerini kullanarak bu yükümlülükleri yerine getirdikleri düşünüldüğünde, değerlemelerin piyasa rayıçlarına yakınsaması, bu anlamda ilk yapılması gerekenler arasında yer almaktadır.

İkinci prensip, istisna ve muafiyetler dışında kalan emlak vergi değerlerinin yapılan yeni tespitleri çerçevesinde ödeme gücü ilkesini esas alan bir yapıda, gelir vergisi tarifesinde olduğu gibi artan oranlı bir tarife modeline uygun verginin tahakkuk ettirilmesidir.

Bu prensiplere uygun olarak büyükşehir sınırları içindeki mesken nitelikli binalar için güncellenmiş vergi değeri ve oranları esas alınarak birleştirilmiş emlak vergisi tarifesi üzerinden aşağıdaki gibi kademeli, dilimli yıllar itibari ile güncellemeye tabi tutulabilecek, kendi içinde adil ve karşılanabilir ölçülerde bir vergileme yapılabilecektir.

Tablo 4. Birleştirilmiş Emlak Vergisi Örnek Vergi Tarifesi

Vergi Değeri	Vergi Oranı
4.000.000 TL ye kadar	0,002
6.500.000 TL'nin 4.000.000 TL'si için	0,0025
8.000 TL, fazlası	
9.000.000 TL'nin 6.500.000 TL'si için	0,003
14.250 TL, fazlası	
13.000.000 TL ve üzerinin 9.000.000 TL si için	0,0035
21.750 TL, fazlası	

Tarifeye göre, belli tutara kadar özellikle milli gelir içerisindeki payı ağırlıklı düşük ve alt gelir grupları için mevcut oran korunmakla beraber artan vergi değeri ile yüksek gelir dilimlerinin daha yüksek bir vergi ödeme yükümlülükleri doğmuş olacaktır. Model, tüm konutları vergi kapsamına aldığından (vergiden muaf olanlar hariç), kendi içinde adaleti sağlamaya da yardımcı olabilecektir.

Böylelikle bir yandan emlak vergisi sisteminin bozulmayacak, diğer yandan servetin gerçek değerinin emlak vergisi ölçüğünde kavranması ve makul karşılanması olasılığı ise artacaktır. Kademeli ve artan oranlı vergilemede emlakın bulunduğu bölge, niteliği veya kullanım özellikleri ve diğer durumlar dikkate alınarak düzeltmeler yapılabilecektir.

Meskenler için mevcut mevzuatta geliri bulunmama, sadece emekli geliri bulunma veya gazi, engelli, şehit dul ve yetimi olma gibi kriterlere bağlanan emlak vergisi muafiyetinin, geliri yoksulluk sınırı altında kalan, tek mesken sahibi tüm toplum katmanlarına

yaygınlaştırılması da vergi adaleti açısından olumlu bir adım olacaktır.

Yeni emlak vergisi sisteminde, elde edilen gelirlerin özellikle mahalli idare hizmetlerinin finansmanı ve ihtiyaçlarının karşılanması açısından bütün olarak bu idarelere tahsis edilmesi, bir yandan öz gelirlerini artıracak diğer yandan ödenen vergilerin hizmet ölçüğünde mükelleflerce doğrudan ve yerinde takibine ve yerindelik sorgulamasına da katkı verecektir.

Gerçek anlamda bir servet vergilemesinin ekonomik ve siyasi konjonktür, vergi sisteminde yapılacak diğer iyileştirmeler, kayıtdışı ekonomi ile mücadele sonucunda sağlanacak başarı ile normalleşecek koşullar altında değerlendirilmesi tabidir ki makul, anlaşılabilir ve kabul edilebilir sınırlar içinde bir tartışma atmosferinin öncelikle oluşmasına yardım edebilecektir. Bundan sonra nasıl, ne şekilde ve hangi ölçülerde bir vergi ihdasının gerekliliği ve yapılabilirliği daha rasyonel ele alınabilecektir.<sup>18</sup>

Emlak vergisi bahsinde son olarak, konut arz-talep dengesizliği ve yaşanan kira fiyat artışlarına ilişkin vergileme politikası konusunda neler yapılabileceğidir.

Bu noktada, vergiyi rasyonel alandan çıkararak, salma vergi eleştirilerine yol açacak keyfi düzenleme önerilerinden ziyade gayrimenkul gelirlerine yönelik teşvik edici, geçici ve hedefe odaklı düzenlemeler kullanılabilir.

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde hasıllardan indirilecek kalemlerin,

18 Çolak, Mustafa, Servet Vergilemesinde Değerli Konut Vergisine Alternatif Öneri ve Değerlendirme, Yaklaşım / Mart 2020 / Sayı: 327

konut arzını artırıcı mahiyette farklı düzeyde ve ölçülerde dizayn edilmesi ile sağlanacak vergi teşviklerinin, piyasayı regüle edici vasfı ön plana çıkarılabilecektir.

Öyle ki tek gayrimenkul hasılatından gider indirimi olarak kabul edilen iktisap bedellerinin %5'i ve 5 yıllık süre şartının birden fazla konutu bulunup bunların kiraya verilmesi halinde konutların tamamı için yuvarı yönlü esnetilmesi, bir vergi teşviki olarak sunulabilecektir. İndirimi mümkün olmayan kısmın da yeniden değerlendirme oranında artırılarak takip eden yıllarda gider fazlası olarak düşülmesi temin edilebilecektir.

Ayrıca indirim uygulaması, kiraya verilen konut sayısına göre de artırılarak farklılaştırılabilecektir.

Benzer şekilde götürü gider yöntemi ile hasılattan yapılabilecek %15 indirim oranının, kiraya verilecek konut sayısına göre artırımı şeklinde bir yöntem de takip edilebilecektir.

### **1.8. Verginin Yerinde ve Adil Kullanımı, Kamu Harcama Reformu İle Tahkim Edilmelidir**

Kamu malı yönetim sistemi, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'yla düzenlenmiş, 2006 yılına kadar yürürlükte kalmış ve AB sürecinde 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kanun'la gelir ve gider kalemlerinin modern bir anlayışla raporlanması, kayıtlara alınması, açıklanması, kamu mali yönetim sisteminde etkinlik, verimlilik ve

hesap verilebilirlik ilkelerinin yerleştirilmesi temel hedefler olarak belirlenmiştir.

Mevcut sistemde, kurum bütçelerinin oluşturulmasında öncelikle OVP'de öngörülen ödenek tavanları dikkate alınarak harcama büyüklüklerine karar verilmekte ve sonrasında bu harcamaları karşılayacak finansman kalemleri tahmin edilmektedir.

Kısaca bütçe hazırlanma süresinde temel espri, "önce harca sonra kaynak bul" esasına dayanmaktadır. Hal böyle iken, kamu gelirlerinin artırılması tamamen ekonomik birimlerin performansına ve vergi gelirlerinin seyrine bağlı olarak değişirken harcama performansı ise kurumların nedeli etkin bir harcama analizi yaptıklarına bağlı olarak değişmektedir. Vergi gelirleri ile karşılanamayan finansman açığının borçlanma ile karşılanması ise gelecek nesillerin vergi yüklerinin artışına işaret eden ertelenmiş bir vergi borcu niteliğine bürünmektedir.

Sonuçta vergi yükümlülüklerinin ödedikleri verginin karşılığını görmeleri, teorik olarak vergi gelirlerinden nispeten bağımsız hazırlanan harcamaların, ne kadar etkin, verimli ve hesap verilebilir bir tarzda gerçekleştiği ile sınırlı kalabilmektedir.

Bu aşamada bütçelerin hazırlanma sistematığı değişmeyeceğine göre, harcama kalemlerinin yerinde kullanım standartlarının belirlenmesi, yerindelik denetimine tabi tutulması, yöneticilerin belli periyotlarla harcama alanlarının sorgulanması ve denetimi suretiyle kamu kaynaklarında da kişisel sorumluluğun yerleştirilmesi gibi önlemlerin alınması lazımdır.

Mevcut sistemde kamu harcamaları, kurum bünyelerinde yer alan iç denetim, iç kontrol ve strateji birimlerinin dosya üzerinde yaptıkları incelemeleriyle sınırlı kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Bu süreçlerin tamamı kurum içinde ve kurum hiyerarşisi içinde tamamlanmaktadır.

Orta ve uzun vadede, vergi reformu yanında mutlaka eşanlı harcama reformu da yapılarak, kurumların kaynak kullanım etkinliğinin sorgulanmasındaki eksiklik ve aksaklıklar giderilmeli, yol gösterici, bir o kadar etkin ve caydırıcı bağımsız denetim süreçlerine tekrar hak ettikleri değer verilmelidir.<sup>19</sup>

### 1.9. Zorunlu Tüketim Ve İhtiyaç Ürünleri Teslimlerinde ÖTV/KDV İstisnası Tanımlanmalı ve ÖTV Listeleri Güncellenmelidir

ÖTV; dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme ile 16 adet vergi, harç, fon ve payının yürürlükten kaldırılması sonucu 2002 yılında oluşturulmuş olup, AB KDV mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak KDV'nin yanı sıra malların ithalat, imalat, satış veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi alınmasını sağlayan harcaması vergisidir.

ÖTV kapsamına giren mallar, 4760 sayılı ÖTVK'ye ekli 4 listede belirlenmiştir.

(I) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

- (A) Cetvelinde genel olarak benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil gibi akaryakıt ürünleri;

sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) doğal gaz ile söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, petrokok ve benzeri diğer mallar,

- (B) Cetvelinde solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri, gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi akaryakıt harici petrol ürünleri,

(II) sayılı listede, yarı römorklar için çekiciler, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımaya üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat, eğlence ve spor tekneleri gibi taşıtlar,

(III) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden oluşur;

- (A) Cetvelinde;
  - Alkollü içkiler, ○ Kolalı, meyvalı ve sade gazozlar, ○ Alkolsüz binalar, ○ 20.09 ve 22.02 G.T.İ.P. numaralarında sınıflandırılan ambalajlanmış ve/veya toptan teslim edilen; meyve nektarları, meyveli içecekler, limonatalar, enerji içecekleri, sporcu içecekleri, soğuk çay, soğuk kahve, tonik ve tatlandırılmış veya aromalandırılmış benzeri içecekler,
- (B) Cetvelinde;
  - Puro, sigarillo, sigara, nargile tütünü, enfiye veya çiğnemeye mahsus tütün gibi tütün mamulleri ve makaron;

(IV) sayılı listede ise genel itibarıyla, havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, kozmetik ürünleri, kürkler ve kürkten giyim eş-

19 Çolak, Mustafa (2012/423), a.g.e, s.279-280



yası, muzır neşriyat, sofrası, mutfak, tuvalet, yazıhane, ev tezyinatı ve benzeri işler için bazı cam eşyalar, manikür ve pedikür takım ve aletleri, altın veya gümüş kaplama kaşık, çatal ve kaşık-çatal takımları, klimalar, ısıtıcılar, beyaz eşyalar, elektrik motorlu araçların motorunu çalıştırmaya mahsus araç pilleri, küçük ev aletleri, cep telefonu, telsiz-telefon cihazları, mikrofon, hoparlör, kulaklık, amplifikatörler, ses kayıt ve çalma cihazları, televizyon, projektör, kamera, ses ve görüntü cihazları, uzaktan kumanda cihazı, inci ve kıymetli taşlardan mamul saat kayışları, tabancalar ve diğer ateşli silahlar ile sürgülü silahlar, kristal avizeler, bazı oyun eşyaları, hayvansal maddelerden süs eşyaları gibi mallar yer almaktadır.

Diğer taraftan ÖTV ve KDV'ye tabi mal ve teslimler açısından 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un;

- 26 ncı maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (g) bendindeki "Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik virconia)" ibaresi "Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi," şeklinde değiştirilmiştir,
- 116 ncı maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan aşağıda G.T.İ.P. numaraları ile vergi oranları belirtilen mallar, 11.09.2014 tarihinden geçerli olmak üzere listeden çıkarılmıştır.

Tablo 5. ÖTV Listesinden Çıkarılan Mallar

G.T.İ.P.	Mal İsmi	Oran
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
7104.90.00.00.19	Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar) Diğerleri	20
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	20

Düzenlemeler sonrası; söz konusu KDV istisnası, kıymetli taşların Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa içinde veya ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesini kapsamaktadır.<sup>20</sup>

Buna göre, tutarı ne olursa olsun işlenmiş kıymetli bir taşın (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) ithalinde değişiklik öncesi alınan %20 ÖTV; borsaya teslimi halinde %20 KDV de hesaplanmayacaktır.

Yukarıda 4 liste halinde sayılan ve sadece malları kapsamına alan ÖTV uygulamasının, yürürlüğe girdiği dönemden itibaren gelişen ve dönüşen ekonomik koşullara paralel güncellenmesi de kaçınılmaz ve ertelenebilir bir gerekliliğe dönüşmüştür.

Bu kapsamda;

- Yürürlüğe girdiği tarihte özel tüketim yapısına uygun olan bazı mal gruplarının geline nokta zorunlu, kaçınılmaz ve temel ihtiyaç maddeleri hüviyetleri nedeniyle listeden çıkarılmaları, bu mal gruplarının genel harcama vergisi ile yetinilmesi,

- Bazı mal gruplarının ise sisteme dâhil edilerek oluşabilecek hazine gelir kaybı ve vergi adaleti açısından düzenleme yapılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlk bakışta hanehalkının yaşamını sağlıklı bir

şekilde sürdürülebilmesi için gerekli olarak tüketim ürünlerinden;

- Klima cihazları,
- Buzdolapları,
- Termosifonlar,
- Gazla veya katı yakıtla çalışan su ısıtıcılar,
- Bulaşık yıkama makineleri,
- Traş köpüğü
- Traş kremi,
- Traş makineleri,
- Traş sabunları,
- Çıt çıt tırnak makasları,

gibi kalemlerin ÖTV kapsamından çıkarılması gerekir.

Özellikle artık günlük yaşamın vazgeçilmez bir parçası haline gelen binek otomobillerde yerli üretimi ve sanayiye de teşvik edecek bir yöntemle, geçmiş dönemlerde yapıldığı üzere ÖTV indirim/istisnaları yeniden gündeme alınabilecektir.

2003-2018 yılları arasında belli yaşın üzerindeki araçların trafikten çekilerek hurdaya ayrılmaları veya ihraç edilmeleri şartları ile yeni bir aracın iktisabında ÖTV indirimleri sağlanmış, şehirçi taşımacılık faaliyeti ile ticari yük taşımacılığı faaliyeti kapsamında maliki olduğu taşıtların yenilenmesi amacıyla, alınacak araçlara ilk iktisabında ÖTV istisnası<sup>21</sup> imkânı getirilmiştir.

Son dönemde ise Yükseköğretim Öğrenci-

20 KDV Uygulama Genel Tebliği

21 4760 sayılı ÖTVK geçici m.3-7103 sayılı Kanun geçici m.1, 6745 sayılı Kanun m.54

lerine Teknolojik Cihaz ve İnternet Desteği Verilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ<sup>22</sup> ile piyasa bedeli 9.500 TL'yi geçmeyen mobil telefonlarda KDV ve ÖTV tutarı kadar, bilgisayarlarda ise KDV tutarı kadar yükseköğretim öğrencilerine verilecek teknolojik cihaz desteği sağlanmıştır.

Yukarıda verilen örneklerle benzer şekilde ticari nitelik arz etmeyen, hanehalkı bazlı ve tek araçla sınırlı, belirlenecek eşik değere kadar binek araçların belli bir süre satılmamak ve devredilmemek kaydı ile ÖTV oran indirimi ile iktisabı mümkün olabilecektir. Uygulama yapılırken, belli yaşın üzerindeki araçların trafikten çekilmesi, yeşil enerji ve çevre uyumlu olanlara öncelik verilmesi, sistemin olumlu ve yan kazanımları olarak dikkate alınabilecektir.

KDV boyutunda da temel gıda ürünleri başta olmak üzere zorunlu ve yaşamsal değeri bulunan tüketim ürün teslimlerinin istisna kapsamına dâhil edilmesi, orta/düşük veya sabit gelirliler açısından dolaylı vergi yükünü azaltan bir açılım olabilecektir.

Diğer taraftan toplum sağlığı ve kamusal fayda parametresi de gözetilerek vergi tabanını genişletecek,

- Eğitim ve zorunlu kullanım alanları dışında, belli tutar ve nitelikteki bilgisayar ve diğer elektronik ürünler,
- Özellikle çocukların sağlıkları ve gelişimleri üzerinde zararlı olduğu kadar kamusal sağlık harcamalarının artışı tetikleyen tüketim maddeleri,

- İnsansız hava araçları (dronelar)<sup>23</sup>,
- Bazı kıymetli maden ve taşlar (3065 sayılı KDVK'nin 17/4-g kapsamında KDV'den istisna edilmiş külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci),
- ÖTV'si hâlihazırda % 0 olarak uygulanan yolcu ve gezinti gemileri, yat, kotra ve tekneler,<sup>24</sup>

gibi malların ise ÖTV listelerine dâhil edilmeleri, yapılacak kapsamlı çalışmada ele alınması gerekli başlıklardan birkaçını oluşturmaktadır.

### 1.10. Ücretlerin Vergilendirilmesi Aile Temelli, Ayrı ve Bağımsız Bir Tarifede Düzenlenmeli ve Damga Vergisi Kesintisi Gözden Geçirilmelidir

TÜİK, Gelir Dağılımı İstatistikleri, 2022 verilerine göre, en yüksek eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirine sahip %20'lik grubun toplam gelirden aldığı pay bir önceki yıla göre 1,3 puan artarak %48'e çıkarken, en düşük gelire sahip %20'lik grubun aldığı pay 0,1 puan azalarak %6 olmuştur.

Gelir dağılımı eşitsizliği ölçütlerinden olan ve sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitliği, bire yaklaştıkça gelir dağılımında bozulmayı ifade eden Gini katsayısı, bir önceki yıla göre 0,014 puan artış ile 0,415 olarak tahmin edilmiştir.

22 14 Kasım 2023 tarih ve 32369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

23 Bkz. [https://files.igmd.org.tr/doc/dokumanlar/drone\\_gtip.pdf](https://files.igmd.org.tr/doc/dokumanlar/drone_gtip.pdf)

24 [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv\\_oranlari\\_tum/18112023\\_II\\_sayili\\_liste.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/18112023_II_sayili_liste.pdf)

Tablo 6. Hanehalkı Gelirine Göre Gelir Dağılımı Göstergeleri, 2013-2022

Anket Yılı	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Gelir Referans Yılı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
P80/P20 Oranı	7,7	7,4	7,6	7,7	7,5	7,8	7,4	8,0	7,6	7,9
P90/P10 Oranı	13,6	12,6	13,3	13,6	13,4	13,7	13,0	14,6	13,7	14,2
Gini Katsayısı	0,400	0,391	0,397	0,404	0,405	0,408	0,395	0,410	0,401	0,415
Gini Katsayısı (sosyal Transferler Hariç)	0,451	0,446	0,454	0,465	0,468	0,473	0,463	0,470	0,482	0,487
Gini Katsayısı (Emekli ve Dul-Yetim Maaşı Dahil Diğer Tüm Sosyal Transfer Gelirleri Hariç)	0,407	0,399	0,406	0,412	0,414	0,417	0,405	0,420	0,419	0,423

Kaynak: TÜİK

Toplumun;

- En yüksek gelir elde eden %20'sinin elde ettiği payın en düşük gelir elde eden %20'sinin elde ettiği paya oranı şeklinde hesaplanan P80/P20 oranı 7,6'dan 7,9'a,
- Gelirden en fazla pay alan %10'unun elde ettiği gelirin en az pay alan %10'unun elde ettiği gelire oranı şeklinde hesaplanan P90/P10 oranı ise 13,7'den 14,2'ye yükselmiştir.

Aynı dönem işgücü ödemelerinin gayrisafi katma değer içindeki payı 2020 yılında %32,9, 2021 yılında %30,1 ve 2022 yılında %26,3 olarak gerçekleşmiştir. Net işletme artışı/karma gelirin payı ise 2020 yılında %49,4, 2021 yılında %52,3 iken 2022 yılında %53,7'ye yükselmiştir.

OECD, "Taxing Wages 2023: Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries" raporunda yer alan tespitlere göre, ortalama ücretler ve vergi sonrası reel gelirler OECD genelinde reel olarak düşüş kaydetmiştir.

Ortalama ücretler 2021-2022 yılları arasında tüm OECD ülkelerinde nominal olarak arttı, ancak 38 ülkeden 35'inde reel olarak azalmıştır. Türkiye de ise reel ücretlerde (-%8,8) oranında bir azalma görülmüştür.

Milli gelir gerçekleştirmeleri, işgücü ödemelerinin ya da ücret ve emek gelirlerinin 2020 yılından itibaren bir düşüş gösterdiği, buna karşın işletme gelir ve kârların da ise bir yükselişe işaret etmektedir.

Vergi adaleti açısından emek-sermaye gelirlerinin ayrımlandırılarak farklı vergilendiril-

meleri, işgücü ödemelerinde vergi ve diğer mali yüklerin aşağı çekilerek hanehalkı gelirleri üzerindeki vergi etkisinin sınırlandırılması bu anlamda önem arz etmektedir.

Asgari ücrete isabet eden vergi istisnası, son dönemin en kapsayıcı ve olumlu gelişmelerinden biri olarak kabul edilirken, tüketim vergilerinin vergi gelirleri içinde artan payı ve giderek yükselen grafiği, özellikle sabit gelirliiler açısından bu pozitif etkinin sonuçlarını dolaylı olarak bertaraf etmektedir.

Bu kapsamda öncelikle kayıtdışılık ve vergi kayıp/kaçığı ile etkin mücadele, dolaylı vergi yoğunluğunun azaltılarak gelir ve kazanç vergilerine ağırlık verilmesi ve böylelikle oluşacak mali alanın, aşağıda yer verilen önerilerde olduğu gibi ücret ve emek gelirleri üzerindeki vergisel yükün aşağıya çekilmesi ve ekonomik olumsuzlukların azaltılmasına hizmet etmesi mümkün hale gelebilecektir.

### ***A-Ayrı ve Bağımsız Bir Tarife İle Yaşam Koşullarına Uygun Matrah Dilimleri Tespit Edilmelidir***

5479 sayılı Kanun'la<sup>25</sup> değiştirilmeden önce 193 sayılı GVK'nin 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi, ücret ve ücret dışı gelirlere yönelik 2 farklı tarife şeklinde düzenlenmiştir.

Ücret gelirleri, diğer gelir türleri için tarifede yer alan vergi oranlarının beş puan indirilmek suretiyle vergilendirmeye tabi tutulmaktayken, 5479 sayılı Kanun'un 1 inci maddesiyle 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulamasına son verilmiştir.

Değişiklikten önceki ve sonraki tarifeler şu şekildedir:

**Tablo 7. Ücret Gelirleri 2005 Vergi Tarifesi**

2005 Yılı Ücret Gelirleri						
6.600	liraya kadar					% 15
15.000	liranın	6.600	lirası için	990	lira, fazlası	% 20
30.000	liranın	15.000	lirası için	2.670	lira, fazlası	% 25
78.000	liranın	30.000	lirası için	6.420	lira, fazlası	% 30
78.000	liradan fazlasının	78.000	lirası için	20.820	lira, fazlası	% 35

25 Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun: 8 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 8. Ücret Dışı Gelirler 2005 Vergi Tarifesi

2005 Yılı Ücret Geliri Dışındaki Diğer Gelirler						
6.600	liraya kadar					% 20
15.000	liranın	6.600	lirası için	1.320	lira, fazlası	% 25
30.000	liranın	15.000	lirası için	3.420	lira, fazlası	% 30
78.000	liranın	30.000	lirası için	7.920	lira, fazlası	% 35
78.000	liradan fazlasının	78.000	lirası için	24.720	lira, fazlası	% 40

Tablo 9. 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2006 Yılı Gelirleri (Ücret Geliri Dahil Tüm Gelirler İçin)						
7.000	liraya kadar					% 15
18.000	liranın	7.000	lirası için	1.050	lira, fazlası	% 20
40.000	liranın	18.000	lirası için	3.250	lira, fazlası	% 27
40.000	liradan fazlasının	40.000	lirası için	9.190	lira, fazlası	% 35

Yapılan değişiklikle ücret gelirleri ve diğer gelirler arasındaki ayırım kaldırılarak tek tarife uygulamasına geçilmiş, yeni tarifenin ilk iki diliminde beşer puan indirim yapılmak suretiyle diğer gelirlerle ücret gelirlerinin vergi oranları eşitlenmiştir. Toplam dilim sayısı dörde indirilmiş olup üçüncü dilimdeki oran %27 ve son dilim ise %35 olarak belirlenmiştir. Bu yolla ücret dışı gelirlere %35'lik orana giren matrahta bir avantaj, ücret gelirlerinde ise dezavantaj meydana gelmiştir.<sup>26</sup>

Düzenlemeye karşı AYM'ye açılan iptal davası sonucunda mahkeme, 15 Ekim 2009 toplantısında; 5479 sayılı Kanun'un 1 inci

maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan;

1. 40.000 TL'den fazlasının 40.000 TL'si için 9190 TL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası %35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden iptaline,
2. İptal hükmünün Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine

karar verilmiştir.

Kararda, Anayasa'nın 55 inci maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, devletin

26 Üstün, Ümit Süleyman, Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, Sa. 2, s.595-596

çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı, Anayasa'nın 73 üncü maddesindeki 'mali güç' ilkesi adaletli bir ücret elde etme ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesinin, 'adalet' ilkesini de zedeleyeceğine vurgu yapılmıştır.<sup>27</sup>

Ücret gelirlerinin diğer gelir türlerine göre yapısı, gelir akımlarını enflasyonist koşullarda ayarlama konumu, vergi ödeme güçleri, geçinme endeksleri gibi objektif kriterler dikkate alınarak aynı zamanda ülke sosyoekonomik koşulları hesaba katılmak suretiyle ayrı bir tarife ile vergilemesi daha uygun bir hareket tarzı olacaktır.

Bu çerçevede, sabit gelire sahip olan başta memurlar ve diğer ücretlilere yönelik elde edilen gelirin büyüklüğüyle mütenasip sırasıyla %5, %10 ve %15 oranlarından oluşan bir vergi tarifesi tesis edilmeli, matrahlar da enflasyonist etkiler göz önüne alınarak yeniden düzenlenerek artırılmalıdır.

Matrah dilimlerinin güncellenmesinde, ücretli aleyhine reel kayıplara neden olmayacak<sup>28</sup> bir yöntemin benimsenmesi de ayrıca önem taşımaktadır. Zira, nominal olarak artan ve matrah dilimlerinin bu artışa uygun güncellenmesindeki gecikmeler, üst gelir matrahlarına ve dolayısı ile yüksek vergi

oranlarından vergi kesintisine, asgari ücret istisnasına rağmen, neden olmaktadır.

Öte yandan yeni vergi tarifesi modelinin, eski vergilendirme sistemine göre artan bir vergi yüküne sebebiyet vermemesi, kayıt dışı istihdamla mücadele ve kayıt dışı ücret gelirlerinin sisteme entegrasyonu, ücret gelirlerinin gerçek değerleri üzerinden bildirim ve beyanına katkı sağlaması da beklenen faydalar olarak sayılabilecektir.

Yeni modelde, TÜİK Yoksulluk ve Yaşam Koşulları istatistikleri de dikkate alınarak özellikle ücret vergi tarifesinin ilk diliminin yıllık bazda yoksulluk sınırı altına düşmesi temin edilmelidir. Hâlihazır uygulanmakta olan asgari ücret istisnasının da buna uygun yapılandırılması, vergi yükünün yoksulluk sınırı seviyesine kadar ortadan kaldırılmasına hizmet edebilecektir.

Ek olarak, bir nevi negatif gelir vergisi modeli şeklinde, yoksulluk sınırı altında gelir elde edenlere gelirleri ile bu eşik arasındaki kısma isabet eden verginin bir transfer ödemesi şeklinde ücretlerine yansıtılması da, vergi yükünün sosyal adalet ilkesine uygun paylaşım sürecine katkı verebilecektir.

### ***B-Vergi Tarifesi, Medeni Durum ve Çocuk Sayısına Göre Farklılaştırılmıdır***

193 sayılı GVK'de, 22/12/2021 tarihli ve 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

27 (AYM, E.2006/95, K.2009/144, 15/10/2009 )

28 Memur-Sen Akademî, Vergide Adalet Tespitler, Sorunlar, Çözümler, Yayınlanmamış Analiz Raporu, 2023.

ile yapılan düzenleme da ile 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı GVK'nin 32 nci maddesinde düzenlenmiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırılmış, asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri vergi dışına çıkarılmıştır.

Kaldırılan asgarî geçim indirimi modeli, medeni durum ve çocuk sayısı dikkate alınarak; ücretin elde edildiği takvim yılı asgarî ücretin yıllık brüt tutarının;

- Mükellefin kendisi için %50'si,
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u,
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5,
- Üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5'ine isabet

eden tutarlarının gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanmıştır.

Çocuk sayısı artıkça, uygulanan indirim oranı da 100% olarak gerçekleşebilmektedir.

Dolayısı ile mükellefe aslında geçim koşulları dikkate alınarak vergiden indirilecek tutar da artırılarak bir nevi aile harcamalarının finansmanı konusunda bir iyileştirme yapılmaktadır.

Yeni getirilen model asgari ücret istisnası ise medeni durum, çocuk sayısı veya evli-bekâr ayrımına gitmeden tüm çalışanlar açısından

asgari ücrete isabet eden verginin, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi yöntemi ile özellikle bir fark oluşturma yöntemini benimsememiştir.

Anayasa'nın 41 nci maddesinde, ailenin Türk toplumunun temeli olduğu, devletin, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması için gerekli tedbirleri alacağı hükme bağlanmıştır.

Ailenin korunması, devletin aile temelli alacağı ve yürürlüğe koyacağı ekonomik ve sosyal program ve politikalar kadar vergilendirme alanında atacağı düzenlemelerle de karşılık bulabilecektir.

Ücret ve emek gelirleri sahipleri açısından özellikle yürürlüğe konulacak ilave vergi istisnaları ile sağlanacak pozitif ayrımcılık, vergide adalet ilkesinin tesisi kadar aile kurumunun ekonomik ve mali imkânlarla desteklenmesine de hizmet edecektir.

Anayasa'da ifadesini bulan verginin sosyal adaleti sağlama gayesi, kişinin ailevi ve kişisel durumlarını da dikkate alan mali güce vergilendirme ilkeleri bir arada değerlendirildiğinde asgari ücret istisnasının aile temelli geliştirilebileceği bir alanın oluşmasına da katkı sunabilecektir.

Önerilen modelin ilk aşamasında;

- Bekâr çalışan için asgari ücret ölçüsünde,
- Herhangi bir geliri olmayan eşi için ilave %10 artırımlı,
- Çocukların her biri için %5 artırımlı, bir vergi istisnasının yeni sistemle birlikte ele alınması düşünülebilecektir. Bu durumda, yapılacak vergi indirimi tutarı,



kişinin ücretinden hesaplanan vergi tutarını da aşmayacaktır.

Modelde ikinci bir alternatif ise yukarıda belirtilen veya farklı oranlarda ele alınacak istisna tutarları ile hesaplanan verginin, asgari ücret istisnasına isabet eden vergiyi aşan kısmının kişiye ödenmesi şeklinde bir uygulama geliştirilebilecektir.

### ***C-Ücretlerden Kesilen Damga Vergisinin, Gelir Vergisini İkame Eden Yapısı Düzeltilmelidir***

193 sayılı GVK'nin 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (18) numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren asgari ücret tutarına isabet eden ücretler, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı kadar olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi kesintisi yapılacak, bu tutara denk gelen gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Hizmet erbabının asgari ücretiyle birlikte mesai ücreti, sosyal yardım, ikramiye gibi ücret sayılan gelirler elde etmesi durumunda ise toplam ücret gelirinin; ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tuta-

rından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan kısmı gelir vergisinden istisna olacak, bu tutarı aşan kısım vergilendirilecektir.

Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde 193 sayılı GVK'nin 31 ve 63 üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanun'un 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi hariç 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dâhil edilmeyecektir.

Özellikle kamuda çalışan memur ücretlerini oluşturan kalemlerin bazıları vergiye tabi iken bazıları da ilgili kanuni düzenlemelere göre gelir vergisi kapsamı dışında tutulmuştur. Bununla beraber damga vergisi açısından ise birkaç örnek hariç böyle bir istisnaya rastlamak mümkün değildir.

Yani kişinin brüt ücretinin neredeyse tamamı damga vergisine tabi iken (*Tüm maaş unsurlarından- aile yardımı ödeneği, çocuk yardımı ve 375 sayılı KHK'nin 28 inci maddesine göre ödenen ek tazminatlar hariç - binde 7,59 oranında*) damga vergisi kesilmektedir) gelir vergisine tabi olan kısmı istisnalar nedeniyle küçülmekte ve asgari ücret istisnası seviyesini aşarak vergiye tabi tutulması takvim yılının son çeyreğini bulabilmektedir.

Tablo 10. Ücret Kalemlerinden Yapılan Vergi Kesintileri

Bazı Maaş Unsurları	Gelir Vergisi	Damga Vergisi
Gösterge Aylığı	✓	✓
Ek Gösterge Aylığı	✓	✓
Taban Aylığı	✓	✓
Kıdem Aylığı	✓	✓
Zamlar (yan ödeme)	✓	✓
Tazminatlar*		✓
Makam Tazminatı		✓
Temsil Tazminatı		✓
Görev Tazminatı		✓
Ek Ödeme (375 m.9)		✓
Nöbet ücreti		✓
Yabancı dil tazminatı		✓
Tazminat (375 ek madde 10)		✓
Ücret (375 ek madde 10)	✓	✓

\*Özel Hizmet, Eğitim Öğretim, Din Hizmetleri, Emniyet Hizmetleri, Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet, Denetim, Adalet Hizmetleri ve Diğer Tazminatlar

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, özellikle kamu personeli açısından tüm maaş unsurlarının damga vergisine tabi tutulması nedeniyle brüt ücret üzerinden yapılan vergi kesintisi, asgari ücrete isabet eden damga vergisi kesintisini aşmaktadır. Bu ise çoğunlukla ödenecek gelir vergisi olmamasına karşın maaş için düzenlenen kâğıtlardan kesilen damga vergisi kesintilerini ana bir vergilendirmeye dönüştürmektedir.

Sorunlu bu vergi yapısının düzeltilmesi için gelir vergisine tabi unsurlar açısından damga

vergi matrahının belirlenmesi, asıl vergiyi aşan bir kâğıt vergisi ikileminin ortadan kaldırılması açısından makul bir çözüm olabilecektir.

İş Kanununa tabi çalışan işçilerde ise ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak ve diğer ödemeler üzerinden *sınırlı istisnalar hariç* kaynakta gelir vergisi kesilmekte, bu açıdan gelir ve damga vergisi matrahları birbirine yakınsamaktadır. Bu ücretli kesim açısından üst vergi dilimlerine göre vergilendirme daha hızlı gerçekleşmektedir.

Yukarıda önerildiği üzere, yoksulluk sınırı dikkate alınarak ve asgari ücret istisnasının buna uygun yapılandırıldığı bir vergi tarifesi modeli ile işçiler açısından da dezavantajlı durumun bertaraf edilmesi mümkün hale gelebilecektir.

### 1.11.Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Net Artış Modeli Uygulanmalıdır

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede dönüm noktasını, mükelleflerin harcama ve tasarruflarının vergisi ödenmiş veya istisna edilen gelir kaynaklarından sağlandıklarını ispat etmelerinin yasal düzenlemeye bağlanması oluşturmaktadır.

İnsanların hangi kaynaklarla nasıl yaşadıkları ve bu kaynakları nereden sağladıklarını sorgulayacak bir kaynak bulunmadan, kayıtdışılık mücadelesinde bir başarı ve doğrudan sonuca götürmeyecektir.

Bu bağlamda, 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunla<sup>29</sup> 193 sayılı GVK'nin 1 inci maddesinde düzenlenen gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi yerine net artış teorisi benimsenmiştir. Yeni tanımla, vergi dışı bırakılan kaynakların vergilenmesi ile ekonomik etkinliğin sağlanması ve vergilendirilmeyen kaynaklar nedeniyle oluşacak kaynak tahsisinin çarpıtılmasının önlenmesi hedeflenmiştir.

Yeni düzenleme ile gelirin konusunu oluşturan gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına

kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olarak tasnif edilmiştir. Bir başka deyişle, vergilendirilebilir gelir, mükellefin dönem sonu servetinden dönem başı servetinin çıkarılıp dönem içi tüketiminin eklenmesi şeklinde ifade etmek mümkündür.

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişikliği müteakip VUK'nin 30/7 nci maddesi;

*“Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır”* şeklinde düzenlenmiştir.

Böylelikle mükelleflerin harcama ve tasarruflarının vergisi ödenmiş veya istisna kazançlardan oluştuğunu ispat edememeleri durumunda inceleme suretiyle vergilendirilmesi mümkün hale gelmiştir. Ancak 1997 yılı ortalarında Güneydoğu Asya'yı etkisi altına alan ekonomik kriz ve durgunluğa bağlı olarak, 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olması öngörülen net artış teorisi ile gelirin tespiti ve yeniden tanımı, 4444 sayılı Kanun'la, 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir.

Bu ertelemeye rağmen, 4783 sayılı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair

29 29/7/1998 tarih ve 23417 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete

Kanun'la<sup>30</sup> ekonomiye olumsuz etkileri, kamuoyunda düzenlemeye olan güvensizlik, düzenlemenin beklenen etkiyi sağlamaya çağı konusunda ileri sürülen gerekçelerle gelirin tanımıyla ilgili düzenlemelerde, 4369 sayılı Kanun öncesine dönülmüştür.<sup>31</sup>

4369 sayılı Kanun'la getirilen ve bilahare değişik gerekçelerle kaldırılan, gelirin saptanmasında net artış teorisinin uygulanması, gelinen noktada bir gereklilik olarak görünmektedir.

Verginin genelliği ve mali güce göre alınması ilkeleri, vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesini amaç edinmiştir. Gelir, sermaye ve tüketim de ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergeler olarak kabul edilmektedir. Mali güç, vergi ödeme gücünün kaynağı ve varlık nedenidir.

Vergilendirme amacıyla beyan edilen gelir, servet, tüketim ve ödenen vergi tutarlarının birbirleri ile tutarlı olması gerekir. Yani kişinin geliri; ödediği vergi, tüketim ve servetindeki dönemsel değişimin toplamından ibarettir. Akım kalemleri olan gelir ve tüketimin aksine servet kaleminin kavranması kolaydır. Resmi sicil kayıtları, bankacılık sistemi ve diğer kaydi ortamlar kanalı ile rahatlıkla tespit edilebilecektir.

Burada gelir, tüketim ve servet kalemlerinden herhangi ikisinin tespiti, üçüncü değişkenin tespitini kolaylaştıracaktır. Geliri doğru tespit edebilirsek, mükellefin diğer iki vergi kaynağını eksik veya düşük gösterme-

si halinde diğerin matrahı artacaktır. Kısaca vergi kaynakları arasından denge ve eşitlik, birindeki düşüş ve yanlış bilgiyi, diğerindeki matrah artışı ile telafi edebilecektir.<sup>32</sup>

Net artış teorisine ikinci bir alternatif ise vergi idaresinin kişilerin mali işlemleri ve parasal hareketlerinden vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan gelir ve kazançlardan oluştuğu kanıtlanmayan durumlara yönelik izaha davet müessesesini işletmesidir.

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına dair emareler bulunduğu yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükelleflerin davet edilerek izahata bulunmalarına imkân tanınması, izaha icabet durumunu ifade etmektedir.

İzaha davet ile vergi idaresi ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Bu çerçevede, 213 sayılı VUK'nin mülga 370 inci maddesi, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile «İzaha davet» başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sisteminde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

30 09.01.2003/24988 sayılı Resmi Gazete

31 Çolak(2012/423), a.g.e, s..240-241

32 Çolak (2012/423), a.g.e., s.315-316

İzaha davet kapsamında değerlendirilecek konulardan bazıları;

- Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi.
- Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar.
- Kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunanlar,
- Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler.
- Tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar.

Haklarında ön tespitte bulunulan mükelleflere, izaha davet yazısı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tekrar iletılarak izahat veya ön tespitim niteliğine göre

aşağıdaki işlemler tesis edilir:

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.
2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde;
  - Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi,
  - Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi,
  - Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla;

Vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden 20% oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Bu kesilen ceza, tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilir.

3. Mükellef hakkındaki ön tespitlerin, verginin 213 sayılı VUK'nin 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde mükellefler izaha davet edilmez.

Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan belge tutarı, bir takvim yılında (2024 yılı için 500.000 TL) yi veya ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan

mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir.

Bu mükelleflerde otuz gün içerisinde;

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi,
  - Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi,
  - Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden 20% oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.
4. Kendisine izaha davet konusu ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak pişmanlık hükümlerinden ise yararlanamaz.

Bu hükümler kapsamında özellikle vergi idaresi ve MASAK veri sisteminden faydalanılarak şüpheli finansal hareketler başta olmak üzere kişi ve işletmelerin işletme ölçekleri, mali yapıları, sektörel durumları, vergi kapasiteleri vb. belirlenecek temel kriterler çerçevesinde olağan dışı ekonomik faaliyetlerine yönelik izaha davet müessesesi de bir alternatif olarak işlev görebilecektir.

Yapılacak olan, HMB vergi denetim, uygulama ve kara para aklamayı önleme konusunda görev alan birimlerin bir koordinasyon dâhilinde sahip oldukları veri ambarı ve bilgi işlem kapasitelerini kullanarak, izaha davet edilebilecek bir çerçeveyi yeniden şekillendirmeleri olabilecektir.

Delaysı ile elde edilecek verilerle uyumlu mükelleflerin sisteme daha rahat adaptas-

yonu, sistem dışı ve kayıtdışı faaliyetlerine devam etme iradesinin ortaya koyan mükellefler açısından mali ve kriminal suçların en başından yayılmadan önlenbilmesinde de etkin bir rol üstelenebilecektir.

### 1.12. Dijital Varlıkların Kavranması ve Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmalar Tamamlanmalıdır

2024-2026 dönemini kapsayan OVP'nin kamu maliyesine ilişkin kısmında vergi hedefleri maddeler halinde belirtilmiş ve metin sonunda Öncelikli Reform Alanlarına Yönelik Düzenlemeler bölümünde bir takvimlendirme ile vergi politika hedefleri zaman dilimine bağlanmıştır.

Programda yer alan önemli bazı vergi hedeflerinden biri de dijital varlıklara yönelik kayıt dışılığı engelleyecek mevzuat çalışmalarının yürütülmesidir.

Türkiye'de günümüz itibariyle kripto varlık kullanıcılarının hakları, ödev ve yükümlülükleri ile ilgili özel düzenlemelerin yer aldığı birkaç küçük istisna hariç yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kripto varlıkların başkaca bir varlık tarafından güvenceye bağlanmamış bulunmaları, fiyatlamasındaki oynaklık ve belirsizlikler, hukuki bir mevzuatla düzenlenmedikleri gibi varlık sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyucu mekanizmalardan yoksunluk, ciddi anlamda soru işaretlerini gündeme getirmektedir.

Vergi, sermaye piyasaları ve ödeme sistemleri karşısındaki durumları da net olarak ortaya konulamamıştır. Merkez Bankası tarafından, yürürlüğe konulan Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yö-

netmelikle resmi olarak ilk defa kripto varlık tanımı yapılmış ve bir başlangıç olarak ödeme sistemlerinde kullanılmasına dönük bir takım yasaklamalar getirilmiştir.

Buna göre, kripto varlıklar, ödemelerde doğrudan veya dolaylı şekilde kullanılamaz, doğrudan veya dolaylı şekilde kullanılmasına yönelik hizmet sunulamaz.

Ödeme hizmeti sağlayıcıları, ödeme hizmetlerinin sunulmasında ve elektronik para ihracında kripto varlıkların doğrudan veya dolaylı olarak kullanılacağı bir şekilde iş modelleri geliştiremez, bu tür iş modellerine ilişkin herhangi bir hizmet sunamaz.

Ödeme ve elektronik para kuruluşları, kripto varlıklara ilişkin alım satım, saklama, transfer veya ihrac hizmetleri sunan platformlara veya bu platformlardan yapılacak fon aktarımlarına aracılık edemez. Yönetmelik düzenlemesini müteakiben, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığınca kripto varlıkların alım satımlarına aracılık eden, kripto varlık hizmet sağlayıcılarına kimlik tespit yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu kapsamda, kripto varlık hizmet sağlayıcıları tarafından sözleşme ile sürekli iş ilişkisi kurulan müşterilerinin tutar gözetmeksizin kimliğe ilişkin bilgilerin alınması gerekmektedir. Kripto varlık hizmet sağlayıcıları; sürekli iş ilişkisi tesisi dışında,

- Şüpheli işlem bildirimini gerektiren durumlarda tutar gözetmeksizin,
- Daha önce elde edilen müşteri kimlik bilgilerinin yeterliliği ve doğruluğu konusun-

da şüphe olduğunda tutar gözetmeksizin,

- İşlem tutarı ya da birbiriyle bağlantılı birden fazla işlemin toplam tutarı 185 bin TL veya üzerinde olduğunda, iş ilişkisi tesisinden veya işlem yapılmadan önce kimlik tespiti yapmak zorundadırlar.<sup>33</sup>

Dijital olarak ticarete konu edilen varlıkların başında gelen kripto varlıklar, başta AB ve G20 ülkeleri olmak üzere ülkemizde de Merkez Bankası, GİB ve ekonomiden sorumlu diğer birimlerce vergilendirilmeleri, lisanslanmaları, ülkeler arasında bilgi değişimine konu edilmeleri, suç ve suçlu ile mücadele anlamında kayıt ve kontrol altına alınmaları gibi temel konularda çalışmalar yürütülmektedir.

Vergilendirilmelerinden ziyade kripto paraların özellikle kara para aklama, kayıtdışı faaliyetlerin sürdürülmesi, yasa dışı faaliyet alanlarının perdelenmesi, suç örgütlerinin finansmanı gibi siyasi ve ekonomik sakıncalarının bertaraf edilmeleri, bilahare vergilendirilmeleri günceme alınabilecektir. Vergi önemlidir, ancak hukuki, cezai ve idari açıdan denetlenemeyen bir alanda sadece vergilendirme perspektifi fazlaca bir öneme de sahip olmayacaktır.

Nihayetinde çalışmaların uluslararası kuruluş ve organizasyonlarla eşgüdüm içinde yürütülmesi, OECD bünyesinde bu çalışmaların organize edilmesi, kripto varlık çerçevesinin kavranabilmesi ve etkin denetimi açısından da ülkeler arası bir eşgüdüm yapısının oluşmasını tetikleyebilecektir.<sup>34</sup>

33 Çolak, Mustafa, Mali Hukuk Terimler Sözlüğü, 2.Baskı, Adalet Yayınevi, 2022.

4/1/2023 tarihli ve 32073 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6702 sayılı Cumhurbaşkanî Kararının 1 inci maddesiyle bu bentte yer alan “seksenbeşbin” ibaresi “yüzseksenbeşbin” şeklinde değiştirilmiştir.

34 Çolak, Mustafa, Başlıklar İtibarı İle Orta Vadeli Vergi Hedefleri ve Değerlendirmeler, E-Yaklaşım / Kasım 2023 / Sayı: 371

## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# İKİNCİ BÖLÜM

Etkin Mükellef Hizmetleri  
ve Etkin Vergi Tahsil  
Süreçleri



# Etkin Mükellef Hizmetleri ve Etkin Vergi Tahsil Süreçleri

Vergi kanunlarının mükemmel yazılması, kendi içerisinde adil, etkin ve sürdürülebilir bir yapı ortaya koyması, çoğunlukla tek başına anlam ifade etmez.

Yasama organı tarafından hukuki metne bağlanan soyut ve genel vergi hükümlerinin, uygulama denilen ve idari organların bu hükümlere uygun hareket ve inisiyatifleri ile şekillenen aşamasında somut formlara dönüştürülmeleri gerekir.

Teori-pratik ikileminde etkin ve yerinde uygulama, her hukuki düzenlemede olduğu gibi vergilendirmede de başarının temel kaynağını oluşturmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında verginin en önemli paydaşı mükellefe yönelik bilgilendirme ve bilinçlendirme çalışmaları, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kolay, anlaşılabilir ve konforlu hizmet üretimi, şüphesiz vergi tahsilini de doğrudan etkileyecektir.

Öte yandan Anayasal bir yükümlülük olarak devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için başvurduğu temel kamu geliri verginin tahsilinde de aynı ölçüde başarı göstermesi, verginin tam ve zamanında tahsilini güvenceye alacak mekanizmalar geliştirmesi ile mümkündür.

Dolayısı ile bir yanda mükellefe yönelik etkin ve kaliteli hizmet sunumu, diğer yanda devletin de aynı ölçüde bu hizmete karşılık olarak vergi tahsil süreçlerini etkinleştirilmesi beklenen ve doğal olanıdır.

## 2.1. Vergide Toplumsal Mutabakat ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumunu Geliştirilmelidir

Vergi, tüm topluma yönelik kamu hizmetlerinin karşılığı olarak mali güce göre alınan temel bir mali yükümlülüktür. Bu bağlamda toplumsal tüm katmanların bu yüke katılım göstermeleri, vergi ahlakının geliştirilmesi ve yerleştirilmesi ile mümkündür.

Vergi konusunda özellikle ilk ve orta eğitim kurumlarından başlayarak vergi konusunun bir vatandaşlık ödevi olarak müfredatta yer verilmesi, vergi haftası başta olmak üzere yapılan etkinliklerin yılın tamamına yayılarak farklı açılardan ele alındığı toplumsal etkinliklerle gündemde tutulması önemlidir. Vergi beyan ve ödeme dönemlerinde mükellefle iletişim geliştirilmeli, vergisel ödevlerinin hatırlatılması yanında olası sorunlarda mükellefin en yakın paydaşı olarak güven ve samimiyet kurulmalıdır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum süreçlerini desteklemek anlamında, vergi prosedürlerinin yerine getirilmesinde idari her türlü desteğin sunulması, dezavantajlı toplum kesimlerine belli dönemlerde sunulan vergi hizmetlerinin kapsam ve çeşitliliğinin artırılarak devam ettirilmesi hayati öneme haizdir.

Bu bağlamda vergide dijitalleşme süreçleri ile e-beyanname, e-defter, e-fatura ve e-belge ile devam eden, e-inceleme, e-yok-

lama ve dijital vergi dairesi ile niteliği artırılan hizmet kapasitesinin bundan sonraki aşaması, mükelleflerin bu hizmetlere etkin erişiminin sağlanması olmalıdır.

Delaysı ile e-hizmetlerin mükellef tabanında karşılık bulması için bir seferberlik anlayışı içerisinde;

- Eğitim broşürleri ve eğitici içeriklerin hazırlanması ve paylaşılması,
- İdari personelin ülke çapında düzenli ve sürekli olarak eğitim, yetiştirme ve bilinçlendirme faaliyeti için görevlendirilmeleri,
- Sivil toplum örgütlenmeleri, sendikalar ve meslek kuruluşları ile işbirliği içerisinde konferans, panel vb. her türlü bilgi, deneyim ve iletişim kanallarının güçlendirilmesi,
- Vergi dairelerinin hizmet sunan en uç kamu hizmet birimleri olarak yetkinliklerinin, insan kaynakları mali imkân ve kabiliyetlerinin artırılması,
- Üniversitelerle işbirliği yapılarak akademik olarak çözüm üretme merkezlerinin geliştirilmesi ve ulusal-uluslararası farklı deneyimlerin paylaşılması,

yapılacaklar arasında dikkate alınmalıdır.

## 2.2. Vergi Kredisi Sistemi İle Tahakkuk Eden Vergiden Sızıntılar Giderilmelidir

Mevcut sistemde vergi kanunları ile belirlenmiş sürelerde ödenmeyen vergi alacağı için cebren tahsil ve takip usullerine başvurulmaktadır.

Haciz, menkul ve gayrimenkul malların satışı, iflas yoluyla takip ve konkordato, banka hesaplarına bloke konulması gibi yöntemlerle daha uzun bir zaman sürecinde vergi alacağı tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Bu süreç içerisinde, devletin vergi toplama maliyetleri yükselmekte, mükellefler ve vergi idaresi gereksiz zaman ve emek harcamak durumunda kalmaktadır.

Toplamda vergi ve sosyal güvenlikle ilgili alacakların 400 milyar TL ye varan devasa büyüklüğü, zaman içerisinde mükelleflerin yeni bir af beklentisini veya sürecini (kaldı ki son on yılda yedi vergi affı düzenlemesi, bunu teyit etmektedir) sürekli gündemde tutmasına da vesile olabilmektedir.

Yeniden yapılandırma, tecil ve taksit koşullarının iyileştirilmesi altında yapılan onlarca ilave vergi düzenlemesinin mükelleflerin vergi ödeme bilinçlerini olumsuz etkilediği de ayrı bir gerçekliktir.

Vergi alacağının ödenmesi gereken vadede doğrudan devlet hesaplarına geçirilmesi, vergi dairesinin tahsilât sürecinden çekilmesi ve bütün enerjisini kayıtdışı ekonomi faaliyetlerin saptanmasına ayırması, bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu çerçevede, vergi ödemelerinin yapılmasında vergi idaresi yerine finans kesiminin aktif aracı rol üstlenmesini içeren vergi kredisi sistemi önerilmektedir.

Modelde, sürecin izleyen şekilde tekemmül etmesi öngörülmektedir:

Gelişen teknoloji, e-Devlet uygulamaları ve ticaretin normal seyri içerisinde, her vatandaşın veya mükellefin kredi kartı sisteminden yararlandığı şüphesizdir. Kısaca,

kredi kartı (veya adının vergi ödemelerine münhasır kullanılabilecek banka kartı olması, sistemini özünü etkilememektedir) halk katmanları arasında benimsenen ve uygulanan bir ödeme ve nakit taşıma vasıtasıdır.

İkinci aşamada, sadece beyana dayanan tarh işlemleri ile sınırlı olmak üzere her mükellefin işyeri veya kendi adına kayıtlı bir kredi kartı sistemi altyapısı oluşturulduktan sonra bu bilgilerin vergi idaresinin merkezi kayıt sisteminde mükellef ödeme bilgileri ile birebir eşleştirmesi yapılacaktır. Seçilen bölgelerde veya mükellef grupları bazında alt ayrımlara gidilerek vergi borçlarının doğrudan ve direkt olarak kredi kartı/banka kartı hesaplarına borç yazılmasını temin edecek sistem (mükellef cari hesabı) kurulacaktır.

Yani 6183 sayılı AATUHK'nin 41 inci maddesinde mevcut düzenleniş biçimiyle, kredi kartlı ödeme seçeneği alternatif değil zorunlu bir ödeme aracı olarak kullanılmaya başlanacaktır. Kredi kartlarına borç yazılan tutarların ise bankalarla yapılacak protokoller çerçevesinde belirlenen periyotlarla kamu hesaplarına aktarılması ile ödeme süreci elektronik ortamda tamamlanmış olacaktır.

Kurulacak bu sistemde cari hesap şeklinde işleyecek vergi kredi hesabı veya sisteminde, mükellefin vergi borcu ödeme işlemlerinin yanında, vergi red ve iadelerinin de sisteme adapte edilmesi sağlanacaktır. Sonuç itibarıyla **“mükellef vergi kredi hesabı”**, bakiyesine göre dönem sonlarında bankalarla karşılıklı mutabakat halinde kapatılacaktır.

Sistemin temelinde yer alacak banka ve finans kuruluşlarının ise böyle bir krediyi mükellefe sunup sunmayacakları veya daha doğru bir tanımlama ile devletin bu tahsilât projesine ne denli destek verecekleri konusu, ayrıca değerlendirmeye muhtaçtır. Ötesinde bankacılık kesiminin açacağı **“vergi kredisi”** ile sağlayacağı komisyon vb. benzeri menfaatlerin, kredinin özel kesime sunulması arasında bir alternatif modellemenin yapılacağı, muhakkaktır.

Ancak beklenen, son derece büyük kâr marjlarına ve aktif büyüklüklerine ulaşmış banka ve diğer finansal kuruluşların, kendileri üzerinden işletilecek vergi kredi sisteminde, komisyon vb. bankacılık maliyetlerini önemsiz sayılabilecek iz bedellerine çekmeleri ile destek vermeleridir.

Böylelikle özellikle zirai, ticari, mesleki ve kurumsal kazanç sahibi mükelleflerden başlanarak, finansal kesimin vergi kredisi açılımı ile sunacağı yeni enstrümanla faaliyet alanlarının genişletilmesi hizmeti, devletin de etkin vergi tahsil metoduna kavuşması ortak paydasında, daha güçlü bir şekilde hayata geçirilme şansı bulabilecektir.

### **2.3. Vergi Politikalarının Belirlenmesinde STK ve Sosyal Paydaşların da Etkin Temsili Sağlanmalıdır**

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 238 ve 338/A maddeleri ile HMB bünyesinde iki önemli yapı tanımlanmıştır.

Bunlardan ilki, Kararnamenin 238 inci maddesine göre Vergi Konseyi; HMB ye

vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere danışma organı olarak kurulmuştur.

Vergi Konseyi Yönetmeliği incelendiğinde;

-Konseyin, tarafsız bir yaklaşımla ve objektif esaslara göre görüş ve önerilerini oluşturan bir danışma organı olup, uluslararası gelişmeleri ve ülkemiz koşullarını gözeten, katılımcılığa ve ortak akla dayanan uzlaşmayı esas alan, değişimi ve yenilikleri önceden fark ederek, sonuç odaklı çalışma kültürünü benimseyen ve sistemin tüm paydaşlarının güvendiği saygın bir kurum olmayı hedeflediği,

- Konseyin aşağıda belirtilen üyelerden oluştuğu;

a. Doğal üyeler: Bakanın görevlendireceği Bakan Yardımcısı, Gelir İdaresi Başkanı, Vergi Denetim Kurulu Başkanı ile Genel Sekreter.

b. Temsilci üyeler: Kurumlarınca seçilen veya görevlendirilen vergi, ekonomi, finans, hukuk veya maliye alanlarında birikim ve deneyim sahibi kişilerden oluşmak üzere;

1. Sivil toplum grubu: Bakan tarafından belirlenecek kamu kurumu niteliğindeki meslek birlikleri, esnaf ve sanatkârlar konfederasyonu, işçi ve işveren konfederasyonları, dernek, vakıf ve diğer sivil toplum kuruluşlarınca görevlendirilecek birer temsilci üye,
2. Kamu kesimi grubu: Bakan tarafından belirlenecek kamu kurum ve kuruluşlarını temsilen en az genel

müdür yardımcısı düzeyinde birer üye.

c. Seçilmiş üyeler: Başkanın önerisi üzerine Bakan tarafından seçilen; vergi, ekonomi, finans, hukuk veya maliye ile ilgili alanlarda uzmanlık ve kariyere sahip kişilerden veya sanayi, işletme, ticaret, finans veya hizmetler alanında temayüz etmiş müteşebbislerden (en az üçte biri üniversitelerden olmak üzere) yeterli sayıda üye.

- Konseyin, vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili konulardaki araştırma ve çalışmalarını, toplumun çeşitli kesimleri ve gelir politikalarını belirleyen kurumlarla paylaşmak, uluslararası gelişmelerin ışığında ekonomi ile uyumlu, adil, etkin, hukukun üstünlüğüne ve toplumsal uzlaşmaya dayalı çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkı yapmak üzere,

a. Türk vergi sisteminin, vergi idaresinin ve vergi denetim işlevinin geliştirilmesi ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak ve gerektiğinde bu öneriler doğrultusunda mevzuatla ilgili çeşitli tasarımlar hazırlamak, sistemde aksayan ve uygulamada sorun yaratan konularda toplumun çeşitli kesimlerinin beklentilerini de tespit etmek suretiyle, çözüm önerileri getirmek ve bunları ilgili birimlere aktarmak.

b. Vergi hukuku, vergi politikası ve vergi teorisine ilişkin çağdaş ve uluslararası gelişmelerle ve yargı kararlarını izleyerek bu maddede belirlenen amaçlara uygun bir vergi sistemi oluşturulması için önerilerde bulunmak, bu amaçla ulusal ve uluslararası panel ve benzeri toplantılar ve yarışmalar düzenlemek, üniversitelerle işbirliği içinde ortak projeler geliştirmek, ilgili kuruluşlar ile

işbirliği yapmak suretiyle vergi araştırmaları ile ilgili organizasyonlar oluşturmak.

c. Bakan tarafından incelenmesi istenilen kanun teklifleri ile diğer düzenleyici işlemlere ilişkin çalışma, araştırma ve incelemelerde bulunarak görüş bildirmek.

d. Talep edildiği takdirde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ilgili komisyonlarında görüş bildirmek.

e. Yukarıdaki hususlarda belirlenen görüş ve önerileriyle ilgili olarak yapılan çalışmaları izlemek, sonuçlarını değerlendirmek, kamuoyunu bilgilendirmek ve gerektiğinde yaptığı çalışmaları yayımlamak,

görevlerinin olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi konseyinin bu anlamda özellikle ücretli ve sabit gelirlilere yönelik vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda getirilecek yeni açılımlarda ve düzenlemelerde, işçi ve memur konfederasyonlardan daha etkin ve yeterli katılımın sağlanması, düzenli ve sürekli toplantılarla kendisine verilen hedef ve amaçların yerine getirilebilmesi açısından da önem arz etmektedir.

Vergi konseyi üyelerinin dengeli ve etkin oluşumu yanında vergi politikalarının geleceği ve uygulamalarına dönük yapacağı çalışmalarla etkin, adil ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin temel anahtarlarından biri haline dönüşebilecektir.

Bunun için yeniden sivil toplum katılımının etkin katılımı ile teşekkül ettirilecek vergi konseyinin çalışma prensiplerinin, düzenli toplantı zaman çizelgelerinin ve çalışma konularının kamuoyu ile paylaşılması, çalışma sonuçlarının yayımlanması, araştırma ve

projelerinin web sayfası üzerinden de duyurulması, etkin bir vergi politikası çerçevesinin oluşturulmasında toplumsal katkının doğrudan sağlanmasına hizmet edebilecektir.

Mükellef Hakları Kurulu ise 2020 yılında aynı Kararnamenin 238/A maddesine göre, mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve HMB'ye önerilerde bulunmak üzere ihdas edilmiştir.

Mükellef Hakları Kurulu'nun oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esaslarının da yönetmelikle düzenleneceği ayrıca hükme bağlanmıştır.

Mükellef Hakları Kurulu ise henüz yayımlanmayan Yönetmeliği ile tam olarak faaliyete geçirilememiştir.

Günümüz modern vergicilik anlayışı ve prensipleri çerçevesinde mükelleflerin gönüllü uyumu ve vergi ödeme bilinç seviyelerinin artırılması, karşılıklı güvene dayalı, sorunların çözüm odaklı ele alındığı proaktif bir yapının kurulmasını da zorunlu hale getirmektedir.

Öncelikli olarak yayımlanacak Yönetmelik ile kurulun aktif göreve başlamasının temin edilmesi, üyelerinin Konsey yapısında olduğu gibi vergi ödemekle mükellef tüm sektör ve kuruluşları kapsayacak geniş katılımcı bir çerçevede seçimi, burada da sivil toplum örgütlenmelerine yer verilmesi, mükellef cephesinde önemli ve kayda değer bir farkındalık oluşturacaktır.

Gelişmiş ülkelerde “vergi arabulucusu”, “vergi ombudsmanı”, “hakemlik ofisi” ya da “vergi mükellefi destek birimi” gibi farklı adlarda çalışan, Mükellef Hakları Kurulu’nun güçlü biçimde çalışabilmesi ve vergilendirmede adalete katkı sağlayabilmesi için, mükellef haklarının; “genel haklar” ve “özel haklar” şeklinde Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesi ve bu hakların korunmasına yönelik yaptırımların da yasal güvenceye bağlanması gerekecektir.

Bu düzenlemelerle Mükellef Hakları Kurulu vergiye uyum ve vergilemede adalet açısından daha etkin bir işleve sahip olacaktır ve hukuk devleti ile vergide demokrasinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacaktır.<sup>35</sup>

#### **2.4. Sadece Vergi Borcu Olanlar Değil, Vergi Kaçakçılığına Neden Olanlar da Kamusal Teşviklerden Faydalandırılmamalıdır**

Hazine ve Maliye Bakanı;

- Vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile,
- Kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye,
- Kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye,
- Zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun

aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır (6183 sayılı AATUHK m. 22/A).

Bu yetki çerçevesinde; 1/1/2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere HMB tarafından yapılan belirlemelere göre;

- 5018 sayılı Kanuna tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin, kaynağına bakılmaksızın hak sahiplerine 5.000 TL’nin üzerinde;
  - i. Mal ve hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle,
  - ii. 1905 sayılı Kanun, 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun kapsamında yapacakları ödemeler sırasında hak sahiplerinin,
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların, mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle 5.000 TL’nin üzerinde yapacakları ödemeler sırasında hak sahiplerinin,
- 5018 sayılı Kanun’a tabi olmayan ve 4734 sayılı Kanun kapsamında bulunmayan kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yükseköğretim kurumları hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle 5.000 TL’nin üzerinde yapacakları ödemeler sırasında hak sahiplerinin,
- Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle kurum-

35 Ekonomim, e-Gazete, “Vergi Hukukçusu Ahmet Ak: Mükellef Hakları Kurulu Geniş Katımlı Olmalı”, <https://www.Ekonomim.Com/Ekonomi/Vergi-Hukukcusu-Ahmet-Ak-Mukellef-Haklari-Kurulu-Genis-Katilimli-Olmali-Haberi-470003>, Erişim.26.11.2023

- ların 5.000 TL'nin üzerinde yapacakları ödemeler sırasında ilgililerin,
- 492 sayılı HK'ye göre, silah taşıma ve bulundurma vesikaları ile yivsiz tüfek ruhsatnameleri talepleri yapılacak işlemler sırasında ilgililerin,
- Maden arama ve işletme ruhsatlarının verilmesi, birleştirilmesi, sürelerinin uzatılması, devir ve intikalleri ile çevreyle uyum bedeli iadelerine ilişkin müracaatlarda,
- Yapım ihalelerine münhasır olmak üzere 4734 sayılı Kanun kapsamında olan; Türkiye Vakıflar Bankası, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş. ile yarısından fazlasına sahip bulunduğu şirketler ve gerek bu bankaların birlikte, gerekse 4603 sayılı Kanun kapsamındaki bankalarla birlikte sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları şirketler münhasıran yapım ihaleleri nedeniyle,

Tahsil dairelerine vadesi geçmiş borçlarının bulunmadığına ilişkin vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranılması zorunluluğu getirilmiştir.

Ancak;

- Eğitim ve öğretime yönelik burs ve diğer adlarla yapılan ödemelerde,
- 6183 sayılı AATUHK'nin 70 inci maddesi gereğince haczedilemeyen ödemelerde,
- 6183 sayılı AATUHK'nin 105 inci maddesinde sayılan tabii afetlere maruz kalarlara yapılan devlet yardımı, teşvik ve destek ödemelerinde,

- Kamu kurum ve kuruluşlarının veya bütçelerine mahalli idarelerin katkıda bulunduğu kuruluşların mahalli idarelere proje ve faaliyetler karşılığında yaptıkları destek ödemelerinde,
- Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından, her çeşit gençlik ve spor tesisi ile eğitim ve öğretim kurumlarının yapılması, yaptırılması, kiralanması, onarım ve bakımlarının yapılması, yarım kalan tesislerin tamamlanması ve tefrişatı için mahalli idarelere verilen mali katkı kapsamında nakdi olarak yapılacak ödemelerde,
- Su alımı ödemelerinde,
- Abonelik ücretleri, posta ve telgraf giderleri, ihale usulü dışında yapılan haberleşme alımı ödemelerinde,
- İhale usulü dışında yapılan enerji (yakacak ve elektrik) alımı ödemelerinde,
- Toplu taşıma araçlarıyla personelin taşınması için yapılan ulaşım kartlarına yönelik ödemelerde,

bu zorunluluk aranılmayacaktır.

Kesinti tutarının aktarıldığı tahsil dairesi, bu tutarın hak sahibinin borçlarına mahsup edilmesini sağlayacaktır. Kesinti tutarının tahsil dairelerine olan borç toplamından az olması halinde, kesinti tutarı tahsil daireleri arasında garameten taksim edilecektir.

Diğer taraftan vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgenin aranılmasını gerektiren zorunlu ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, hak sahibi tarafından yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, tahsil dairelerine vadesi geçmiş

borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade edecektir. Diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde ise kesinti tutarı garameten taksim olunur.

Belgeyi aramadan ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca her bir ödeme/işlem için ayrı ayrı olmak üzere belgenin aranılması gereken yılda uygulanacak olan idari para cezası tutarı esas alınarak idari para cezası tatbik edilecektir (2023 için 20.092 TL).

5326 sayılı Kanun'un 17 nci maddesi gereğince, bu idari para cezası her yıl 213 sayılı VUK mükerrer 298 inci maddesine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre arttırılacaktır.<sup>36</sup>

Bu belirlemelere göre amme borçluların işlem yapamayacakları alanlar, sadece ödeme aşamasındaki kamu alacaklarını içermektedir.

Özellikle vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verenler ile adli suç kapsamına giren eylemleri bulunanlar hakkında ayrıca bir belirleme yapılmamıştır.

Konu ile ilgili 3065 sayılı KDVK'de bir örnek uygulamayı görmek mümkündür.

3065 sayılı KDVK uyarınca vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayanan ve bunları doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen KDV'den indirim yoluyla telafi edilemeyenler, mükellefe talebi haline iade

edilebilmektedir (3065 sayılı KDVK m. 9, 11, 29 ve 32).

KDV iade talepleri, genel ve özel esaslara tabi mükellef açısından farklılaştırılmış, farklı usul ve esaslara tabi kılınmıştır.

Bu çerçevede, özel esaslar tabi mükellef<sup>37</sup>; KDV iadeleri genel esaslara nazaran daha sıkı ve kontrollü bir şekilde yerine getirilen, haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunanları tanımlamaktadır. Amaç, yolsuz ve hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların iadesinin önlenmesidir.

Aşağıdaki sayılan mükellefler, GİB tarafından yapılan düzenlemelerle (KDV uygulama genel tebliği ve değişiklikleri) KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi kılınmıştır:

- 213 sayılı VUK'nin 153/A maddesine göre sahte belge kullanmaya bağlı teminat kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dö-

36 Tahsilat Genel Tebliği, Seri A, Sıra No:1

37 Adalet Bakanlığı, adalet istatistiklerinde özel esaslar uygulaması, kod listesi (özel esaslar) olarak yer almaktadır.



nemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

- Haklarında beyanname vermeme<sup>38</sup>, defter ve belge ibraz etmeme<sup>39</sup> ve adresinde bulunamama<sup>40</sup> konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan<sup>41</sup> mükellefler.

Haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” veya “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.

Kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi “özel esaslara tabi mükellef-

ler” den mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde de özel esaslar uygulanır.

Örnek olarak, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında dört kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat, teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

Vergi sisteminin esas itibari ile beyan esasına dayandığı, beyan esasının içeriğinin incelenmesi ve denetlenmesinde yaşanan idari ve teknik yetersizlikler, kayıp ve kaçığın artışı da beraberinde getirmektedir.

Nitekim 2022 yılı VDK faaliyet raporu verileri bu konuda bir perspektif çizmektedir.

Rapor verilerine göre, 2022 yılında vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 207.958 adet rapor düzenlenmiştir.

Bu raporlardan 142.729 adedi vergi inceleme raporu, 25.319 adedi vergi tekniği rapo-

38 Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermeyen mükellefler özel esaslara tabi tutulur.

39 Vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır.

40 Yapılan yoklamada bilinen adreslerinde bulunamayan mükelleflerin mükellefiyet kaydının, 213 sayılı VUK 160 ıncı maddesi uyarınca terkin edilmesi halinde, ikinci yoklama yapılmaksızın mükellefler özel esaslara alınır. Anılan madde kapsamında mükellefiyet kaydının terkinin işleminin birinci yoklama tarihinden de önce yapılmış olması halinde, mükellefler terkin tarihi itibarıyla özel esaslara alınır.

41 İade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde iade talepleri, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.

ru (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dâhil olmak üzere), 24.497 adedi vergi suçu raporu ve diğer raporlardan oluşmaktadır.

Vergi inceleme sonuçları ve tarihi istenen vergi ve ceza miktarları da vergi kayıp ve kaçakındaki sınırlı inceleme faaliyetlerine rağmen boyutları tüm detayları ile ortaya koymaktadır.

Tablo 11. İncelenen Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

Yıllar	Mükellef Başına Tarih İstenilen Vergi (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
2018	196.566	447.598	644.164
2019	255.08	577.001	832.09
2020	523.601	845.825	1.09.426
2021	448.217	938.663	1.386.880
2022	298.100	689.765	987.864

Kaynak: VDK

Tablo 12. Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarih İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	8.061.000.856	1.853.031.056	3.287.456.05
Kurumlar Vergisi Geçici	9.317.098.329	1.446.947.710*	2.955.621.30
Gelir Vergisi	1.470.226.344	419.273.10	781.987.771
Gelir Vergisi Geçici	1.702.048.043	155.342.552*	218.484.063
Katma Değer Vergisi	16.610.720.746	16.474.764.745	42.070.510.466
BSMV	695.478.442	31.423.835	40.071.929
ÖTV	708.877.677	2.077.149.245	3.411.203.875
Damga Vergisi	8.426.969.669	70.811.804	75.701.393
Gelir Vergisi Stopaj	2.026.372.575	303.025.392	315.098.449
Kurumlar Vergisi Stopaj	2.374.060.439	223.672.594	219.557.783
Diğer Vergiler	687.893.218	80.063.132	156.963.203
TOPLAM	52.080.746.338	23.135.505.200	53.532.656.634

Kaynak: VDK

Dolayısı ile amme borçlularının sadece ödeme aşamasına gelen ve belli tutarı aşan vergi borçları nedeniyle bunlar ödenmeden işlem yapamamaları, bütün olarak düşünüldüğünde yeterince etkin ve kapsayıcı olmaktan uzaktır.

Mükelleflerin vergiye uyum derecelerinin artırılması, vergi yasalarının ve tahsil faaliyetlerinin etkinliği kadar vergi kayıp ve kaçaklarının alınacak ekonomik tedbirlerle azaltılması bir o kadar önemli ve gereklidir.

Bu bağlamda, vergi borcu aşamasına dönüşmeden önceki süreçlerde de yine belli tutarları aşan ve yıl içinde tekerrür eden vergi kayıp ve kaçığı faaliyetleri ile vergi kaçakçılığına dair suçlarla ilgili haklarında tespit yapılmış mükelleflerin, özellikle vergi kanunlarında yapılacak yasal ve idari düzenlemelerle,

- Kamu ihalelerine katılımının yasaklanması,
- Devlet teşviklerinden yararlandırılmaları,
- Belli tutarın üzerinde yapılacak kamusal ödemeler açısından teminat verme şartının getirilmesi,
- Ruhsat, izin vb. işlemlerin gerçekleştirilmemesi,

yoluyla sisteme uyum derecelerinin artırılması yönünde bir adım daha atılmış olacaktır.

## **2.5. Uzlaşma Müessesesinin, Dostane Bir Çözüm Metodu Olarak, Etkinliği Artırılmalı ve Yaygınlaştırılmalıdır**

Vergi başta olmak üzere yasal yükümlülüklerin

yerine getirilmesinde mükelleflerin değişik gerekçelerle zaafiyete düşmesi mümkündür. Bu durumlarda gerek idarelerin ve gerekse mükelleflerin, zahmetli, masraflı ve uzun soluklu yasal süreçlere boğulmalarının öncesinde bir hak olarak karşılıklı sorunları idari aşamada çözme iradeleri, son derece demokratik, yapıcı ve akılcı bir yaklaşım tarzıdır.

Mükellefin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinin önlenmesi ve ödenecek verginin doğruluğunu tespit etme yöntemlerinin başında gelen vergi incelemelerinde teknik ve idari kapasite noksanlıkları, denetimin zamanaşımı sürelerinin ilk yıllarında yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu ise mükellefin zaman ilerledikçe inceleme ile bulunacak gecikme faizi ile birlikte ceza ve cezalarla yüksek maliyetlere neden olabilmektedir.

Sorunun çözümüne yönelik olarak düşünülebilecek alternatif yöntemlerin başında, denetimin zamanaşımı süresinin ilk yıllarında yapılması ile mükellefin daha az bir cezai külfette karşı karşıya bırakılması ve dolayısı ile ilerleyen dönemlerde de hatanın işlenmesinin önüne geçilmesi gelmektedir.

İdeal bir sistem kuruluncaya kadar, denetim sisteminin barındırdığı aksaklıkların giderilmesini temin edebilecek uzlaşma müessesesinin en önemli faydalarından biri, idare ve mükellefin karşılıklı olarak, dava veya ihtilaf yoluna gitmeden sorunu çözebileme şanslarına sahip bulunmalarıdır.

Uzlaşma bu manada, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari, dostane bir çözüm yoludur.

Kamu alacağı'nın kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.

213 sayılı VUK'ye göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile (2024 için 23.000 TL) yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (Kaçakçılık cezaları hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığının veya vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, uzlaşma talep edilebilmektedir.

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Sonuç itibariyle mükelleflere son derece büyük avantajlar getiren uzlaşma müesseselerinden yararlanmada, mükellefiyetlerini zamanında ve doğru olarak yerine getirenlere karşı olumsuz etkilerini dengeleyecek şekilde belli ayırt edici niteliklerin olması ve bunların yasal mevzuatında korunması gereklidir.

Buna hizmet edecek nitelikte, en azından uzlaşma hükümlerinden faydalanma şartlarının mükelleflerin gerçekten hatalı işlemleri, idarenin görüş farklılığı, yanlış yorum gibi

temel kavramsal çerçeve içerisinde şekillenendirilmesi ve pratik uygulamada da bu niteliklerin aranmasına ayrı bir önem verilmelidir.

Her konunun yasal dava süreçlerine taşınması yerine çerçevesi iyi dizayn edilmiş karşılıklı bir uzlaşma kültürünün, geniş halk kitlelerini ilgilendiren sorunlu alanlarda yaygınlaştırılması, idare-mükellef diyalogunun da sağlam zeminlerde iyileşmesine ve gelişmesine hizmet edebilecektir.

Öte yandan üzerinde uzlaşılan vergi cezalarının süresinde ödenmesi durumunda %25'inin ayrıca indirilmesi sağlanmakta ve 23.000 TL'yi aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları açısından ise Kanun'un 376 ncı maddesindeki indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanabilmesi temin edilmektedir.

Bu kapsamda, 23.000 TL'yi aşmayan usulsüzlük cezaları, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vadesinde veya teminat gösterilerek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödenirse % 50 olarak uygulanan indirim oranı, % 75 olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısı ile 23.000 TL'yi aşmayan usulsüzlük cezalarının indirimli ödenmesinde, 100 TL lik bir ceza açısından bakıldığında ödenecek miktar asli cezanın %25 ile sınırlı olacaktır.

Örnek olayda, indirim uygulaması ile eşdeğer olarak, 23.000 TL yi aşan bir usulsüzlük cezasının uzlaşma sonucunda aynı şekilde %75 lik kısmının terkinine karar verildiğinde<sup>42</sup>, cezanın süresinde ödenmesi ile %25

42 VDK ve GİB faaliyet raporlarından vergi cezalarında uzlaşma oranlarının daha yüksek olabildiği görülebilmektedir.

lik kısmı daha indirilecek ve ödenecek ceza sonuç itibarıyla asli cezanın %18,75 i olarak gerçekleşecektir.

Vergi cezalarının toplu olarak uzlaşma ve cezada indirim karşısındaki yeni durumları aşağıda özet tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13. Vergi Cezalarında Uzlaşma ve İndirim Durumu

Cezanın niteliği	Uzlaşma Talep Durumu	Cezada İndirim
Vergi ziyat cezası	Talep edebilir.	Uzlaşılan tutar üzerinden ilave %25
23.000 TL üzeri Özel Usulsüzlük ve Usulsüzlük cezaları	Talep edebilir.	Uzlaşılan tutar üzerinden ilave %25
23.000 TL üzeri Özel Usulsüzlük ve Usulsüzlük cezaları	Talep etmeyebilir	%50
23.000 TL ve altı Özel Usulsüzlük ve Usulsüzlük cezaları	Talep hakkı yok	%75

Tablodan görüldüğü üzere, 23.000 TL üzeri cezalarda getirilen uzlaşma hakkının kullanılmaması durumunda, cezada indirim %50 ile sınırlı kalmaktadır.

Bu durum ise 23.000 TL altında kalan cezalara sağlanan %75'lik artırımlı indirim uygulaması ile başka bir çelişkiyi gözler önüne sermektedir. Uzlaşma hakkı getirilen ve olumlu değerlendirilebilecek uygulamanın mükellefin hangi gerekçe ile olursa olsun uzlaşma yoluna gitmemesi ve indirim yolunu tercih etmesi halinde de uygulanabilmesi için gerekli düzenleme yapılmalıdır.

2022 yılı verilerine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.885.941.999 TL tutarındaki vergiden 893.612.412 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 833.564.622 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Diğer taraftan, uzlaşmaya konu 3.436.195.205 TL ceza tutarının 1.136.104.169 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 201.698.115 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.<sup>43</sup> Uzlaşma oranı %17,8; uzlaşmada terkin edilen ceza oranı %82,2 olarak gerçekleşmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında, 2022 yılı Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu uzlaşma sonuçlarına göre 66.391.905 1 TL'lik vergi ziyat cezası uzlaşma konusu edilmiş ve 11.560.850 TL cezada uzlaşmıştır.<sup>44</sup>

Uzlaşma oranı; %17,4 olarak gerçekleşmiştir. Yani cezanın %82,6'sı uzlaşma sonucu terkin edilmiştir. Uzlaşmaya konu olan özel usulsüzlük cezası 1.217.420 TL; uzlaşma sonucu özel usulsüzlük cezası 208.465 olarak uzlaşma tutanaklarına yansıtılmıştır. Burada uzlaşma oranı, %17,1 olmuştur.

43 VDK 2022 Faaliyet Raporu

44 GİB 2022 Faaliyet Raporu

Aynı dönem merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sonuçlarına göre, 110.011.314 TL vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilmiş ve 3.000.000 TL cezada uzlaşma temin edilmiştir. Uzlaşma oranı bu düzeyde ise %2,7 civarında olmuş, cezanın %97,3'ü terkin edilmiştir.

Bu verilere göre ceza uzlaşma oranları, tarhiyat öncesi uzlaşmada %17,8, tarhiyat sonrası uzlaşmada ise uzlaşma düzeyine bağlı olarak %2,7 ile %17,4 arasında değişmektedir. Uzlaşmanın hangi düzeyde gerçekleştiği, cezaya konu tarhiyatın içeriği ve ihlal edilen vergi kanunlarının olay ve kurumsal özellikleri, bir bütün olarak cezalarda da uzlaşma etkinliğini belirleyici olabilmektedir.

Sonuç olarak bakıldığında 23.000 TL'nin altında olsa bile vergi ziyai cezalarında oldukça yüksek oranlarda gerçekleşen uzlaşma ve ödeme oranlarının, bunun üzerindeki diğer cezalarda hangi oranda gerçekleşeceği veya uzlaşma görüşmelerine hangi oranlarda yansıtacağı, indirim yolu tercihine göre nasıl bir farklılık oluşturacağı, uzlaşma komisyon raporları ile netleşebilecektir.

Uzlaşma sonuçları, vergi ziyai cezalarında olduğu gibi yüksek bir uzlaşma ile sonuçlanırsa, cezada indirim uygulamasına ceza miktarı itibari ile yönelen mükellefler açısından doğurabileceği uçurum ortaya çıkacaktır.

Bir yandan 23.000 TL üzeri cezalarda yüksek terkin oranları, diğer tarafta altında kalanlarda maksimum %25'lik ödeme oranları mukayesesi, iki farklı vergi kanunu hükmünün uygulama sonuçlarını da belirginleştirmiş olacaktır.

Beklenen ve umulan, ceza tutarı ne olursa olsun vergi cezasının kesilme nedeni ve hukuki içeriği de dikkate alınarak uygulamalar arasında ciddi uçurumlara neden olunmamasıdır. Aksi durumlarda, bir yandan uzlaşmaya konu edilen limit, diğer yanda mükellefler arasındaki olası orantısız ceza ödeme yöntemleri, yasal ve anayasal düzlemde hukukilik tartışmalarına neden olabilecektir.

Son olarak vurgulanması gereken bir noktaya ise vergi tahsilindeki etkinliğini daha da pekiştirmek için uzlaşmaların geçerliliğinin, vergi cezalarında indirim hakkından faydalanma şartında olduğu gibi,<sup>45</sup> uzlaşılan vergi ve cezaların süresinde ödeme yapılması şartına bağlanmalarıdır.

Ödeme şartının yerine getirilmemesi halinde, uzlaşmanın geçersiz sayılması yanında diğer yasal imkânların da kullanılamayacağına hükme bağlanması, mükelleflerin ve idarenin bu müesseseden bekledikleri faydaların gerçekleşmesi ve uygulama başarısını artıracaktır.

45 213 sayılı VUK'nin 376 ncı maddesi uyarınca, indirim hakkını kullanan mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını belirtilen yasal süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmamaktadır.



## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Etkin İdari Uygulama



### 3. Etkin İdari Uygulama

Etkin idari uygulama, meri mevzuatın yerinde, zamanında ve doğru bir şekilde idari makam ve yetkililerce hayata geçirilmesi ile mümkün olabilecek bir perspektif ortaya koymaktadır.

Bu perspektifin en önemli ayağını, vergi ve diğer mali yükümlülükleri de doğrudan ilgilendiren yapısı ile kayıtdışı ekonomiye dönük yapılacak etkin mücadele teşkil etmektedir.

Kayıtdışı ekonomi oldukça geniş bir ekonomik faaliyet zincirini bünyesinde barındırmaktadır. Gerek yasalarla yasaklanmış kayıtdışı ekonomi faaliyetleri, gerek de yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla da vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkan ekonomik faaliyetleri içermektedir.

Kayıtdışı ekonominin bu anlamda, uyuşturucu ticareti, örgütlü suçlar gibi faaliyet ve kazançları kapsayan karapara ekonomisi ile yasal ancak kamu düzenlemeleri ve mükellef iradesi ile vergilendirilmemiş vergi dışı ekonomi toplamından oluştuğu söylenebilecektir.

Kayıtdışı ekonominin en yaygın uygulama alanları olarak, vergi kaçırma amacıyla kayıt altına alınmayan mal ve hizmet satışları, vergi kaçakçılığı suçları, eksik beyan edilen satışlar ve kayıtdışı istihdam gelmektedir.

Bu doğrultuda, Türkiye’de Dünya Bankası anket sonuçları dikkate alınarak yapılan araştırma sonuçlarına göre üç farklı ekonomik faaliyet türünden bahsetmek mümkündür.<sup>46</sup>

#### A. Tamamen kayıtlı işletmeler:

Bazı işletmeler vergilendirme, istihdam, tescil vb. tüm yasal ve idari düzenlemelere uygun hareket etmektedir. Sonuçta, faaliyetler kayda alınmakta, yasal vergi ve diğer sorumluluklar yerine getirilmekte, gerçek ücret ve değerler üzerinden beyan edilmektedir. Ayrıca; söz konusu işletmeler istihdam mevzuatı uyarınca çalışanlarını tescil ettirmekte, iş güvenliği, işçi sağlığı ve kıdem tazminatı hususlarındaki diğer düzenlemelere uymaktadırlar. Kurumsallaşmış büyük ölçekli firmalar, sendikalaşmış kuruluşlar ve devlet kontrollü şirket ve kurumlar, bu kategoride sınıflandırılabilirler.

#### B. Tamamen kayıtdışı işletmeler:

Bazı işletmeler tamamen kayıtdışıdır, tamamen kayıtlı olan firmalara nazaran tescil, vergi ve istihdam yükümlükleri gibi yasal ve idari açıdan mevzuata uygun hareket etmemektedirler. Aslında resmen var olmayan işletmeler niteliğinde olan bu tür işletmeler, ekonomik faaliyetlerini ilgili kamu idarelerine beyan etmemekte ve vergi ve/veya sosyal güvenlik primi ödememektedirler.

46 Dünya Bankası, Kayıtdışılık: Nedenler, Sonuçlar, Politikalar, Türkiye Ülke Ekonomik Raporu, Rapor No. 48523-TR., 2 Mart 2010, s.18.

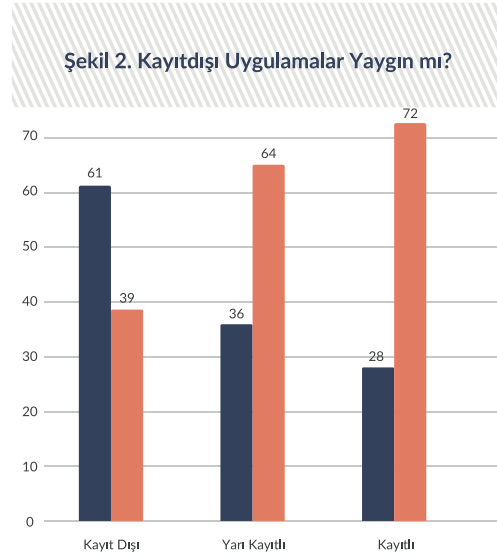
### C. Yarı kayıtdışı işletmeler:

Bu kategoride yer alan işletmeler ise resmen tescil edilmiş olmakla birlikte, vergi ve istihdam yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemekte ya da istihdam mevzuatının tamamına uygun hareket etmemektedirler.

Türkiye’de işletmelerin büyük çoğunluğu vergi dairesi, sosyal güvenlik kurumları ve belediye gibi devlet dairelerinde ya da diğer ilgili meslek örgütlerinde tescilli durumdadır. Ancak söz konusu işletmeler gelirlerini eksik beyan edebilmekte, istihdam ettikleri işçileri bildirmemekte veya ücretlerini gerçek değerler altında göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında kayıtdışılığı, genel olarak satışlarını ve istihdamını eksik beyan eden tescilli işletmeler düzeyinde bulmak mümkündür.

Dünya Bankası tarafından Türkiye’de 17 farklı sektörde yapılan yatırım anketi sonuçları da kayıtdışı ekonominin kayıtlı firmaların kayıtdışı işlemleri nedeniyle ortaya çıktığını desteklemektedir. Şirket satışlarının sadece %50’lik kısmının rapor edildiği yani kayda alınarak vergilendiği bir sonuç, kayıtdışı ekonominin firma ölçeği gözetmeksizin yapısı hakkında daha aydınlatıcı bilgiler sunmaktadır.

Aşağıdaki firma anketi de daha geniş ekonomi kapsamında kayıtdışılık algılarının, kayıtdışı ve yarı kayıtdışı işletmeler arasında daha yaygın olduğunu belirtmektedir.<sup>47</sup>



Kaynak: Dünya Bankası Kayıtdışılık Firma Anketi

Türkiye’nin kayıtdışı görünümü ile ilgili olarak, milli gelir içerisindeki payının da yükseldiği görülmektedir.

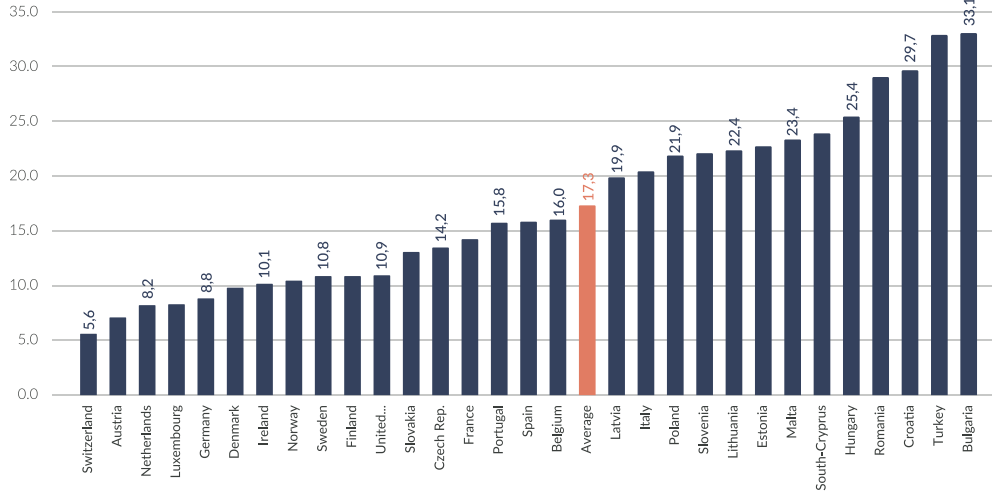
AB üye ülkelerinde olduğu gibi, AB üyesi olmayan, üç OECD ülkesinde kayıt dışı ekonomisi 2019’dan 2020’ye keskin bir artış göstermiştir: Norveç’te GSYH’nin %10,8’inden %11,62’sine, İsviçre’de %5,5’ten %6,1’e ve Türkiye’de %29,40’tan %32,54’e bir seyir izlemiş, en güçlü artış (3,14 puan veya %10,4) ile Türkiye’de yaşanmıştır.<sup>48</sup>

Kayıt dışı ekonominin gelişimine yönelik 2022 yılı projeksiyonlarında ise Türkiye’de kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün milli gelire oranının %32,9 a yükseleceği tahmin edilmiştir.

47 Çolak (2012/423), a.g.e., s.13-15.

48 Friedrich Schneider, New CovidRelated Results For Estimating The Shadow Economy In The Global Economy In 2021 And 2022, International Economics and Economic Policy (2022) 19:299–313, s.307.

Şekil 3. Milli Gelire Oranla Kayıtdışı Ekonomi Büyüklük Tahmini



Kaynak: Schneider, a.g.m., s.311

Bu tahminler, Türkiye özelinde AB ülkeleri ve OECD ülkelerine nazaran kayıtdışı ekonomi büyüklüğü açısından ciddi bir sorun olarak kalmaya devam edeceğini göstermektedir. Kayıtdışı ekonominin büyümesi ve kontrolünün zorlaşması, vergide kayıtdışılığı, kara para ve suç organizasyonlarının varlığını ve diğer hukuk dışı uygulamaları da tetikleyecek bir ortam hazırlamaktadır.

Dolayısı ile önemi daha kritik halen gelen etkin bir kayıtdışı mücadelesi, vergilendirme kapasitesi başta olmak üzere toplumsal, ekonomik ve hukuki açılardan önemli pozitif katkılar sağlayacaktır.

### 3.1. Vergilendirmeye Yönelik Gelir, Kazanç ve Servet Unsurlarının Takibi İçin Merkezi Bir Veri Sistemi Oluşturulmalıdır

Vergi, kişilerin mali güçlerine göre alınır, bu kapsamda gelir, sermaye ve tüketim de ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergeler olarak kabul edilmektedir. Mali güç, vergi ödeme gücünün kaynağı ve varlık nedenidir.<sup>49</sup>

Bu bağlamda kişinin geliri; ödediği vergi, tüketim ve servetindeki dönemsel değişimin toplamından ibarettir. Akım kalemleri gelir ve tüketim unsurlarının aksine servet kaleminin resmi sicil, bankacılık kayıtları ve diğer dijital kayıtlarla tespit ve kavranması kolaydır. Burada gelir, tüketim ve servet kelimelerinden herhangi ikisinin tespiti, üçün-

49 AYM, Esas: 2008/116, Karar: 2010/85, 30.10.2010/27771 sayılı Resmi Gazete

cü değişkenin tespitini kolaylaştıracaktır. Kısaca vergi kaynakları arasından denge ve eşitlik, birindeki düşüş ve yanlış bilgiyi, diğerindeki matrah artışı ile telafi edebilecektir.<sup>50</sup> Sağlıklı bir servet izlemesinin varolduğu sistemlerde, gelir kaynaklarının harcama veya tasarruf arasındaki bölüşümü tespit edilerek ödenmesi gereken mali yükümlülük tutarının tespiti yapılabilmektedir.

Servet kontrolü üzerinden vergilenecek gelire ulaşmak için, gelir kaynaklarının vergisi ödenmiş veya vergiden istisna edilmiş alanlardan elde edildiğinin tespitine imkân verecek bir düzenlemeye yer verilmiş olması gereklidir. Ayrıca mükelleflerin servet ve tüketim toplamları ile beyan edilen gelirlerine göre, ödenen verginin mukayese edilebilirliğinin öngörülmüş olması zorunludur.

Servet izleme süreçlerinde ise servet unsurlarından gayrimenkul ve menkul malların tek bir merkezi kütük altında toplanması ve tek bir kimlik numarası ile takip edilebilmesi gerekmektedir. Bu merkezi kütüğün, vergi incelemesi veya kayıtdışı ekonomi faaliyetlerinin tespitinde kullanılmak üzere GİB veya MASAK veri ambarında kurulması mümkündür.

Hâlihazırda vergi kanunlarından aldığı yetki ile e-ticaretten, tapu bilgilerine, bankacılık sektöründen, sigorta verilerine, enerji kullanımlarından kıymetli madenlere kadar ekonominin bütününe kavrayan veri toplama kapasitesi, GİB'in vergilendirmede sahip olduğu önemi ortaya koymaktadır.

Veriler analiz ve değerlendirme neticesinde kategorize edilerek vergi inceleme birimlerine, GİB taşra teşkilatlarına veya defterdarlık bünyesindeki birimlere izaha davet kapsamında iletilmektedir.

Diğer yanda, bankalar, sermaye piyasası aracı kurumları, sigorta ve emeklilik şirketleri, posta ve telgraf teşkilatı, kambiyo mevzuatında belirtilen yetkili müesseseler, finansman, faktoring ve finansal kiralama şirketleri, portföy yönetim şirketleri, kıymetli madenler aracı kuruluşları, elektronik para kuruluşları, ödeme kuruluşları başta olmak üzere sayılan yükümlüler, 5549 sayılı Kanun'un 6 ıncı maddesi ile Tedbirler Yönetmeliği'nin 32 ila 34 üncü maddeleri gereğince taraf oldukları veya aracılık ettikleri işlemlerden, HMB'ce belirlenecek tutarı aşanları MASAK'a bildirmek zorundadırlar.

Yükümlüler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşlardan da MASAK'a devamlı bilgi vermeleri istenebilecektir.<sup>51</sup>

Hangi kuruluş bünyesinde yer alırsa alsın tek bir kimlik numarası ile tüm servet edinimlerinin geliştirilecek ortak dokümanlara göre tek bir merkezde toplanması ve bunlar üzerinden yapılacak sorgulama ve ilgili birimlerin denetimine sunmaları, kayıtdışı ekonomiye katılanlar açısından önemli bir caydırıcı unsur olabilecektir.

50 Yaraşlı, Genç Osman, Türkiye'de Vergi Reformu, MB Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005, , s. 206, Çolak (2012/423), a.g.e., s.315-316

51 <https://masak.hmb.gov.tr/yukumlulukler#:~:text=%C5%9E%C3%BCpheli%20i%C5%9Flem%20bildiri-mi%3B%20ger%C3%A7ek%20ki%C5%9Fi,bu%20g%C3%B6revliler%20taraf%C4%B1ndan%20yerine%20getirilir.>

### 3.2. Teşvik Politikaları Koordineli ve Eş Zamanlı Uygulanmalıdır

Kayıtdışı ekonomi faaliyetleri nedeniyle vergi kaçırma ve diğer mali yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflere sistemimizde mali cezalar ve çok etkin uygulanamamakla birlikte hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede temel hukuki stratejilerimizden biri, kayıtdışılığı önlemeye çalışırken bir yandan kayıtlı olmanın avantajlarını artırmak suretiyle, gerek kayıtdışına çıkışı engelleme ve gerekse kayıtdışından kayıtlılığa yönelimi teşvik amaçlı politikalar üretmektir.

Kayıtlı mükellefleri teşvik eden ilk uygulama, 6183 sayılı Amme AATUHK'ye eklenen "amme alacağı ödenmeden yapılmayacak işlemler ile işlem yapanların sorumlulukları" başlıklı 22/A maddesi ile getirilmiştir.

Düzenlemede, amme borcu olanların vergi borcunu ödemedikleri takdirde Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerden faydalanamamaları ve ihale alacaklarını tahsil edememeleri öngörülmektedir.

Temel haklar ile çelişmemek kaydıyla, sadece kayıtlı mükelleflerin teşvik ve yardımlardan faydalanmasını geniş bir yelpazede temin edecek hukuki adımların atılması, yükümlülüklerini zamanında ve tam yerine getirmeyen kayıtdışı mükellefleri bir yandan cezalandırma diğer yandan da kayıtlı sisteme yönlendirme açısından önemli bir yer tutmaktadır.

Özellikle vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflere tanınan %5 vergi indirimine

ek olarak, vergi aflarında, zamanında ve eksiksiz vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerinin belli bir oranının gelecek vergi yükümlülüklerine mahsup edilmesi gibi bir yöntemin benimsenmesi, dürüst mükelleflerin sürekli cezalandırıldığı anlayışının kırılarak onların da ödüllendirildiği bir anlayışın yerleşmesi açısından ayrıca değer ifade edecektir.

### 3.3. Belge Kullanımının Yaygınlaştırılmasında Mükellef ve Tüketiciyi Teşvik Edecek Araçlar Tercih Edilmelidir

Beyan esasına dayalı vergi sisteminde, gerek vergi idaresinin beyanların doğruluğunu kontrol etme yetkisini kullanması ve gerekse mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu kanıtlayabilmeleri için hesap ve işlemlerin sağlıklı belgelere dayalı kayıtlar üzerinde gösterilmesi zorunludur.

Belge kullanım ölçüsü ve alışkanlığını belirleyen etkenlerden biri, mükellef-müşteri arasında belge kullanımındaki menfaat çekişmesinin artırılmasıdır.

Bu noktada, müşteri açısından belge kullanımına bağlı belli bir vergi iadesinin öngörülmesi, mükellef açısından ise harcamaların gider yazılabilecek alanlarının genişletilmesi lazımdır.

Vergi kanunlarına göre, GV ve KV mükellefleri açısından indirilecek giderler konusunda getirilen kısıtlama, kayıtlı mükelleflerin yaptıkları bazı harcamalarda belge kullanım alışkanlığını doğrudan etkilemektedir. Sonuçta, geçersiz belge yerine sahte belge kullanımı yaygınlaşmakta veya diğer

menfaat teminleri devreye girebilmektedir.

Gider olarak indirilebilecek kalemlerinin kapsamın genişletilmesi, indirimi mümkün olmayan harcama kısıtlamalarının vergi kanunlarından ayıklanması, tüketiciler açısından vergi iadesi/indirimi gibi teşvik edici yöntemler, yasal belge kullanımlarını teşvik edecek ve vergiden kaçınma eğilimlerini düşürebilecektir.<sup>52</sup>

### 3.4. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı İstihdamla Mücadele Eden Denetim Birimlerinin Eşgüdümü Artırılmalıdır

Kayıtdışı ekonomi faaliyetlerinin ortaya çıkardığı temel iki sonuç, gelir yönüyle prim ve vergi tahsilatının olması gerekenden az gerçekleşmesi veya hiç gerçekleşmemesidir. 2001 yılı itibarıyla sigorta prim ve vergi tahsilatının %75'nin yapıldığı 22 ilde maliye ve sosyal güvenlik işçi kayıtlarının çapraz kontrolünde ortaya çıkan sonuçlar oldukça düşündürücüdür.

SGK'ye bildirilen işçi sayısı ile maliyeye bildirilen işçi sayıları arasındaki yaklaşık 1 milyon 714 binlik fark, dönemin rakamları ile 300 trilyonluk bir kayba neden olmaktadır. 557 Farklı kurumsal kayıtlarının ortaya çıkardığı müthiş istihdam farkı bile kendi başına, prim gelirleri ile vergi gelirlerinin, aynı bildirim üzerinde birleştirilmesinin ortaya çıkaracağı katkıyı gözler önüne sermektedir.

Vergi beyannameleri için e-beyanname ve sosyal güvenlik bildirimleri için e-bildirge

uygulamalarının tek bir beyannamede birleştirilmesi suretiyle, bilgi asimetrisi ortadan kaldırılmıştır. Ortak dokümantasyon yoluyla, denetimde eşgüdüm de mümkün olabilecektir.

Diğer taraftan, kamu denetim elemanlarının yaptıkları inceleme sırasında tespit ettikleri kaçak işçileri, SGK'ye bildirim görevleri bulunmaktadır. Görevin etkin yürütümü için sosyal güvenlik alanında diğer kamu denetim elemanları da eğitilmeli veya eğitim programlarına sosyal güvenliğe özel bir başlık olarak yer verilmelidir.

Aynı şekilde Türkiye çapında oldukça geniş bir denetim ağına sahip SGK denetim elemanlarının da vergi alanındaki kapasiteleri artırılarak, alanları ile sınırlı tespit ettikleri vergi kaçakçılığını doğrudan vergi dairelerine bildirmeleri için gerekli yasal değişikliğe gidilmelidir. Bu süreçte, ortak bilgi ve belge sistemlerinin geliştirilmesi, denetim birimlerinin etkin ve eşgüdüm içerisinde çalışmasına hizmet edecektir.<sup>53</sup>

### 3.5. Yapay Zekâ ve Makine Öğrenmesi İle Hizmet Sunan Yeni Nesil Araçlar, Yeni Vergi Mimarisinde Yerini Almalıdır

Elektronik ve dijital ekonomiler kanalı ile dönüşen ve gelişen yeni ticari yöntemler, radikal bir şekilde ekonomide derinliğin ve hacmin artmasına zemin hazırladığı gibi, küresel düzlemde de bu yöndeki gelişimleri standart dizasyonuna da katkı sunar hale gelmektedir.

52 Çolak (2012/423), a.g.e. s.302.

53 Çolak (2012/423), a.g.e., s.297.

Finans piyasaları kapsamında, faiz ve getiri farklılıkları, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere fon arzında yaşanan genişleme ile gerek portföy yatırımlarını gerekse doğrudan sermaye yatırımlarını tetiklemiştir. Küreselleşme akımları ile ülke ekonomilerinin dönüşen ekonomik yapıları, vergileme sistemlerini ve ticari faaliyetleri de doğrudan etkilemeye devam etmektedir.

Dünyanın ciddi sonuçları ile tecrübe ettiği ve halen de etkisi azalarak da olsa süren pandemi süreci, aslında dijitalleşmenin ekonomiye ve toplumsal hayata olan derin etkilerini görmek açısından sayısız tecrübeleri tetiklemiştir.

Bu noktada devasa veri ve bilgi envanterine sahip gelir idaresinin, anlamlı, mukayese edilebilir ve yönetilir bir çerçevede veri işleme kapasitesine sahip olması, yapay zekâ temelli makina öğrenmesi, analizi ve yapılandırılmasından geçmektedir.

Yapay zekâ, makinelerin öğrenme, düşünme, inceleme, karar verme ve problem çözme gibi insan zekâsını taklit etmesine olanak tanımaktadır.

Yapay zekâ temelli dijitalleşme süreci;

- Vergi alanında hızlı, ekonomik ve etkin çözümler üretme gücü, vergilendirmeye ilişkin veri sağlama ve konsolidasyon, vergilendirmenin gizli ve açık maliyetlerini aşağı çekmesi, vergilendirme süreçlerinde konforlu ve güvenli bir hizmet imkânı sağlaması gibi olumlu yanları ile birlikte,
- Geleneksel vergilendirmeden dijitalleşmeye geçiş zorlukları ve uyum, diji-

talleşmeye yabancı toplumsal kesimler açısından vergi açığı ve yabancılaşma, dijitalleşme dönüşümünün bütçeye ilave dijital teknoloji maliyetleri, farklı birim ve kaynaklardan (VDK-RAS, RADAR, GİB bilgi sistemleri vb.) dijitalleşmenin getirdiği büyük verinin işlenmesi ve analizi sorunu, vergi mahremiyeti ve vergi güvenliği açısından yetersiz bilinç, idarenin bu yükü kaldıracak yeterli altyapıya sahip olmaması gibi olumsuz yansımaları da beraberine getirmektedir.

Yukarıda sayılan tüm artı ve eksi yönleri ile ele alınarak, gelecek yeni nesil vergi mimarisinde önemli bir pay alması beklenen yapay zekâ modeli ve araçlarının, kurumsal kapasite ve vergilendirme sürecinde olması gereken yere taşınması, hayatidir.

Bu yapılırken;

1. Dijital hizmet süreçlerinin standartlarının belirlenmesi, asgari çözüm üretme, mükellef ve idare ilişkilerinde bağlayıcı sürelerin tanımlanması,
2. Dijital vergi dairesi hizmetlerinin kısa sürede konsolide edilerek fiziki/konvansiyonel hizmet alanlarının zorunluluk dışında daraltılması,
3. Dijital büyük veri güvenliği ve mükellef mahremiyetinin sağlanması, etkin analiz ve işleme sistemlerinin geliştirilmesine özen gösterilmesi,
4. Dijital teknoloji maliyetlerini aşağı çekecek yerli üretim ve sistemlere yönelik Ar-ge yatırımlarının yapılması,
5. Farklı kaynak ve birimlerce sağlanan verilerin tek merkezden, tek noktada yö-

netilmesi için organizasyon değişikliği yapılması,

6. Mükellef verilerin korunması için köklü ve kapsamlı hukuki düzenlemeler yapılması, gerekmektedir.

Böylelikle bürokrasiden arındırılmış, vergi uygulamalarının çekirdek birimleri, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden vergi dairelerinin bu gerçek işlevlerini, yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı ile daha etkin, gerçek zamanlı ve vergi kayıp ve kaçığını asgari seviyeye çeken bir anlayışla yerine getirmesi mümkün hale gelebilecektir.

### 3.6. Vergi Gelirlerinin Tahsilat Etkinliği İle Cezaların Caydırıcılık Gücü Artırılmalıdır

#### A. Vergi Gelirlerin Tahsilat Etkinliği Artırılmalıdır

Son olarak yaklaşık 14.1 milyon kişiyi ilgilendiren, 12.03.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri kapsamına vergi dairelerine ödenmesi gereken toplam 521 milyar TL kamu alacağı girmektedir. Buna bağlı fer'i alacaklarla beraber rakamın 800 milyar TL'yi aştığı ifade edilmiştir.

2022 yılı GİB faaliyet raporu verilerinden gelirlerden takip edilecek alacakla hesabı da bir önceki yıl olmakla beraber, artan kamu alacağı stokuna dair önemli bir veri sunmaktadır.

Bir yandan ekonomik zorluklar, diğer yanda mükelleflerin gönüllü uyum göstermedeki sergiledikleri bilinçlendirme eksiklikleri ile vergi yapılandırma kanunlarına artık mevcut sistemin bir parçası olarak düzenli bir şekilde başvurulması, maalesef vergi başta olmak kamu alacaklarının tahsil ve takip süreçlerinde de ciddi aksamalara neden olmaktadır.

Vergi toplayabilmenin ön koşulu mükelleflerin bu vergilerle ne yapılacağı konusunda yani harcama tercih ve ölçeklerinin kamuoyu nezdinde yeterince kapsayıcılığı ve bilgilendirme sorunu devam etmektedir. Yeterli toplumsal karşılığı olmayan bir vergilendirme anlayışı içinde, etkin ve zamanında denetim imkânlarının yetersizliği de mevcut yapıyı kötürüm haline getirmeye devam etmektedir.

Ödül-ceza mekanizmasının (the carrot and the stick) iyi mükellefleri kollayan, uyumsuz mükellefleri ise cezalandırma vasfının aşınan yapısı ile özellikle ekonominin istihdam, üretim ve ihracat kapasitesinde önemli rol oynayan orta ve alt ölçekli işletmelerin kayıtdışı performanslarının azaltılması, sürekli ve düzenli uyum denetimlerinin artırılması, cezalandırmadan ziyade sisteme entegre edilecek mükellef portföyünün artırılması üzerine kurulu bir ütopyanın ne zaman gerçekleşebileceği, hafızalardaki yerini korumaktadır.

Onlarca takip ve tahsilat projelerine rağmen artan alacak stoku, aşınan mükellef ödeme hassasiyeti, etkin kullanılmayan denetim ve hayata geçirilemeyen harcama reformu, bir bütün parçaları olarak kamu tahsilat sürecini olumsuz bir mecraya sürüklemektedir.



Bu çerçevede;

- Öncelikle ne ile karşı karşıya olduğunun bilinmesi açısından kamu alacaklarına yönelik düzenli ve etkin bir veri akışının sağlanması,
- Kamu idarelerince takip ve tahsilat için alacakların vergi dairelerine gönderilmeden önceki tahsil süreçlerinin gözden geçirilerek etkinleştirilmesi,
- Vergi dairesince takip ve tahsil edilecek alacak türlerinin sınıflandırılarak yeterli eleman temini ile bölümlendirilmesi,
- Düzenli ve sürekli bir alacak takip programı ile 6183 sayılı AATUHK'de yer alan yöntemlerinin etkin kullanımı ile tahsil süreçlerinin olağan akışında etkinleştirilmesi,
- Yapılandırma kanunlarına gerek kalmadan 6183 sayılı AATUHK'de yazılı tecil ve diğer kolaylaştırıcı yöntemlerinin yerinde ve zamanında mükellef odaklı esnek kullanımına özen gösterilmesi,
- Vergi dairelerinin fiziki ve insan kaynağı noktasında eksikliklerinin giderilerek bilişim altyapısının daha da güçlendirilerek e-tahsilat mekanizmalarına ağırlık verilmesi,

temel olarak kullanılabilir adımlardan birkaçını oluşturmaktadır.

### **B. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Artırılmasıdır**

Vergi yapılandırma kanunları ile getirilen vergi afları, vergi inceleme oranlarının yetersizliği, vergi mevzuatının karmaşık, sık değişen ve katmanlı yapısı, vergi cezalarının

uygulanmasında ve caydırıcılığında, temel kısıtlayıcı faktörleri oluşturmaktadır.

2022 GİB Faaliyet Raporu'na göre, 81 İl Vergi Dairesi Müdürlerince 2022 yılında toplam 2.631 vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

Anılan yıl içerisinde 1.764 mükellef incelemeye tabi tutulmuş, 2.631 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 390.084.748 TL matrah farkı, 132.919.454 TL vergi farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 95.517.373 TL vergi tarh edilmiştir.

Bu incelemeler sonucunda ise toplam 191.938.587 TL usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezası kesilmiştir.

1/1/2022-31/12/2022 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde ise; mükellefler nezdinde 1.138.258 adet denetim yapılmış; kayıtdışı çalıştığı tespit edilen 48.392 mükellef için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, kayıt dışı çalışan 6.997 işçi tespit edilmiş, 1.079.975.405 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Özellikle idari vergi suçlarına öngörülen vergi cezaları çoğunlukla, kaçakçılık suçları ile ilintili olmadıkları takdirde indirim, uzlaşma veya diğer kanuni düzenlemelerle ciddi ölçüde azalmaktadır. Aslında mükellef vergi cezalarının yükünü, haklı bir uygulama olarak, dostane ve idari çözüm yolları ile bertaraf edebilmektedir.

Problem, de facto vergi cezalarının sonuçları ile mücadele etmekten ziyade vergi suçlarının öncelikle etkin denetim, yoklama ve idari yollarla saptanması ve mükelleflerin kayıtdışı faaliyetlerinin engellenmesi noktasında düğümlenmektedir.

Kayıtdışılıkla mücadele, vergiye gönüllü uyum ve mükelleflerin kayıtlı sisteme adaptasyonları çerçevesinde;

- İncelemelere göre daha etkin bir yöntem olan yaygın ve yoğun denetim faaliyetlerinin sıklık ve denetim niteliğinin artırılarak devam ettirilmesi ve sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması,
- Özellikle belge kullanımının yerleştirilmesine yönelik olarak sürekli ve düzenli, vergi denetim ekiplerinin görevlendirilmeleri ve ekonomik faaliyetlerinin takip ve gözetiminin temin edilmesi,
- Mükelleflerin oto kontrolü anlamında önemli bir yere sahip nihai tüketicilerin de bu anlamda bilgilendirilmeleri ve gerektiğinde haklarında belge almadıklarının tespiti halinde cezai işlemlerin tesis edilmesi,<sup>54</sup> yöntemlerine başvurulabilecektir.

### 3.7. Her Türlü Vergi Düzenlemesinde Mutlaka Düzenleyici Etki Analizi de Yapılmalıdır

Düzenleyici etki analizi; önerilen düzenleyici politikaların veya yasal düzenlemelerin olumlu ve olumsuz etkilerinin sistematik olarak düşünülmesini temin etmeyi sağlayan, sorunun olası çözümleri arasında dengeli, ekonomik sonuçlarını dikkate alan ve hesap sorumluluğunu belirleyen çalışmaların bütünü olarak nitelendirilebilir. Amaç,

düzenlemelerin artı ve eksileri ile ele alınarak gerçekçi çözüm metotlarının ortaya konulması noktasında karar alıcılara gerekli desteği sağlamaktır.

Düzenleyici Etki Analizinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar, 3/6/2022 tarih ve 5681 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulmuş, burada kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi taslakları için, bütçeye, mevzuata, sosyal, ekonomik ve ticarî hayata, çevreye ve ilgili kesimlere etkilerinin ne olacağını göstermek üzere hazırlanan ön değerlendirme raporu olarak tanımlanmıştır.

Etki analizlerinin kapsamı ve niteliği bakımından;

- Yürürlüğe konulması hâlinde yıllık muhtemel bütçesel toplam etkisi 100 milyon TL'yi aşan kanun ve kararname taslakları için düzenleyici etki analizinin gerektiği,
- Yıllık muhtemel toplam etkisi 100 milyon TL'yi aşmayan kanun ve kararname taslakları için ise kısmi düzenleyici etki analizi yapılacağı,
- Gerekli görülmesi hâlinde düzenlenmeler için yıllık bütçe yüküne bakılmaksızın düzenleyici etki analizinin yaptırılacağı, düzenlenmiştir.

Bu kısmi analiz;

a) Mevcut durum analizi ve sorunların tespiti,

54 213 sayılı VUK 353/3'e göre, mükellef olanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara da asıl cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. HMB söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırılmaya yetkili kılınmıştır.

- b) Temel amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- c) En uygun seçeneğin tespiti,
- ç) Raporlama, aşamalarından oluşur.

Savaş, afet, salgın hastalık, şiddet olayları gibi hızlı karar alınması gereken durumlar ile bütçe ve kesin hesap kanun teklifleri, uluslararası andlaşmaların onaylanmasına yönelik hazırlanan kanun taslaklarında düzenleyici etki analizi aranmayacaktır.

Analiz raporunun içeriğine bakıldığında, fayda ve maliyetlerin çıkarılması, bütçesel yükünün hesaplanması, sosyal, ekonomik ve ticarî hayata, çevreye ve ilgili kesimlere etkilerin belirlenmesi, formaliteleri artırma kapasitesi, uygulanabilirlik derecesi gibi temel noktaların yer alması gerektiği ifade edilmektedir.

Görülebileceği üzere uygulanan etki analizi sistemi, içerik olarak daha ziyade belli parasal büyüklükte etkileri olacak veya net olacak ölçülebilecek düzenlemeler için getirilmiş, parasal olarak ölçülemeyen düzenlemeler ise etki analizi dışında tutulmuştur.

Bu kuralın istisnai durumlarda değiştirilebilmesi dahi, etki analizine bakış açısının parasal ölçütlerle kısıtlanması, sistemi baştan etkisizleştirmekte ve uygulayıcı birimlere sadece bütçe etkileri olacak işlemler için zorunluluk yüklemektedir.

Oysa başta vergi düzenlemeleri olmak üzere mali yükümlülük getiren her türlü düzenlemenin bir mali etkisi yanında görünmeyen ekonomik, mali ve sosyal etkileri vardır. Bu süreci, her kademedeki düzenlemelerde görmek mümkündür.

GİB'in bir tebliğ ile defter tutma hadlerini aşağı çekmesinin, ne kadar mükellefi bu formalite nedeniyle sistem dışında iteceği ve dolayısı ile kayıtdışı ekonomi büyüklüklerini ve vergi gelirlerini ne kadar etkileyeceği tahmin edilemez. Dolayısı ile doğrudan vergi artışı veya azalışı getirmemekle beraber vergi ödevinin yerine getirilmesini etkileyen işlemlerin, analizi bir o kadar zor, ancak önemli hale gelmektedir.

O halde, ekonomik birimlerin her türlü düzenleyici veya yasal tasarruflarının yeterince irdelenip analiz edilmesi, bu süreçte kayıtdışı ekonomi ile mücadeleye olumsuz etkileri bulunanların ayıklanması, fayda-maliyet analizlerinin sosyo-ekonomik etkileri ile değerlendirilip süzgeçten geçirilmesi gerekmektedir.

Analiz süreci ne kadar doğru ve verimli sonuçlandırılabilirse, o kadar bürokratik formaliteden arındırılmış, basit ve kayıtdışı ekonomi mücadele stratejisi ile uyumlu düzenlemelerin hayata geçirilmesi mümkün olabilecektir.

### **3.8. Denizaşırı (Vergi Cennetleri) Ülkelere Yapılan Ödemelere Bağlı Vergi Kaybı Engellenmelidir**

5520 sayılı KVK'nin 30/7 nci maddesine göre;

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanının-

ca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin işlerlik kazanabilmesi için, denizaşırı ülkelerin vergi oranları, vergi konusuna girip girmedikleri, yerleşik olup olmadıklarının bir önemi bulunmamaktadır.

Söz konusu düzenleme kapsamına girecek ülkelerin seçime ilişkin iki temel ölçüt öngörülmüştür:

- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı
- Bilgi değişimi

Gelinen noktada vergi stopajı yapılacak ülkeler konusunda bir belirleme, bilgi değişimi anlaşmalarının yapılmaması nedeniyle uzamaktadır. Diğer taraftan Türkiye; OECD, G20 ve AB ülkelerinin münferit çalışmalar yerine uluslararası düzeyde yaptıkları çalışmalara da katılım sağlamakta ve destek vermektedir.

Vergi cennetleri ile ilgili olarak, vergi ka-

yıpları hakkında net bir rakamın telaffuz edilmesi mümkün olmamakla beraber son olarak yayımlanan Vergide Adalet Durumu Raporunda (*State of Tax Justice 2023*), Türkiye açısından 400,7 milyon dolarlık, yani 13 Milyar TL'ye yaklaşan bir vergi kaybından bahsedilmektedir.<sup>55</sup>

Raporda kullanılan “off-shore” kavramının alt unsurları vergi cennetleri ve haksız vergi rekabeti uygulayan ülke ve hükümlerlik alanlarıdır.<sup>56</sup>

2024 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun (B) işaretli gelirler cetvelinde vergi kalemleri arasında, kurumlar vergisi tevkifatından yaklaşık 4.4 milyar TL; veraset ve intikal vergisinden 7,5 milyar TL; değerli konut vergisinden ise 115, 2 milyon TL'lik bir tahsil hedefi bulunduğu hesaba katıldığında en az bu kadar bir kaynağın, Rapor'da yer verilen denizaşırı kaynakların kontrolü ve vergilendirilmesi ile hazineye kazandırılabilceği açıktır.

Bu parasal yönünün dışında, kayıtdışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele ve etkin bir veri uygulaması yolu ile gerek ulusal, gerekse uluslararası boyutuyla bir vergi seferberliği başlatılmasının pozitif yansımaları, diğer vergi türlerinde de benzer katkılar ortaya çıkarabilecektir.

Böylece vergi cenneti ülkeler vasıta kılınaarak vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmiş olacaktır.<sup>57</sup>

55 State Of Tax Justice 2023, <https://Taxjustice.Net/Wp-Content/Uploads/2023/08/State-Of-Tax-Justice-2023-Tax-Justice-Network-English-Old-Version.Pdf>, Erişim, 28.11.2023

56 Işık, Hüseyin, Türkiye'nin Vergi Planlaması ve Vergi Cennetleri Karşısındaki Kaybı, <https://www.Halkbankkobi.Com.Tr/Tr/Uzmanina-Danisin/Makaleler/Vergi/Tuerkiye-Nin-Vergi-Planlamas-Ve-Vergi-Cennetleri-Karsndaki-Kayb.Html>, Erişim, 06.12.2023

57 Memur-Sen Akademî, Vergide Adalet Tespitler, Sorunlar, Çözümler, Yayımlanmamış Analiz Raporu, 2023.

### 3.9. İmar Rantı (Değer Artış Payı) Uygulaması Genişletilmeli, Vergilen- dirilmesine Etkinlik Kazandırılmalı ve Sonuçları Kamuoyu ile Paylaşılmalıdır

İmar Kanununa 7221 sayılı Kanunla ek 8 nci madde ile eklenen imar değer artış payları hakkında, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının, 15 Eylül 2020 tarihinde yürürlüğe giren İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliği ile usul ve esaslar belirlenmiştir.

Düzenlemelerle, uygulama imar planı değişikliği sonucu taşınmazda meydana gelecek değer artış payının, vergi benzeri bir mali yükümlülük olarak, kamuya kazandırılmasında; bu payın kapsamı, tespiti, kesinleşmesi, ödenmesi ve dağıtımına ilişkin iş ve işlemler ile diğer iş ve işlemlere açıklanmıştır.

Düzenlemeye göre, değer artışına konu olan plan değişiklikleri; plan ana kararlarını, sürekliliğini, bütünlüğünü, sosyal ve teknik altyapı dengesini bozmayacak şekilde ve teknik gerekçeleri sağlamak şartıyla yerleşmenin özelliğine uygun olarak;

a) En az bin metrekare ve üzeri yüzölçümüne sahip olan imar adalarında; ada bazında nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran veya fonksiyon değişikliği getiren plan değişikliklerinde ihtiyaç duyulan kültürel tesis, sosyal ve teknik altyapı kullanımları; adanın merkezine en fazla 500 metre yarıçaplı alanda karşılanmak,

b) Parsel bazında fonksiyon değişikliği,

suretiyle yapılır.

Taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine gerçekleştirilecek plan değişiklikleri sonucunda değerinde artış olan taşınmazın artan değerinin tamamı değer artış payına konu edilir.<sup>58</sup>

Değer artış payı ise;

- Kıymet takdir komisyonunca en az iki yetkili kuruluş tarafından belirlenen değer artış payı değerlerin aritmetik ortalama değerinden az olmamak üzere belirlenir.
- İmar planı değişikliği tekliflerinin idarelerce onaylanmasına müteakip askıya çıkarılmadan önce, plan değişikliği teklifini onaylayan idarece değer artış payı ile ilgili iş ve işlemlerin başlatılması, resmi yazı ile ilgili birime bildirilir.
- Büyükşehir belediyesi olan yerlerde, plan değişikliği teklifinin ilçe belediyesine yapılması halinde, büyükşehir belediyesince onaylanmasından sonra, ilçe belediye başkanlığına iletilerek askıya çıkarılmasından önce, ilçe belediyesince değer artış payı ile ilgili iş ve işlemlerin başlatılması, resmi yazı ile ilgili birime bildirilir.
- Uygulama imar planının onaylanmasına müteakip değerlendirme raporu hazırlama bedeli, taşınmaz maliklerince planı onaylayan idare tarafından bildirilen hesap numarasına 15 gün içerisinde yatırılır. Değerleme raporu hazırlama bedeli, ilgililerce ödenmeden onaylanan planlar askıya çıkartılmaz. İki

58 AYM nin 18/5/2023 tarih ve E: 2020/42, K: 2023/99 sayılı Kararı ile maddede yer alan "...artan değerinin tamamı..." ibaresi iptal edilmiştir. Kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra (4/7/2024) yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

yetkili kuruluşa idare tarafından değerlendirme raporu 30 gün içerisinde hazırlanır.

- İdare tarafından iki yetkili kuruluştan alınan değerlendirme raporu kıymet takdir komisyonuna iletilir ve komisyonca değer artış payı belirleme çalışmalarına başlanır. Komisyon tarafından imar planı değişikliğine konu alanda ve etrafında yapılan inceleme neticesinde, iki yetkili kuruluştan alınan değerlendirme raporları altlık olarak kullanılır.

Onaylanan planlara göre hazırlan değerlendirme raporları ve kıymet takdir komisyonunca belirlenen değer artış payı, planların askı sürecinde varsa yapılan itirazlar neticesinde planda değişiklik olması halinde yeni planlara göre revize edilerek nihai olarak belirlenir.

Değer artış payı, en geç taşınmazın ilk satışında veya inşaat ruhsatının alımı aşamasında önce ödenir, ödenmemesi halinde, imar planı değişikliği yapılan taşınmaz için hiçbir koşulda satış izni verilmez, yapı ruhsatı düzenlenemez. Değer artış payının eksik ödendiğinin tespiti halinde ödenmeyen veya eksik ödenen payın 30 gün içinde ödenmesi gerektiği ilgiliye tebliğ edilir.

Süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen payın ödenmesi gereken son günden öndüğü tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanarak tahsil edilir.

Başvuru sahibi tarafından yatırılan değer artış payının;

- a. Büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; %25'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, %25'i ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına, %25'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,
- b. Büyükşehir belediyesi olmayan illerde ise; %40'ı imar planı değişikliğini onaylayan idarede açılacak ilgili hesaba, %30'u Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,
- c. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca onaylanan imar planı değişikliğinden kaynaklanan değer artışının %75'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, kalan değer artış payının; büyükşehir belediyesinin olduğu illerde %15'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, %10'u ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına; büyükşehir belediyesi olmayan yerlerde ise Bakanlık payının dışındaki kalan değer artış payının tamamı plan değişikliğinin yapıldığı yerdeki ilgili idarenin açılacak ilgili hesabına,
- d. (a) bendine göre kalan değer artış payının %25'i, (b) bendine göre kalan değer artış payının %30'u ile imar planı değişikliğinin diğer genel bütçeli idareler tarafından onaylanması durumunda değer artış payının tamamı genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere Hazine hesabına, aktarılır.<sup>59</sup>

Değer artış payları ile ulaşılabilen tek istatistiksel veri, HMB ve Bakanlığın mali tabloları ve bütçe istatistiklerinden okunabilen rakamsal toplam tutarlardır.

59 Çolak, Mustafa, Mali Hukuk Terimler Sözlüğü, 2.Baskı 2022, Adalet Yayınevi

Tablo 14. Genel Bütçeye Ayrılan İmar Değer Artış Payları

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı		HMB Muhasebat Genel Müdürlüğü		
2021	2022	2023	2024	2025
54.20.616,72	292.930.076,59	26.865.000	99.131.001	54.022.000
Kaynak: <a href="https://strateji.csb.gov.tr/temel-mali-tablolar-yillik-i-5021">https://strateji.csb.gov.tr/temel-mali-tablolar-yillik-i-5021</a>		Kaynak: <a href="https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri">https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri</a>		

Diğer taraftan değer artış payları, taşınmaz maliklerinin tamamının talebi ile imar değişikliği sonucu ortaya çıkan kıymet artışı olarak tanımlanmış, kamu kurum ve kuruluşlarının doğrudan yaptıkları imar değişiklikleri sonucu ortaya çıkan değer artışları ise kapsamda bulunmamaktadır.

Gerek talep üzerine gerekse Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, belediyeler veya bakanlıklar tarafından imar değişikliği yapma ve uygulama yetkilerine dayalı olarak gerçekleştirilecek işlemlerde de değer artış paylarının kamuya aktarılması önem arz etmektedir.

Bu çerçevede birinci düzeyde, yıl içinde yapılan imar uygulamaları sonucu ortaya çıkan değer artışlarına yönelik ilgili bakanlıkça bir mali yükümlülük olarak yapılması gerekli imar uygulamaları ve ödemelere ilişkin ayrıntılı veriler, kamuoyu ile paylaşılmalı ve toplumsal farkındalık artırılmalıdır.

İkinci düzeyde de kamu kurumlarınca yapılan imar uygulamaları sonucu ortaya çıkan imar rantlarının da benzer şekilde vergilendirilmesi veya değer artış payı kapsamında Hazineye aktarılmasına ilişkin düzenlemeler de netleştirilmelidir.

İmar rantı ile ilgili önemli bir konu da bunların vergilendirilmesidir.

193 sayılı GVK'nin mükerrer 80 nci maddesine göre başta bina ve arsa ve araziler olmak üzere 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına girmekte ve vergilendirilmektedir. Geçici 71 inci madde ile 1/1/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve haklar için ise süre 4 yıl olarak uygulanmaktadır.

Maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Bu çerçevede imar uygulamaları sonucu değer artışına konu taşınmazın arsa değerinin, elden çıkarmada taban değer olarak alınması için tapu kütüğüne şerh düşülmesi, iktisap tarihine göre vergiye tabi beş veya dört yıllık sürenin imar uygulamasından sonra yeniden başlatılması, adil bir vergi uygulaması açısından değer artış payı olarak alınan tutarın toplam taşınmaz bedelinden indirilmesine imkân verecek düzenlemelerin de yapılması uygun olacaktır.

## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Etkin Kayıtdışı Ekonomi ile  
Mücadele ve Etkin Vergi  
Denetimleri



## 4. Etkin Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele ve Etkin Vergi Denetimleri

Gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olarak kabul edilebilecek ekonominin kayıtdışı faaliyet göstermesi, nihai hedef olarak tek başına bir yol haritası ortaya koymaktadır. Küreselleşen üretim ve pazarlama faaliyetlerinin doğurduğu rekabet gücünün artan önemi karşı karşıya olduğumuz kayıtdışılık problemini ve bu problemi besleyen dinamiklerin analizini zorunlu hale getirmektedir.

Kayıtdışılıkla mücadelede öncelikle kayıtdışı faaliyetlerin ülke bazlı bir makro çerçevesinin ve detaylı raporlamasının yapılması, hedef göstergelerin belirlenmesi, kurumsal bir yapı altında bu faaliyetlerin yürütülmesi ve koordinasyonu öncelikler arasında gelmektedir.

Buna eş olarak kayıtdışı ekonomi ve aşınan vergi tabanı ve artan vergi yolsuzlukları ve kayıpları konusunda vergi incelemeleri kanalı ile etkin mücadele olmazsa olmazlarımız arasında yer almaktadır.

Bunlar yapılırken uyum maliyetleri ve mükellef haklarının gözetilmesi, dijital uygulama ve tekniklerden faydalanılması ve diğer günümüz teknolojik imkânları ile rasyonel bir inceleme çerçevesi oluşturulabilecektir.

### 4.1. Vergi Denetimlerinde Eşanlı (Cari) Denetim Modeli Esas Alınmalı, Cezalandırmadan Önce Rehberlik ve Yol Gösterici Vasıfları Kullanılmalıdır

Denetimin amacı genel olarak, otoritelerce getirilen kurallara ne derece uyulduğunun tespitine yönelik işlem sonrası (*ex-post*) bir değerlendirme sürecidir. Yani işlemler tamamlandıktan sonra bu işlemlerin sıhhatine yönelik yapılan her türlü denetim, kontrol ve gözetim faaliyetleri olarak bakmak mümkündür. Türkiye'de geçerli olan denetim sistemine bakıldığında da benzer durum görülmektedir.

Genel olarak vergi beyannameleri verildikten sonra, zamanaşımı süreci içerisinde, mükelleflerin beyana esas defter ve belgeleri istenilerek denetim süreci başlatılmaktadır. İnceleme sonucunda beyan dışı bırakılan gelirlere isabet eden vergi aslı, ceza ve faiz uygulanmak suretiyle mükelleften talep edilmektedir. Vergi incelemelerinde ceza ve faizler, incelenen dönem ne kadar geriye giderse o kadar artmakta ve sıklıkla işletmeler bu mali yükü karşılayamaz noktaya gelebilmektedir. Dolayısı ile ağır mali ceza, işletmenin ticari hayatını da sonlandırabilmektedir.

Zamanaşımı süreleri de dikkate alınarak yapılan denetimler sonucu ikmalen ve resen tahakkuk ettirilen vergiye bağlı kesilecek vergi cezaları ile maliyet katlanmakta, inceleme dönemleri ne kadar geçmiş dönemlere sirayet ettirilirse bu o kadar daha derinden ve külfete neden olabilmektedir. Hatta bazı durumlarda ciddi anlamda ekonomik büyüklüğe ulaşan işletmelerin dahi bu süreçte tamamen kapanmaları da gündeme gelebilmektedir.

Tahakkukun vergi kaçakçılığı ile ilişkilendirilmesi, cezanın 3 kat olarak uygulanmasını da beraberinde getirecektir. Aynı dönem incelemeye alınmayan diğer mükellefler ise bu yükten kurtulmuş olmaktadır. Hâlbuki denetimin zamanaşımı süresinin ilk yıllarında yapılması, mükellefi daha az bir cezai müeyyide ile karşı karşıya bırakacak ve takip eden dönemlerde mükellefin aynı hatayı işlemesi de engellenmiş olabilecektir.

O halde mevcut denetim sisteminin barındırdığı yanlışlıklar nedeniyle mükellefe yansıttığı ağır cezalar yerine (sahte belge kullanımı, hileli kayıt vb. kaçakçılık fiilleri hariç), makul, mükellefi sisteme uyuma yönlendiren ve ekonomik hayatını devam ettirebileceği ara formüllerin üretilmesi zorunludur.

Denetimin zamanaşımı süresinin ilk yıllarında yapılması ile mükellefin daha az bir cezai külfette karşı karşıya bırakılması ve dolayısı ile ilerleyen dönemlerde de hatanın işlenmesinin önüne geçilmesi öncelikler arasında gelmektedir.

Bu anlamda, klasik denetim anlayışından ayrı geçmiş sorgulama anlayışından çok

dönemiçi veya eşanlı/cari dönem denetimine geçilerek, oluşturulacak yeni yaklaşım, mükellefin hatasını görerek düzeltmesine imkan verecek ve sisteme uyum sağlama maliyetini düşürecektir.

Vergi denetiminde makul uygulamalar, mükellefin hatasını görerek sisteme uyum sağlama maliyetini düşürecek ve böylelikle işletmenin yok edilmesi değil devamı sağlanmış olacaktır.

Böylelikle, denetimlerin yol gösterici vasfı ile mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmeleri sağlanmış olacaktır. Aynı hatanın müteakiben işlenmesi durumunda, denetimin bu kez cezalandırma vasfının daha kararlılıkla uygulanması konusunda hiçbir engel kalmayacaktır.

#### **4.2. Yapay Zekâ Destekli E-Denetim Projesi Hayata Geçirilerek Vergi Yükü Hedefinde Olduğu Gibi Vergi İncelemeleri de Tabana Yayılmalıdır**

2022 yılı VDK faaliyet raporu verilerine göre, 2021 yılında faal Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %1,68'i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2022 yılında %2,26 olmuş ve 2022 yılı inceleme oranı bir önceki yıl olan 2021 yılına göre % 34,52 artış göstermiş ve son beş yılın en yüksek inceleme oranına ulaşılmıştır.

Tablo 15. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2018	2.727.208	44.376	% 1,63
2019	2.813.452	40.763	% 1,45
2020	3.004.329	47.597	% 1,58
2021	3.221.894	54.065	% 1,68
2022	3.433.964	77.610	% 2,26

\*Kaynak: GİB resmi internet sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Rapora göre, artan teknolojik imkân ve veri kaynakları sayesinde tüm faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde risk analizleri yapılmakta, yalnızca riskli görülen mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir. Diğer taraftan hakkında vergi incelemesi yapılması gereği görülmeyen mükellefler nezdinde diğer denetim araçları da kullanılabilir. Bilindiği üzere, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyetler, vergi incelemesi faaliyetleridir.

Vergi uygulamaları açısından defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye

dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de kapsayabilir.

Vergi incelemelerinin idari kapasite, vergi inceleme elemanı sayısı, siyasi, ekonomik ve konjonktürel etmenler dikkate alındığında tüm mükellefleri kapsayacak bir denetim faaliyetine dönüşmesi beklenemez. Bununla beraber bir vatandaşlık görevi olarak vergi ödemenin yasal çerçevede doğru ve eksiksiz yerine getirilmesi, zamanaşımı süreleri dikkate alınarak kontrol edilmeleri de devlet açısından yapılması gereken bir zorunluluktur.

Kaldı ki kapsayıcılığı artan ve tabana yayılan, etkin bir biçimde gerçekleştirilecek vergi denetimlerinin vergi tahakkuk ve tahsilat rakamlarını yukarı çekmesi, vergiye uyum derecelerini yükseltmesi ve bilinç seviyelerini pozitif yönde iyileştirmesi, beklenen faydalar olarak belirginleşmektedir.

Bu bakımdan risk analiz sistemleri kullanılarak riskli mükelleflerin öncelikle inceleme alınmaları normal bir refleks olmakla beraber, beyana dayalı bir sistemde mükelleflerin beyanlarını kontrol edecek yeni nesil kontrol mekanizmaları geliştirilinceye kadar en iyi alternatif olarak kalmaktadır.

Vergi incelemeleri dışında yoklama, bilgi isteme, izaha davet ve diğer denetim olanaklarının mükellefin bütüncül olarak iş ve işlemleri üzerinde etkisi sınırlıdır.

Bütün bu kısıtlı ve sınırlı inceleme oranları dikkate alındığında dijitalleşme ile neredeyse vergi idaresince tüm vergisel işlemlerin elektronik ortama taşındığı bir süreçte dijital denetimin gerçekleştirilmesi de tamamlayıcı bir fonksiyon üstlenebilecektir.

Yine raporda da değinildiği üzere, vergi inceleme görevlerini baştan sona bir bütün olarak elektronik ortama taşımayı ve inceleme aşamalarını emek yoğun süreçlerden teknoloji yoğun süreçlere dönüştürmeyi amaçlayan “Dijital Denetim Projesi”ni geliştirme çalışmalarına da devam edilmesi, ciddi bir mükellef grubunun düzenli ve sürekli denetiminin de yolunu açabilecektir.

Sürekli ve düzenli, mükellefi denetim baskısı altına koymadan, yapay zekâ teknolojileri ile desteklenen, uzaktan ve elektronik/dijital yöntemlerle gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri sonucunda, vergisini düzenli ve doğru bir şekilde ödeyen mükelleflerin rekabet eşitsizliği ve haklı eleştirileri de karşılık bulabilecektir.

Yeni nesil denetim yöntemleri ve denetim

oranlarının yükseltilmesi sayesinde, vergi yükünün toplumsal katmanlara adil dağılımı kadar vergi denetiminin de tabana yayılması bir ölçüde sağlanabilecektir.

İncelemeye alınan ve vergiye uyum derecesi yetersiz mükelleflerin de zaman içerisinde etkin denetim mekanizmaları ile sisteme adaptasyonları, daha kolay hale gelebilecektir.

E-denetim projesinde dikkat edilmesi gereken diğer bir konu, mükelleflerin de bu yeni nesil sisteme uyum derecelerinin ve farkındalıklarının artırılmasıdır. E-belge ve e-defter başta olmak üzere gelişen dijital uygulamalar neticesinde, vergi inceleme yazılarının tebliği e-tebligat yöntemi ile gerçekleştirilmektedir.

E-tebligat sistemi ile gönderilen belgeler, mükellefin elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

E-tebligat gönderimi yapıldığında bilgilendirme amacıyla, mükelleflerin beyan ettikleri cep telefon numaralarına SMS ya da e-posta adreslerine bildirim mesajları gönderilebilmektedir.

Bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış veya geç yapılmış olması, tebligatın geçerliliğini, ilgili mevzuat hükümlerine göre etkilememektedir. Bu nedenle elektronik tebligat adresinin mükellef tarafından takibi önem<sup>60</sup> kazanmaktadır.

Buna rağmen e-tebligattan haberdar olmayan ve uyum derecesi yüksek mükellefler,

60 GİB; E-Tebliğat Nedir?, <https://www.gib.gov.tr/e-Tebliğat>

özellikle defter-belgelerin ibraz edilmediği ve dolayısı ile gizlendiği gerekçesiyle<sup>61</sup> 213 sayılı VUK'nun 359 uncu maddesine göre 3 kat vergi ziyai cezalı, kaçakçılık suçuna muhatap olabilmektedirler.

Mükelleflerin bu ve benzeri uygulamalardan kaynaklı cezai müeyyidelere muhatap kılınmalarını engellemek için, elektronik tebligat adreslerinin aynı zamanda alternatif iletişim araçları (e-posta, SMS) ile eşanlı çalışacak bir yapıda yeniden organize edilmeleri uygun bir adım olacaktır.

### 4.3. Kayıtdışılıkla Mücadelede, KOBİ'lere Yönelik Politikalar Üretilmelidir

Kayıtdışılığı belirleyen ve teşvik eden unsurların arasında, ekonomik örgütlenme biçimi ve bunların büyüklükleri yer almaktadır.

Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ), yıllık çalışan sayısı 250 kişiden az olan yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 500 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri tanımlamaktadır.

KOBİ'ler, net satış hasılatları, mali bilanço tutarları ve çalışan sayıları dikkate alınarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır:

- a. Mikro işletme: Yıllık çalışan sayısı 10 kişiden az olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi

biri 10 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir.

- b. Küçük işletme: Yıllık çalışan sayısı 50 kişiden az olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 100 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir.
- c. Orta büyüklükteki işletme: Yıllık çalışan sayısı 250 kişiden az olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 500 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir.

Türkiye'de 2000'li yıllarda %50 civarında olan kayıt dışı istihdam oranı yapılan çalışmaların etkisiyle günümüzde %31 civarına düşmüş olmakla birlikte, mikro işletmelerde bu oran hala %56'dır.<sup>62</sup>

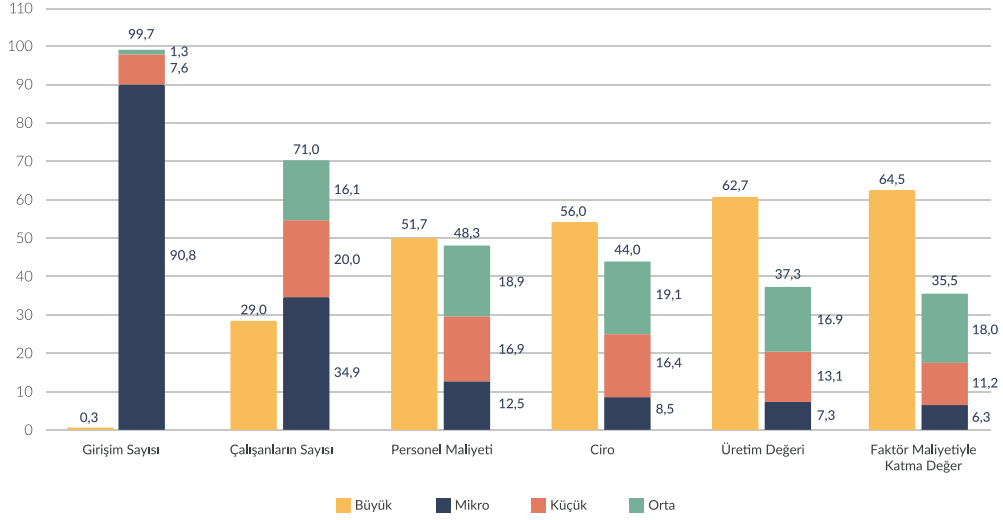
TÜİK; Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2021 sonuçlarına göre, 2021 yılında toplam girişim sayısının %99,7'si KOBİ'lerdir.

Buna karşılık; istihdamın %71'ini, personel maliyetinin %48,3'ünü, cironun %44'ünü, üretim değerinin %37,3'ünü ve faktör maliyetiyle katma değerini %35,5'ini oluşturmuştur.

61 213 sayılı VUYK 359'a göre, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

62 Serkan Demirtaş, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (Kobi) Kayıt Dışı İstihdam Sorunu: Aydın İli Örneği, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.28

Şekil 4. Büyüklük Gruplarına Göre Temel Göstergelerin Oransal Dağılımı (%), 2021



Kaynak: TÜİK

Liberal ekonomilerde istihdamın büyük çoğunluğunun özel sektör kanalıyla sağlandığı düşünüldüğünde, bu işletmelerin kızışan rekabetçi ortamda hayatta kalabilmeleri, verimliliklerine bağlıdır. İşletmelerin verimliliğini etkileyen birçok unsur arasında işletmelerin büyüklüğü gibi yapısal unsurlar göze çarpmaktadır.

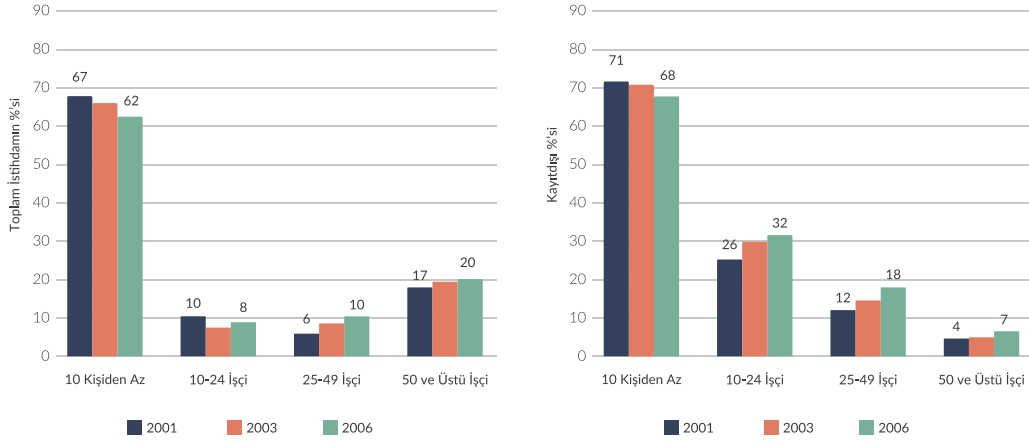
Bu yapı KOBİ'lerin gerek ölçek ekonomilerini yakalamaları, gerekse uzun vadeli büyümelerini sağlayacak kurumsal ve beşeri kaynakları sağlayıp geliştirmeleri bakımından ciddi bir engeldir.

Kaldı ki yapılan anket sonuçları da, KOBİ ağırlıklı ekonomik yapının aslında kayıt-

dışı istihdamın oluşmasına zemin hazırladığını, bu yapının kendi başına kayıtdışı ekonomi faaliyetlerin bir kaynağı olduğu sonucuna götürmektedir.

Dünya Bankası işgücü anket araştırma sonuçlarına göre, Türkiye'de toplam istihdamın yaklaşık %60'lık kısmının KOBİ kaynaklı olduğu ve ekonominin temel lokomotifini olarak çalıştığı, buna mukabil aynı dönem içinde gözlemlenen %70 civarı bir kayıtdışı istihdam rakamı, kayıtdışı istihdamın kaynağının da aynı ekonomik örgütlenme olduğunu doğrulamaktadır.

Şekil 5. Türkiye'deki İşletme Büyüklüğüne Kayıtdışılık ve İstihdam Yapısı



Kaynak: Dünya Bankası, 2001-2006 işgücü anketi verileri

TÜİK İşgücü İstatistikleri, 2021 rakamlarına göre, eylül ayında sosyal güvenlik kuruluşuna bağlı olmadan çalışanların toplam çalışanlar içindeki payını gösteren kayıt dışı çalışanların oranı, bir önceki yılın aynı ayına göre 2,0 puan azalarak %30,5; tarım dışı sektörde kayıt dışı çalışanların oranı bir önceki yılın aynı ayına göre 1,9 puan azalarak %18,6 olarak gerçekleşmiştir. 2022 yılında istihdamda kayıtdışılık oranı %27,7, 2023 yılında ise %27,2 olarak gerçekleşmiştir.<sup>63</sup>

Türkiye'de kurulan işletmelerin çoğunluğu küçük işletmelerdir. Küçük işletmelerle ilgili 20'den fazla ülkede yapılan araştırmalar sonucunda, bu işletmelerin izin lisans ve ticari kayıt gibi bazı temel işlemleri yerine getirdiği fakat bir sonraki aşamada vergi ve iş ya-

salarına uyum sağlamadıkları görülmüştür. Böylece işletmen tam bir yasa dışılığı söz konusu olmayıp oluşturulan bu gri alanda vergi ve iş gücü maliyetleri azaltılmaktadır.<sup>64</sup>

Bütün bu veri ve açıklamalar kapsamında özellikle ekonomini dinamosu haline gelen KOBİ'ler açısından vergi ve istihdam teşviklerinin kayıtlılık ölçütlerine göre düzenlenmesi, eğitim ve bilinçlendirme faaliyetlerinin hızlandırılması, küçük olmanın avantajlarından ziyade ekonominin ölçek avantajından istifade edebilecekleri finansal ve mali enstrümanların bu sektöre özel tanımlanması, kaynak maliyetlerinin azaltılması gibi değişik kapsam ve çeşitlilikte öneri paketleri yürürlüğe konulmalıdır.

63 TÜİK; <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=49381&dil=1>

64 Kurnaz, Nuray, Kayıt Dışı İstihdam İle Mücadelede Sosyal Güvenlik Denetimlerinin Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi, 2023, s.13.

#### **4.4. Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Kurumsal Bir Yapı Oluşturulmalı, Makro Çerçevesi Çizilmeli ve OVP de Hedef Göstergeler Belirlenmelidir.**

Kayıtdışı ekonomiyle mücadele alanında temel görev HMB'ye verilmiş olmakla beraber, konunun çok yönlü ve karmaşık yapısı, kurumsal işbirliği ve koordinasyonu da zorunlu kılmaktadır.

Türkiye'de 2008-2010, 2011-2013, 2015-2017 ve 2019-2021 dönemlerine ilişkin orta vadeli 4 farklı eylem planı hazırlanarak uygulanmıştır.

Son olarak, 2022 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı kapsamında hazırlanan, 2023-2025 Dönemi Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'nda, 5 temel bileşen altında<sup>44</sup> eyleme yer verilmiştir.

Eylem Planı'nın hazırlık, koordinasyon ve uygulama süreçlerinin izlenme görevi ise HMB Risk Analizi Genel Müdürlüğüne tevdi edilmiştir.

Sadece bu alana özel kurulmuş, sorumlu ve yetkili kurumsal yapı noksanlığı, makro çerçeve eksikliği ve hedef göstergelerin belirsizliği, mücadelede açık noktalar olarak kalmaya devam etmektedir.

#### ***A-Kayıtdışı Ekonomi İle İlgili Bağımsız, Kurumsal Bir Yapı Oluşturulmalıdır***

Kayıtdışı ekonomi, özellikle gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler açısından kronik ve önemli sorunlardan biridir. Kayıtdışı ekonomi mücadelesinde kamu kurumları arasında yaşanan koordinasyonsuzluk ve bu konuya gerçekte hiçbir kurumun tam olarak sahip

lenmemesi, çözüm sürecinde önemli aksaklıklara neden olmaktadır.

Her sorun alanında olduğu gibi bu ekonomik çarpıklıkla mücadele edebilmenin ön koşulu, çalışmalarını organize edecek, tek elden sürdürebilecek ve daha da önemlisi muhatap olarak kabul edilebilecek sağlam ve kurumsal bir yapının kurulmasından geçmektedir.

Her kurumun alanı ile ilgili bir şekilde kayıtdışı ekonomi faaliyetlerini takip etmek ve diğer kamu kuruluşları ile eşgüdüm sağlamak görevi olmasına karşın, mevzuatta kayıtdışı ekonomi ile ilgili olarak görev, yetki ve sorumlulukları belirleyen açıklıkla tanımlanmış bir kanun ve kurumun bulunmayışı, mücadele politikasını olumsuz etkilemektedir. Bu açıdan, kayıtdışı ekonomi mücadelesinin tek bir kurum kimliği altında, kurumların görev ve yetkileri ile sorumluluklarını açıkça tanımlayan, temel stratejileri ortaya koyan yasal bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Görev ve sorumluluğu sadece bu alana tahsis edilmiş kurumsal tek bir kimlik, kendiliğinden kayıtdışı ekonomi ile mücadele stratejisinde ortak bir hedefleme ve bilincin oluşmasına yardımcı olacaktır.

#### ***B-Kayıtdışı Ekonominin Makro Çerçeve Raporu Hazırlanmalıdır***

Kayıtdışı ekonomi ile ilgili olarak önlemeye yönelik ortaya konulan orta vadeli planlar, geldiğimiz noktada aynı noktaya işaret etmektedir. Maalesef önlenmeye çalışılan alanla ilgili makro ölçekli bir tespit raporu veya analizin yapılmamış/yayınlanmamış olması, temel bir eksikliğe işaret etmektedir.

Mücadele edilecek alanın bilinmesi ve teş-



hisi, çözüm başlıkları, süreç analizleri ve sonuç kontrolleri ile süreklilik denetimlerinin yapılması şeklinde bir döngünün benimsenmesi önemli ve gereklidir.

Öncelikli olarak konunun tarafları, ekonomi kurum ve kuruluşları, sivil toplum örgütlenmeleri ve diğer kesimlerin katılımı ile kayıtdışı ekonomi ile mücadeleyi yürütecek kurumsal bir yapının kurulması ve ardından yasal ve göreve odaklı sürekli bir çalışma ekibi/ekipleminin faaliyete geçirilmesi gerekmektedir.

Çalışma ekibinin kayıtdışı ekonomi ile ilgili bilgi toplama, analiz, sentezleme ve tespit aşamalarından sonra, devlet politikasının oluşturulmasını teminen kurumsal bir rapor hazırlanmalı ve bu çerçevede alınacak tedbir paketi üzerinde ortak bir politika geliştirilmelidir.

### ***C-Kayıtdışı Ekonomiye Dönük Hedef Göstergeler Belirlenmeli ve OVP İle İlişkilendirilmelidir***

AB Maastricht Antlaşması'nda, Ekonomik ve Parasal Birlik sürecinde düşük enflasyon oranı, kamu maliyesinde düşük açık, para politikalarında istikrar ve uzun vadeli faizler gibi makro-ekonomik kriterler benimsenmiştir.

Teknik ve ölçülebilir değerlere bağlanmış olan bu kriterler, üye ülkelerin uyum sürecinde karşılamaları gereken eşik değerleri oluşturmaktadır. Maastricht ilkeleri, bir yandan harcama politikalarının etkin uygulanabilirliği ve bütçe açığının rasyonelleştirmesine imkân vermekle birlikte, finansman yöntemlerinin de kendiliğinden rasyonel bir yapıya kavuşturulmasını beraberinde getirmektedir.

Etkin kamu harcama sistemi ile azalan bütçe açıkları ve sonucunda kamusal vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin aşağıya çekilmesi, ekonominin rasyonelleşmesi ve ekonomik birimlerin daha fazla yatırım ve istihdam üretme kapasitelerine de katkıda bulunmaktadır.

Öte yandan, bütçe açıklarının gerçekçi tahmini ve makroekonomik göstergelerin oluşumunun net olarak belirlenebilmesi açısından GSYH hesaplamalarında kayıtdışı ekonomi etkisinin de dâhil edilmesi de bir zorunluluktur.

Bu anlamda özellikle merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma sürecini başlatan ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminlerini, bütçe dengesi ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren OVP'nin hedef göstergeleri arasına kayıtdışı ekonomi büyüklüğü de ilave edilmelidir.

Makroekonomik göstergelerle uyumlu ve eşanlı takip edilecek kayıtdışılık, politikalar arasında uyumu, koordinasyonu ve etkinliği sağlayabileceği gibi olumlu her iyileşme diğer temel hedef göstergelerde de orta vadede iyileşme yönünde temel bir referans kaynağına dönüşecektir.

Süreç içerisinde kayıtdışı ekonomi ile kapsamlı bir inceleme-analiz sürecinin başlatılması, milli gelir hesaplamalarında kayıtdışı ekonomi etkilerinin izlenmesi, sağlıklı istatistikî bilgi üretimi gibi temel eksiklikler de eşanlı tamamlanmalıdır.

## Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi

Tespitler / Öneriler

# BEŞİNCİ BÖLÜM

Etkin İzleme ve Sistem  
Güncellemesi

## 5. Etkin İzleme ve Sistem Güncellemesi

Yeni nesil vergi mimarisi ile adil ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin oluşturulmasında nihai aşamada yapılması gereken, sistemin etkin izlenmesi ve sonuçlarına göre atılacak adımların süratle hayata geçirilmesi kalmaktadır.

Vergi, ekonominin bir yansıması ve sonucu olduğuna göre ekonomik her gelişme ve yeniliğin vergilemede ortaya çıkardığı yeni gelişmelerin yakından takip edilmesi, kayıp ve kaçakla mücadele öncü uyarı sistemlerinin kurulması, bu süreçte istatistik ve verilerin zamanında, güncel ve düzenli yayımlanması, vergi borçlularının ilanı, suç yapılanmaları ile etkin mücadele konu başlıkları arasında yer almalıdır.

### 5.1. Vergi İstatistik ve Verileri, Düzenli Olarak Kamuoyu İle Kapsamlı ve Analize İmkân Verecek Şekilde Paylaşılmalıdır

Kayıtdışı ekonomi, vergi tabanının aşınması başta olmak üzere kamusal yükümlülükler açısından en önemli başlıklardan biridir.

Ulusal ve uluslararası düzlemde ortaya konulamamış ortak bir tanım eksikliği, hacminin büyük boyutlara ulaştığı pratik sonuçlarıyla kabullenilmesine rağmen, halen kurumsal bir muhatap bulamayan kayıtdışı ekonomi ile mücadeleye yönelik yeterince bilgi ve istatistik üretilmeyişi, karşılaşılan sorunlu alanları oluşturmaktadır.

Kurumlarca üretilen ancak değişik kaygılarla şeffaf bir şekilde paylaşılması tercih edilmeyen bilgi kaynaklarına erişim imkânsızlığı ise yapısal bir sorunu gözler önüne sermektedir.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilirken, mücadele edilecek ekonominin büyüklüğünün belirlenmesi ve kaynaklarının net olarak ortaya konulması, bu alanda sağlıklı, sürekli ve güvenilir istatistiklerin üretilmesine bağlıdır. Öte yandan, gerek mevcut uygulamakta olan politikaların sonuçlarının net olarak anlaşılabilmesi ve gerekse yapılacak mukayese ve önerilecek politika önlemleri için zamanında ve doğru veri üretilmesi zorunludur.

Türkiye’de yaşanan sorun, kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmesi beklenen kurumlarca üretilen bilgilerin birbirinden bağımsız, ortak amaca yönelmeyen veya kullanım alanının sınırlı olmasıdır.

Bir dönem uygulanan vergi iade sistemi ya da bilinen adıyla fiş-fatura alınması zorunluluğunun kaldırılmasından sonra yapılan denetim sonuçlarının önceki dönemlerle mukayese edilmesini sağlayan bir bilgi demeti yoktur. Keza sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanım oranları hakkında yayımlanmış bir veri de bulunmamaktadır.

Örnekleri bu şekilde sıraladığımızda aslında, kurumsal bir yapı noksanlığı, başta

veri üretimi olmak üzere, bilgilerin aynı amaca yönelik hazırlanmasını ve konsolide edilmesini engellemektedir.

TÜİK, HMB veya GİB'nin yayımladığı bağımsız verilerin, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede nasıl ve ne amaçla kullanılabileceği, daha doğrusu ortak bir strateji için değerlendirilebilmesi, tartışmalıdır.

Öyleyse, kurumsal bir yapı içerisinde veya mevcut kurumsal yapılanmada, kayıtdışı ekonomi verilerinin sağlıklı oluşturulmasını teminen, GİB veya TÜİK nezdinde bir birim kurulması ve istatistiki verilerin tek elden yayımlanması gerekmektedir. İstatistiki verilerin konsolide edilmesi ve yayımı öncesinde, yine kurumsal ortak bir anlayış içerisinde hangi bilgilerin, hangi sıklıkla üretilip yayınlanacağı konusunda, bir rehberin oluşturulması ve veri yayımlama takviminin duyurulması sağlanmalıdır.<sup>65</sup>

## **5.2. İlanı Gereken Vergi Borçlarının Asgari Tutarı Düşürülmeli, Kapsamındaki Mükellefler Sistematik Ve Düzenli Olarak Kamuoyuna Açıklanmalıdır**

213 sayılı VUK'nin 5 inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kurumu, bir yandan vergi mahremiyeti yasağının oluşumunu ve yasağın kapsamını belirleyici düzenlemeleri bünyesinde taşıırken bir yandan da ihlal sonucunu doğurmayan durumları düzenlemektedir.

Kanunun sözü edilen maddesinde yer verilen düzenleme gereğince;

1. Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelelerinde beyan edilen matrah ve ödenecek vergi tutarlarının, verildiği yıl içinde vergi dairelerinde ve mükellefin bağlı bulunduğu teşekkülde ilanı,
2. Mükelleflerin kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanması,
3. Adli ve idari soruşturmalar ile ilgili verilecek bilgi ve belgeler,
4. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre bankalara (verilen yetki çerçevesinde mevduat ve katılım bankaları) yapacakları vergi tahsiline yönelik verilecek bilgiler,
5. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin mesleki kuruluşlarına ve bağlı oldukları birlik ve meslek odalarına bildirilmesi,
6. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi,

vergi mahremiyeti kapsamına girmez. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu yasağa uymak zorundadırlar.

Konu ile ilgili HMB'nin bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkisi çerçevesinde son olarak,

65 Çolak (2012/423) a.g.e., s.276

- a. 2019 yılında yapılacak açıklamaların, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerinde asılmak suretiyle 26/8/2019 ile 9/9/2019 tarihleri (bu tarihler dâhil olmak üzere) arasında Türkiye genelindeki vergi dairelerinde, 10/9/2019 ile 24/9/2019 tarihleri arasında ise GİB internet sitesinde yapılması,
- b. Açıklama kapsamına, her bir vergi dairesine 250.000 TL ve daha fazla borcu olan veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunan mükelleflerin alınması,
- c. Yapılacak açıklamada, 31/12/2018 tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde 30/6/2019 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan ve nev'i itibarıyla 213 sayılı VUK hükümlerine tabi olup vergi dairelerince takip ve tahsil edilen vergi, resim, harç, fon payı, vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamlarının açıklamaya konu edileceği belirtilmiştir.<sup>66</sup>

Vergisini zamanında ve doğru olarak beyan edip ödeyen mükelleflerin, buna aykırı davranış sergileyenler karşısında karşılaştıkları rekabet eşitsizliği, mali yük orantısızlığı, vergi bilincini zedeleyen bir gerekçeye zemin hazırlaması gibi sayısız olumsuzluklara neden olduğu açıktır.

En azından kesinleşen ve ödeme aşamasına gelen vergi ve ferî alacakların bir bütün olarak süresinde yayımlanması bile, vergisini ödemeyenler üzerinde kamuoyu baskısı oluşturabilecektir. Hatta ilan yapılmadan önce kendilerine gönderilecek son bir uyarı ile *-tecil ve taksitlendirme imkânlarını da ha-*

*trılatan-* olası itibar kayıplarına da set çekilebilecektir.

Diğer önemli bir husus ilan edilecek tutar ile ilgilidir. Burada da 2019 yılında yayımlanan 508 seri No.lu VUK tebliği ile limit 250 Bin TL olarak tespit edilmiştir. Bunun altında kalan borçlular ise ilan dışı bırakılmıştır.

Kaldı ki açıklanacak amme alacağının miktarının tespitinde vergi yapılandırmasına tabi tutulan, 6183 sayılı Kanun'un 48 inci maddesi uyarınca tecil edilip de tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan alacaklar dikkate alınmamaktadır.

Vergi bilincinin yaygınlaştırılması ve yerleştirilmesi, her bir birim verginin bütçe finansmanında ve kamu gelirleri içindeki önemi dikkate alındığında tahsil kabiliyetinin artırılması, toplumsal düzlemde vergi farkındalığının benimsetilmesi, tutardan ziyade verginin ödenmemesine odaklı bir yaklaşımla mümkün olabilecektir.

Bu açıdan;

- İlan edilecek vergi borç miktarlarının; 6183 sayılı AATUHK'nin 22/A maddesine göre vergi borcu halinde yapılamayacak işlemler uygulamasında olduğu gibi 5.000 TL olarak tespiti,
- İlan edilecek dönem sayısının artırılması,
- Tecil ve yapılandırma kapsamında yer aldığı halde şartları ihlal edenlerin de ihlal edildikleri dönemde ilanlarının sağlanması, mükelleflerin vergi ödeme uyumu konusundaki hassasiyetlerini olumlu yönde etkileyecektir.

66 293 ve 508 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

### 5.3. Vergi Mahremiyetinin Kapsamı Daraltılarak Vergi Kaçakçılığı ve Suç Örgütleri İle Mücadele Güçlendirilmelidir

Mahremiyet, vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyetleri ve faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmamasıdır.

Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine (çıkarına) kullanamazlar.

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz

edilemez.<sup>67</sup> Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, 5237 sayılı TCK'nin 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.<sup>68</sup>

213 sayılı VUK'nin 5 inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kurumu, bir yandan vergi mahremiyeti yasağının oluşumunu ve yasağın kapsamını belirleyici düzenlemeleri bünyesinde taşıırken bir yandan da ihlal sonucunu doğurmayan durumları düzenlemektedir.

Gelinen noktada herkesin bilgisine sunulan kesinleşen ve ödenmemiş vergi borçlularının ilanı ile yetinilmekte, diğer hallerde ise bilgiyi alan kurumlarda mahremiyet devam ettirilmektedir.

Kayıtdışı mücadelesinde ilerleme ve olumlu bir patikaya girilmesi, mali ve ekonomik suçların önlenmesi, toplumsal yozlaşmanın engellenebilmesi, diğer yanda dürüst ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler açısından da bir uyarı görevi olarak vergi kaçakçılığı kapsamında sahte (*naylon*) ve yanıltıcı fatura düzenleme ve kullanma fiillerini işleyenler de belli periyotlarla ilan edilmelidir.

Bu yolla adli vergi suçları açısından özellikle sahte belge düzenleme ve sirkülasyonunun diğer mükelleflerle bilinmesi, olası *bilmenden* kullanımları engelleyebileceği gibi bir otokontrol mekanizması ile kısa süreçte tüm mükellefler nezdinde bir farkındalık ve bilinç oluşturabilecektir.

67 213 sayılı VUK m. 5

68 213 sayılı VUK m. 362

#### **5.4. Dönemsel Vergi Denetim Uygulama Sonuçları, STK Önerileri ve Paydaş Geri Bildirimleri; Politika ve Uygulama Birimleri Arasında Değerlendirilmeli ve Öneri Setleri Oluşturulmalıdır**

Her hukuki düzenlemede olduğu gibi vergi alanında da yasal ve idari düzenlemeler, uygulamalar, vergi inceleme sonuçları ve diğer verilerin bir bütün olarak ele alınarak değerlendirilmeleri ve analiz edilmeleri gerekir.

Gelir politikalarından sorumlu vergi idaresince her hal ve takdirde yapılan bu işlevin, toplumun vergiye muhatap diğer kesimlerinin de katılımı ile daha geniş bir çerçevede ele alınması, etkin bir değerlendirme ve analiz sürecinin de anahtarları durumundadır.

Gelir idaresinin vergi uygulama sonuçları (beyanname verme ve vergi borcu ödeme oranları, ekonomik paydaşlardan iletilen vergi sorunları, sorunlara yönelik atılan adımlar, oluşturulan ikincil mevzuat, vergi denetim sonuçları gibi), VDK vergi inceleme sonuçları ile sahadan elde edilen sektörel analiz ve uyum sorunları, sivil toplum örgütlerinin (sendikalar, odalar ve borsalar birlikleri, mesleki örgütlenmeler vb.) üyelerinin tecrübe ettikleri vergi özelindeki çıkmazları ve çözüm önerileri başta olmak üzere vergi paydaşlarının ortak değerlendirmeleri, kuşkusuz sürece pozitif bir katkı sunacaktır.

Bu çerçevede, HMB koordinatörlüğünde aylık periyotlarda vergi idaresi bileşenleri, sivil toplum ve ekonomi aktörleri yanında politika yapımcıların da birlikte hareket edebilecekleri bir platform, faydalı ve rasyonel sonuçlar alınmasını teşvik edebilecektir.

#### **5.5. Yapay Zekâ Teknolojileri Kullanılarak Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadelede Erken Uyarı Sistemleri Oluşturulmalıdır**

Küreselleşme ve dijitalleşme temel iki faktör olarak, ekonomideki dönüşümün uzantısı olarak diğer alanlarda da kalıcı ve yapısal dönüşümlere kaynak oluşturmaktadır.

1990'lı yıllardan itibaren gelişen ve sadece internete bağlı internet ekonomisinden, daha kapsamlı ve derinlikte bugünün ekonomik dünyasında kullanılan dijital araçların herhangi birine dayanan dijital ekonomi üç aşamada gelişmektedir:

Veri odaklı ekonomiye dönüşen, "internet ekonomisi", yapay zekâyı kullanma yeteneğinin firmaların başarısı için kritik olduğunu kanıtladığı "algoritmik ekonomiye" dönüşen veri odaklı ekonomi.<sup>69</sup>

Bu resimde algoritmik ekonomi, karmaşık sosyal pazarları ve ağları anlamak ve geliştirmek için ekonomi, mühendislik, matematik ve bilgisayar bilimleri bilgilerini birleştiren disiplinler arası bir alan<sup>70</sup> olarak gelişim sergilemektedir.

69 Eline Chivot, Daniel Castro The EU Needs To Reform The GDPR To Remain Competitive In The Algorithmic Economy, May 13, 2019, <https://www.datainnovation.org/2019/05/the-eu-needs-to-reform-the-gdpr-to-remain-competitive-in-the-algorithmic-economy/>

70 What Is Algorithmic Economics?, <https://www.bestcomputersciencedegrees.com/Faq/What-Is-Algorithmic-Economics/>

Tüm bu süreçlerin odağında ise bilgi teknolojileri, telekomünikasyon, yazılım gibi dijital ekonominin çekirdeğini oluşturan unsurları saymak mümkündür.<sup>71</sup>

Elektronik ve dijital ekonomiler kanalı ile dönüşen ve gelişen yeni ticari yöntemler, radikal bir şekilde ekonomide derinliğin ve hacmin artmasına zemin hazırladığı gibi, küresel düzlemde de bu yöndeki gelişimleri standardizasyonuna da katkı sunar hale gelmektedir.

Son dönemlerde uygulama örnekleri gittikçe artan elektronik vergi formlarının, ilerleyen dönemlerde yeni bir faza geçilerek topyekûn ve konsolide bir uçtan uca elektronik vergileme konseptinin yerleştirilmesi için dönüştürülmesi ve etkinleştirilmesi üzerinde yoğunlaşılması gerekir.

Dijital vergilendirme, tüm vergilendirme sürecinin kavranmasına yönelik daha makro, bütünleşik ve karmaşık adımların bilgi işlem teknolojileri, dijital mekanizmalar (bulut sistemi, yapay zekâ, algoritmik düşünce tarzı) vasıtasıyla yönetilebildiği, verilerin analiz edilip değerlendirildiği ve sonuç odaklı master plandır.

Gelir idaresince uygulama konulan, e-Be-yanname, e-Fatura ve e-Defter uygulamalar ile devam eden elektronik dönüşüm gelinen noktada gerek idari ve gerekse mükellef özelinde vergilendirmede süreçleri basit, etkin, verimli ve sürdürülebilir normlarda yerine getirilmesine önemli katkılar sunar hale gelmiştir. Bu anlamda baş-

ta itibaren vergilendirme alanında yaşanan tüm bu süreçlerin her birinin çerçevesinin çizilmesi kadar sisteme kazandırdıkları ve bundan sonra olması gereken dijital açılımların getirebileceklerine yönelik adımların atılması, gelecek açısından yeterince tatminkâr görünmektedir.<sup>72</sup>

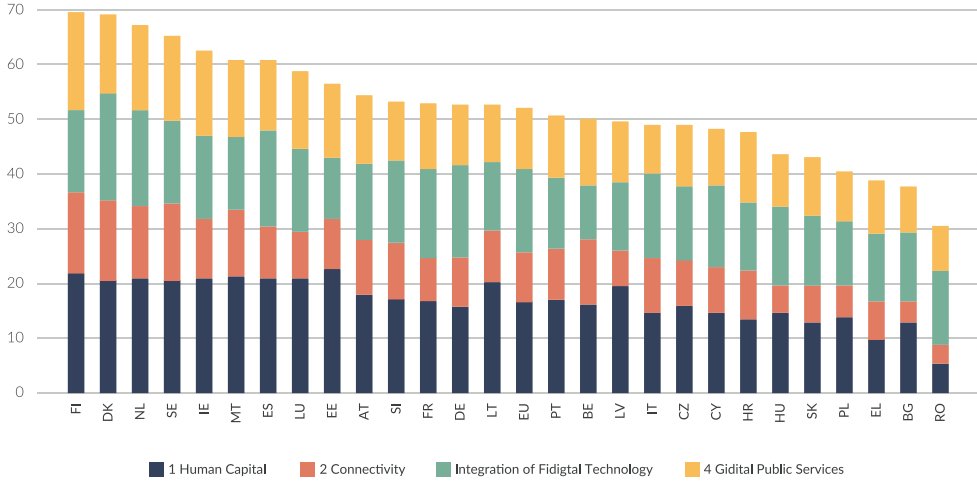
Dünya Bankası'na göre dijital ekonomi, küresel GSYH'nin %15'inden fazlasını oluşturmakta ve son on yılda fiziksel dünyanın GSYH'sinden 2,5 kat daha hızlı büyüme kaydetmiştir. Dijital İşbirliği Örgütü (DCO) ne göre, dijital ekonominin küresel GSYH'ye %30 katkıda bulunmasını ve 2030 yılına kadar ilave 30 milyon istihdam oluşturmaya beklenmektedir.

71 BM, Dijital Ekonomi Raporu, 2019, s.16

72 Çolak, Mustafa, Mali Hukuk ve Dijitalleşme, Ankara, Adalet Yayınevi, 2023.



Şekil 6. AB DESİ Sonuçları



Kaynak: AB 2022 DESİ Sonuçları

AB üyesi devletlerin 2022 DESİ sonuçlarına göre;<sup>73</sup>

- Finlandiya, Danimarka, Hollanda ve İsveç, AB'deki en gelişmiş dijital ekonomilere sahiptir ve onu İrlanda, Malta ve İsveç takip etmektedir.
- İspanya, Romanya, Bulgaristan ve Yunanistan en düşük DESİ puanlarına sahiptir. DESİ 2022 sonuçları, üye devletlerin çoğunun dijital alanda ilerleme kaydettiğini göstermektedir.

Bununla beraber yapay zekâ gibi temel dijital teknolojilerin işletmeler tarafından benimsenmesi ve büyük veri, AB'nin önde gelenleri arasında da düşük seviyede kalmaktadır. Yetersiz düzeyde dijital beceri, büyüme beklentileri, temel hizmetler de

dâhil olmak üzere giderek daha fazla hizmetin çevrimiçi ortama taşınmasıyla birlikte dijital uçurumu derinleştirdiği ve dijital dışlanma risklerini artırdığı tespitlerine yer verilmiştir.

(OECD) Araştırması ise veriye dayalı inovasyona ve veri analitiğine yatırım yapan şirketlerin üretkenliğinin arttığını, yatırım yapmayan şirketlere göre yaklaşık %5 ila %10 daha hızlı büyüdüklerini ortaya koymaktadır.

Türkiye'nin dijital dönüşüme uyumu incelendiğinde, uyum derecesi 5 üzerinden hesaplanan bir endeks çerçevesinde değerlendirilmektedir. Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2019-2021 yılları için beş üzerinden sırasıyla 2,94, 3,06, 3,21 olarak hesaplanmıştır. 2019'dan 2021'e kadar sü-

73 %25 eşit ağırlıklı 4 ana göstergeden ibaret indeks; internet kullanıma bağlı beşeri sermaye kalitesi, sabit/mobil hat bağlantısı niteliği, dijital teknolojilerin ticarete entegrasyonu ile dijital kamu hizmetlerinden oluşturulmuştur.

rekli artış gösteren endeks, 2022 yılında düşüş göstermiş ve 3,12 olarak hesaplanmıştır.<sup>74</sup>

Böylesine önemli bir istikrarlı dönüşümde, Türkiye’de özellikle vergi alanında ilk atılım, 1990’lı yıllara kadar uzanmaktadır. 1998 yılında hayata geçirilen VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin birçok işleminin birbiriyle bütünleşmiş şekilde bilgisayar ortamında yapılması ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporlar bilgisayar yardımıyla hazırlanmasına olanak sağlamıştır.

VEDOP, vergi idaresinin kendi iç işlemlerine dönük bir uygulama şeklinde belirginleşirken, 2000’li yıllara gelindiğinde bunun dışsal yansıması olarak mükellef boyutunda da ciddi dijital uygulamalara yönelik adımlar atılmaya başlanılmıştır.

Bunlardan ilki 1/9/2004 tarihinde başlayan e-Beyanname uygulaması ile elektronik ortamda beyannamelerin kabulü devreye alınmıştır. Uygulamanın sonucunda 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %98,75, elektronik beyanname oranı %1,25 iken, 2022 yılsonu itibarıyla kâğıt beyanname alınma oranı %0,1 elektronik beyanname oranı %99,9 olmuştur.

Böylelikle 14 yıllık süreç sonunda e-Beyanname verme oranları yüzde yüz oranına yaklaşmış, elektronik ortamda alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme,

istatistik ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır.

Mükelleflerin vergisel işlemlerini kayıt altına alma araçlarından en önemlisi sayılabilecek, faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin 2010 yılında e-Fatura uygulaması geliştirilmiştir.

E-Fatura uygulaması, brüt satış tutarları belirlenen limitlerin üzerinde olan mükelleflerin kâğıt fatura ile aynı hükmü haiz oluşturulmuş belge olarak tanımlanmaktadır. 2022 yılı sonu itibarıyla e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 779.379’a ulaşmış, e-Fatura uygulaması üzerinden 731.758.486 adet fatura düzenlenmiştir.

E-Arşiv Fatura ise e-Faturaya geçmek yükümlülüğünde olan mükelleflerin, e-Fatura kapsamında olmayan mükelleflerle vergi mükellefi olmayanlara yönelik oluşturdukları fatura biçimi olarak adlandırılmaktadır. E-Arşiv fatura uygulaması ile mükelleflerin, elektronik ortamda fatura oluşturmalarına, iletmelerine, muhafaza ve ibraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

Diğer bir dijital uygulama e-Defter, e-Fatura uygulama koşulları ile aynı nitelikleri taşımaktadır.

213 sayılı VUK ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda

74 TÜBİSAD; Türkiye’nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2022, <https://www.tubisad.org.tr/images/pdf/DDE-2022-Raporu-Final.pdf>.

yapılmasına imkân tanıyan bir dijital vergi uygulaması olma hüviyetindedir.

2018 yılı sonu itibarıyla uygulamanın başladığı günden 2022 yılı sonuna kadar bugüne e-Defter uygulaması kullanmak amacıyla başvuru yapan ve e-Defter izni verilen mükellef sayısı 292.768 olmuştur.

Dijital uygulamaların son örneklerinden e-Tebliğat sistemi, 213 sayılı VUK hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, e-Tebliğat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir.

E-Tebliğat Sistemi'nin kullanılmaya başlandığı 1/4/2016 tarihinden itibaren 31/12/2022 tarihine kadar aktif mükellef sayısı 7.269.403, toplam e-Tebliğat sayısı 107.537.486, 2022 yılı toplam tasarruf tutarı ise 954.650.115 TL olarak gerçekleşmiştir.

Mükellef nezdinde yürütülen yoklama ve denetim faaliyetlerinin anlık, hızlı, güvenilir ve etkin yürütümü kapsamında yürütülen e-Yoklama ve e-Yoklama yoluyla denetim türü sayısı 39'a çıkmıştır. Bu bağlamda, 01/01/2022-31/12/2022 döneminde toplam 2.22 milyon adet yoklama elektronik olarak sonuçlandırılmıştır.

Tahsil süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik olarak getirilen e-Haciz modeli de ciddi anlamda vergi dairelerinin iş yükünü azaltarak zaman ve emek tasarrufu yanında mükellefler nezdinde vergi borcunun ödenmesi sürecine oldukça hız kazandırmıştır.

Mükellefe yönelik yukarıda sayılan ana dijital

uygulamalara ek olarak hizmetlerin gerek kalitesinin artırılması ve gerekse etkin iletişim kanallarının geliştirilerek vergiye gönüllü uyumun temini ve uyum maliyetlerinin azaltılması projeleri eşgüdümünde alternatif uygulamalar geliştirilmiştir.

Son olarak, 2023 yılında yapay zekâ uygulamalarının en görünür örneklerinden biri olarak chatbot niteliğinde Dijital Vergi Asistanı (GİBİ) devreye alınmıştır.

GİBİ internet adresinde (ww.gib.gov.tr), yapay zekâ destekli, makine öğrenmesi esası ile çalışan kullanıcıların genel nitelikli, kişiyi ve duruma özel olmayan, 8.300 ayrı soru türünde, 461 cevaba ve elektronik hizmetlere dair bağlantılara ulaşabilecekleri (GİBİ), 7/24 hizmet verebilme kapasitesine sahip bir uygulama olarak tanıtılmıştır.

Sonuçta uygulamaya alınan dijitalleşme araçları sayesinde Türkiye'nin önemli bir eşiği aştığı, bundan sonra robotik/makine öğrenmesi ve yapay zekâ ile desteklenen yeni nesil vergi mimarisi çerçevesinde OECD vergi idaresi 3.0<sup>75</sup> perspektifinin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi 3.0 perspektifi ile günümüz karmaşık ekonomik ilişkiler ağı, artan yasadışı kayıtdışı faaliyetler ile vergiye tabi gelir ve kazancın kavranmasındaki zorlukların aşılması, bir fırsat olarak değerlendirilebilecektir.

Devasa büyüklükteki ekonomik veri ve parasal hareketleri analiz ederek, anlamlı ve uygulanabilir veriye dönüştürebilecek yapay zekâ teknolojilerinin kullanımı kaçınılmaz bir

75 Ayrıntılar için bkz. OECD, Forum On Tax Administration Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, 2020.

hale dönüşmektedir.

Bu bağlamda,

- Yapay zekâ ve makine öğrenmesi ile ekonomi ve mükellef bağının kurulması ve anlamlı verilerle vergi tabanının genişletilebilmesi,
- Yapay zekâ teknolojileri sayesinde vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede erken uyarı sistemlerinin oluşturulması ve denetim birimleri ile etkin paylaşımı,
- Yapay zekâ ve makine öğrenmesi ile hizmet sunan yeni nesil araçların, küresel çözüm partnerleri ile eşgüdümü ve etkinliğinin artırılması (küresel yapay zekâ platformları ile entegrasyonları vb.)
- Öte yandan yapay zekânın uygulanmasında gerekli iç ve dış güvenlik testlerine (siber güvenlik testleri...) yatırım ve mükellef/devlet haklarının garanti altına alınması, yeni nesil vergilendirme anlayışında gözetilmesi ve değerlendirilmesi gereken başlıklardan sadece birkaçını teşkil etmektedir.

Böylelikle mükellef iş ve işlemlerine ilişkin büyük veri ambarının analizi ile riskli mükelleflere yönelik erken uyarı sistemlerinin oluşturulması ve vergi idaresinin öncesinde müdahale edebilmesine kabiliyet kazandırabilecektir.

### 5.6. Vergi Yargılama Süreçleri Etkinleştirilmelidir

Vergilendirmede, mükelleflerin idare ile olan vergi uyumsuzluklarının giderilmesinde başvurulan son merci mahkemelerdir. İlk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri ile

başlayan yargılama süreci, parasal sınırlamalar da dikkate alınarak olağan olağan kanun yolları istinaf ve temyiz süreçlerinde de devam ettirilebilmektedir.

Bir bütün olarak bakıldığında etkin bir vergi sistemi idari aşamada yapılması ve olması gerekenler yanında etkin bir vergi yargısı ile de bütünleştirilmedikçe çok fazla bir anlam ifade etmeyecektir. Zira özellikle vergi incelemeleri ile ödenen verginin doğruluğunu tespit etme işlevinin, vergi davalarının kısa ve etkin sürelerde sonuçlandırılmaması, yapılan tarhiyatların iptal edilmesi ya da idare-yargı arasında ciddi görüş ayrılıklarının kararlar ile müstakar hale gelmesi gibi sayılabilecek gerekçelerle tam olarak gerçekleşmemesi mümkündür.

Vergi incelemesi sürecine ilişkin olarak, 213 sayılı VUK'nin 140'ıncı maddesinde;

*“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, **tam inceleme** yapılması halinde en fazla **bir yıl**, **sınırlı inceleme** yapılması halinde en fazla **altı ay**, **katma değer vergisi iade** incelemelerinde ise **en fazla üç ay** içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, **tam ve sınırlı incelemelerde altı ay**, **katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ay** geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir.”* hükmüne yer verilmiş, inceleme süreçlerinin ek sürelerle beraber yılı aşan bir döneme yayılması yasal olarak kabul edilmiştir.

Vergi inceleme elemanlarının gerek iş yoğunlukları ve sayısal kapasitelerinden kaynaklanan, gerekse incelemeye hazırlık ve işe başlama ile raporun işleme konulmasına yönelik bürokratik işlemlerden doğan ilave süre gereksinimleri de bu sürelere eklendiğinde, vergi inceleme sürecinin baştan sona meşakkatli yapısı daha iyi anlaşılacaktır.

VDK 2022 faaliyet raporunda da belirtildiği üzere, 12.03.2021 tarihinde kamuoyu ile paylaşılan “Ekonomi Reformları” kapsamında Ekonomi Reformları Eylem Planı’nda yer alan “1.3.j-Dijital Vergi Denetimi Sistemi geliştirilerek, vergi iade incelemeleri dâhil olmak üzere inceleme süreleri kısaltılacaktır.” eylemine ilişkin VDK Başkanlığı sorumlu birim olarak belirlenmiştir.

İnceleme sürelerinin uzunluğu ve zorunlu nedenlerle uzaması yanında vergi davasına konu edilen vergi iş ve işlemlerinin yoğunlukları ve çözümlenmesi de ayrıca önem kazanmaktadır.

İlk derece mahkemeleri, istinaf ve temyiz aşamalarında mahkemelerin dava konusu uyumsuzlukları sonuçlandırma kapasitelerinin analizinde önemli bir veri sunan dosya endeksleri, dava görülme süreleri ile temizleme oranı ve dava süreleri bir fikir sunabilecektir. Burada temizleme oranı, yıl içinde karara bağlanan dosyaların, yıl içinde yeni gelen dosyalara oranını göstermektedir.

Tablo 16. Vergi Mahkemelerinde Seçilen On Dava Türüne Göre Dava Dosya Endeksleri, Ortalama Görülme Süreleri ve Temizleme Oranları

Dava Türleri/Yıllar	2019	2020	2021	2022
Amme Alacaklarının Tahsil -Endeks	116	87	86	145
-Süre	110	132	140	123
-Temizleme Oranı	91,6	111,2	91,9	86,8
Katma Değer Vergisi -Endeks	43	65	81	65
-Süre	148	215	174	241
-Temizleme Oranı	91,8	66,2	108,8	90,3
Gümrük Vergi, Fon ve Cezaları -Endeks	260	151	225	202
-Süre	98	167	122	145
-Temizleme Oranı	93,3	104,9	94,6	101,9
Vergi Cezaları -Endeks	55	64	71	59
-Süre	145	201	171	213
-Temizleme Oranı	85,8	79,3	110,0	94,1

Düzeltilme İşlemlerinin Reddinden Doğan İşler	457	554	716	392
-Endeks				
-Süre	134	122	110	133
-Temizleme Oranı	110,9	91,3	97,1	129,3
Gelir Vergisi				
-Endeks	92	103	216	73
-Süre	123	206	125	212
-Temizleme Oranı	104,4	66,6	96,1	154,1
Harçlar				
-Endeks	442	362	285	235
-Süre	73	107	115	132
-Temizleme Oranı	100,1	92,2	114,1	94,3
Kod Listesi (Özel Esaslar)				
-Endeks	576	558	678	850
-Süre	107	133	112	134
-Temizleme Oranı	93,7	94,5	101,0	81,5
Kurumlar Vergisi				
-Endeks	56	82	115	106
-Süre	151	213	186	257
-Temizleme Oranı	99,9	67,0	96,7	84,6
Özel Tüketim Vergisi				
-Endeks	95	96	125	96
-Süre	133	188	164	198
-Temizleme Oranı	92,9	83,1	101,4	107,7

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2022 Adalet İstatistikleri esas alınarak hazırlanmıştır.

etkin vergi düzenlemelerinin hayata geçirilmesi, vergi bilincinin ve vergiye gönüllü uyumun artırılması gibi birbirine bağlı eylem süreçlerinin hayata geçirilmesi ve işletilmesinden geçmektedir.

Sonuçlardan hareketle, bir yandan inceleme sürelerinin devreye alınacak e-denetim mekanizmaları ve yapay zekâ destekli teknolojiler kullanılarak kısaltılması yanında, dosya endeksi yukarı yönlü ve dava görülme süreleri dokuz ayı bulan dava konuları açısından idare ve yargı organları arasında bilgi ve deneyim paylaşımı yoluna gidilmesi bir başlangıç olabilecektir. Deneyim ve bilgi paylaşım süreçlerini düzenli aralıklarla, istinaf ve temyiz aşamalarını da içerecek mahiyette genişletmek mümkün olabilecektir.

Özellikle dava dosyası endeksinde artış görülen vergi ihtilafları konusunda, idare bünyesinde yargı kararları değerlendirme komisyonlarının kurularak, nedenleri, içerikleri ve sayısal dağılım istatistikleri çerçevesinde, azaltımına yönelik bir plan geliştirilebilecektir.

Diğer yanda vergi yargısı aşamasında etkin dava verisi paylaşımı, konu bazlı mahkeme kararlarına erişim, tüm düzey yargılamalar açısından tek bir platform altında hayata geçirilebilecektir.

Hâlihazırda Danıştay karar arama uygulamasının daha kullanıcı dostu hale dönüştürülme çabalarına ek olarak istinaf ve ilk derece mahkemelerinde kesinleşen dava dosyaları<sup>76</sup> açısından da benzer bir yol izlenebilecektir.

Bütün bunlara ek olarak yapay zekâ destekli karar alma mekanizmalarının yargısal süreçlere entegrasyonu, vergi yargısı alanında görev yapan hâkimlerin ihtisaslaşmasına katkı sunacak sürekli eğitim ve staj programlarının devreye alınması, hâkim adaylarının alana özgü farklı sınav sistematiğine tabi tutulmaları ve görev yapacakları bölgelere göre sınıflandırılarak atamalarının yapılması, vergi hukuku alanında yetkin; avukat, akademisyen ve uzman memurların var olan hâkimlik geçiş uygulamalarına etkin katılımlarının düzenlenmesi de bir başka alternatif olarak değerlendirilebilecektir.

76 AYM, E.2023/81, K.2023/184, E.2023/36, K.2023/142 sayılı Kararları ile 2577 sayılı Kanun'un, konusu belli tutarı aşmayan vergi davaları hakkında istinaf ve temyize başvurulamayacağını öngören hükümleri, dokuz ay sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir.

**Adil, Makul ve Sürdürülebilir Vergi Sistemi**  
Tespitler / Öneriler

**Sonuç**



## Sonuç

Adil ve sürdürülebilir bir vergi sistemi inşa etmek ideali, kapsamlı ve geniş bir zeminde yürütülmesi elzem, bir politikalar bütünü çerçevesinde anlam kazanmaktadır.

Ekonominin, toplumsal ve kültürel dinamiklerin, siyasi ortam ve hukuki zeminin bir yansıması olarak ortaya çıkan vergi bilincinin, adil ve makul bir reform sürecinde de bu faktörlerle birlikte ele alınmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir yönü ile kayıtdışı ekonomi çerçevesinin iyi anlaşılması, analizi ve kontrolü için makro politikaların belirlenmesi, toplumsal farkındalığın artırılması ve buna yönelik gerekli hukuki düzenlemelerin yürürlüğe konulması gerekir.

Kayıtdışı ekonominin önemli sonuçlarından biri vergi kayıtdışılığı ile mücadele bu anlamda, kaderi birbiri ile ilinti ve birbirini tamamlayan bir bütünün iki temel parçasını oluşturmaktadır.

Büyük resimde kayıtdışı iktisadi faaliyete yol açan faktörlerin sistemden ayıklanması, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin azaltılması ve hafifletilmesi, siyasi kararlılık ve etkin denetim mekanizmaları, özelde vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeleye de pozitif olarak yansımaktadır.

Diğer yanda kayıtdışı ekonomi ve doğrudan vergiler alanında sağlanacak olumlu gelişmeler ile oluşacak mali alanın, emek-sermaye gelirleri ayırımında emek lehine vergilendirme, işgücü gelirleri üzerindeki vergi ve

diğer mali yüklerin aşağı çekilerek hanehalkı gelirleri üzerindeki vergi etkisinin sınırlandırılması için kullanılması daha rasyonel bir zeminde karşılık bulabilecektir.

Vergi perspektifinden ele alınan bu çalışmada;

1. **Etkin, sosyal adaleti gözeten, makul bir hukuki çerçeve,**
2. **Etkin** mükellef hizmetleri ve **etkin** vergi tahsil süreçleri,
3. **Etkin** idari uygulama,
4. **Etkin** kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve **etkin** vergi denetimleri,
5. **Etkin** izleme ve sistem güncellemesi,

başlıklarından ibaret 5E diye özetlenebilecek yeni nesil vergi mimarisinde, 41 farklı öneri seti ile makro düzeyde, temel konu ve sorunlu alanda bir çözüm ve öneri metodolojisinin öncelikli oluşturulması gerekir.

Bu politika setlerini oluşturan alt tedbir ve öneri maddeleri dikkate alındığında,

### **1-Vergilendirmede Etkin, Sosyal Adaleti Gözeten, Makul Bir Hukuki Çerçeve başlığı altında;**

- Vergi kanunları sade, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmalıdır.
- Gelir vergileri tek çatı altında birleştirilmelidir.

- Dolaylı vergiler modern vergileme anlayışı çerçevesinde azaltılmalı, doğrudan vergilerin payı artırılmalıdır.
  - Vergi harcamalarının etkinlik analizleri yapılarak vergi adaletini aşındıran kalemler sistemden ayıklanmalıdır.
  - Damga vergisine tabi kâğıtlar yeniden ele alınmalı ve adil olmayan düzenlemeler revize edilmelidir.
  - Tapu harcı tarifeleri, ödeme gücü ve ekonomik gerçeklere uygun düzenlenmelidir.
  - Değerli Konut Vergisi yerine tek ve birleştirilmiş bir Emlak Vergisi Sistemi geliştirilmelidir.
  - Verginin yerinde ve adil kullanımı, kamu harcama reformu ile tahkim edilmelidir.
  - Zorunlu tüketim ve ihtiyaç ürünleri ÖTV/KDV dışına çıkarılmalı ve ÖTV listeleri güncellenmelidir.
  - Ücretlerin vergilendirilmesi aile temelli, ayrı ve bağımsız bir tarifede düzenlenmeli ve damga vergisi kesintisi gözden geçirilmelidir.
- A. Ayrı ve bağımsız bir tarife ile yaşam koşullarına uygun matrah dilimleri tespit edilmelidir.
- B. Vergi tarifesi, medeni durum ve çocuk sayısına göre farklılaştırılmalıdır.
- C. Ücretlerden kesilen damga vergisinin, gelir vergisini ikame eden yapısı düzeltilmelidir.
- Vergiye tabi gelirin tespitinde net artış modeli uygulanmalıdır.

- Dijital varlıkların kavranması ve vergilendirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmalıdır.

## **2-Etkin Mükellef Hizmetleri ve Etkin Vergi Tahsil Süreçleri başlığı altında;**

-Vergide toplumsal mutabakat ve mükelleflerin gönüllü uyumu geliştirilmelidir.

-Vergi kredisi sistemi ile tahakkuk eden vergiden sızıntılar giderilmelidir.

-Vergi politikalarının belirlenmesinde STK ve sosyal paydaşların da etkin temsili sağlanmalıdır.

- Sadece vergi borcu olanlar değil, vergi kaçakçılığına neden olanlar da kamusal teşviklerden faydalandırılmamalıdır.

-Uzlaşma müessesesinin, dostane bir çözüm metodu olarak, etkinliği artırılmalı ve yaygınlaştırılmalıdır.

## **3-Etkin İdari Uygulama başlığı altında;**

- Vergilendirmeye yönelik gelir, kazanç ve servet unsurlarının takibi için merkezi bir veri sistemi oluşturulmalıdır.
- Teşvik politikaları koordineli ve eş zamanlı uygulanmalıdır.
- Belge kullanımının yaygınlaştırılmasında mükellef ve tüketiciyi teşvik edecek araçlar tercih edilmelidir.
- Vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı istihdamla mücadele eden denetim birimlerinin eşgüdümü artırılmalıdır.

- Yapay zekâ ve makine öğrenmesi ile hizmet sunan yeni nesil araçlar, yeni vergi mimarisinde yerini almalıdır.
- Vergi gelirlerinin tahsilat etkinliği ile cezaların caydırıcılık gücü artırılmalıdır.
- A. Vergi gelirlerin tahsilat etkinliği artırılmalıdır.
- B. Vergi cezalarının caydırıcılığı artırılmalıdır.
- Her türlü vergi düzenlemesinde mutlaka düzenleyici etki analizi yapılmalıdır.
- Denizaşırı (vergi cennetleri) ülkelere yapılan ödemelere bağlı vergi kaybı engellenmelidir.
- İmar rantı (değer artış payı) uygulaması genişletilmeli, vergilendirilmesine etkinlik kazandırılmalı ve sonuçları kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

#### **4-Etkin Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadele ve Etkin Vergi Denetimleri başlığı altında;**

- Vergi denetimlerinde eşanlı (cari) denetim modeli esas alınmalı, cezalandırmadan önce rehberlik ve yol gösterici vasıfları kullanılmalıdır.
- Yapay zekâ destekli e-denetim projesi hayata geçirilerek vergi yükü hedefinde olduğu gibi vergi incelemeleri de tabana yayılmalıdır.
- Kayıtdışılıkla mücadelede, KOBİ'lere yönelik politikalar üretilmelidir.
- Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede ku-

rumsal bir yapı oluşturulmalı, makro çerçevesi çizilmeli ve OVP'de hedef göstergeler belirlenmelidir.

- A. Kayıtdışı ekonomi ile ilgili bağımsız, kurumsal bir yapı oluşturulmalıdır.
- B. Kayıtdışı ekonominin makro çerçeve raporu hazırlanmalıdır.
- C. Kayıtdışı ekonomiye dönük hedef göstergeler belirlenmeli ve OVP ile ilişkilendirilmelidir.

#### **5-Etkin İzleme ve Sistem Güncellemesi Başlığı Altında;**

- Vergi istatistik ve verileri, düzenli olarak kamuoyu ile kapsamlı ve analize imkân verecek şekilde paylaşılmalıdır.
- İlanı gereken vergi borçlarının asgari tutarı düşürülmeli, kapsamdaki mükellefler sistematik ve düzenli olarak kamuoyuna açıklanmalıdır.
- Vergi mahremiyetinin kapsamı daraltılarak vergi kaçakçılığı ve suç örgütleri ile mücadele güçlendirilmelidir.
- Dönemsel Vergi Denetim Uygulama Sonuçları, STK Önerileri ve Paydaş Geri Bildirimleri; Politika ve Uygulama Birimleri Arasında Değerlendirilmeli ve Öneri Setleri Oluşturulmalıdır.
- Yapay zekâ teknolojileri kullanılarak vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede erken uyarı sistemleri oluşturulmalıdır.
- Vergi yargılama süreçleri etkinleştirilmelidir.

Çalışmanın odak noktalarından biri ücretli ve sabit gelirliler açısından, yukarıda belirtilen öneri setinin hayata geçirilmesi ile kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınması, vergi tabanının genişletilmesi, dolaylı vergi yükünün aşağı çekilmesi, doğrudan vergi payının artırılması ve mali güçle orantılı vergilendirme, güçlü bir şekilde hedeflenen adil vergi sisteminde karşılık bulabilecektir. Sonuçta emek-sermaye gelirleri açısından

Anayasal temeline uygun emek gelirleri lehine bir vergileme anlayışının da yerleşmesi daha mümkün hale gelebilecektir.

Bu makro çalışmada belki de söylenebilecek son söz, tüm ekonomik birim ve paydaşların aynı amaca odaklandığı, siyasi ve hukuki kararlılıkla beslenen, mükellef ve idare açısından hak ve yükümlülük dengesinin gözetildiği bir vergi sisteminin çok hayalî bir hedef olarak kalmayacağıdır.

# Kaynakça

## 1.Kitap ve Makaleler

Çolak, M. (2020), Servet Vergilemesinde Değerli Konut Vergisine Alternatif Öneri ve Değerlendirme, Yaklaşım/ Mart 2020/Sayı: 327

Çolak, M. (2012), Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüme Yönelik Politika Önerileri, HMB (Mülga Maliye Bakanlığı) SGB Yayınları, 2012/423

Çolak, M. (2020), Servet ve Harcama Vergilerinde Değer Esaslı Ayrıştırma Uygulamaları ve Değerli Konut Vergisi, Yaklaşım / Ocak 2020 / Sayı: 325

Çolak, M. (2020), Elektronik Vergileme Hukuku, Seçkin Yayıncılık

Çolak, M. (2022), Kamu Maliyesi ve Kamu Mali Hukuku, Adalet Yayınevi

Çolak, M. (2022), Mali Hukuk Terimler Sözlüğü, 2.Baskı, Adalet Yayınevi

Çolak, M.(2023), Başlıklar İtibari İle Orta Vadeli Vergi Hedefleri ve Değerlendirmeler, E-Yaklaşım, Sayı: 371

Çolak, M. (2023), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yeni Eylem Stratejisine 9 Başlıkta Temel Katkı ve Öneriler, E-Yaklaşım, Sayı: 363

Çolak, M. (2009), Ücretlerde Vergi Tarifesine İptal ve Sonuçları Üzerine Değerlendirme, Yaklaşım /Aralık 2009/ Sayı: 204

Çolak, M. (2023), Mali Hukuk ve Dijitalleşme, Adalet Yayınevi

Çolak, M. (2023), Vergi Hukuku, 2.Basım, Adalet Yayınevi

Çolak, M. (2010), Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Zorlaştıran Bir Uygulama: Devirde Tapu Harcı Bilme-cesi Yaklaşım/Ocak 2010 /Sayı: 205

Çolak, M. 2011), Vergi, Prim ve Cezalarında Uzlaşma ve Genel Bir Değerleme ,Yaklaşım Dergisi, Sayı:223

Çolak, M. (2012), Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadeleye Yönelik Yapısal Bir Öneri: Düzenleyici Etki Analizi, Yaklaşım/ Şubat 2012/Sayı: 230

Demirtaş, S. (2020), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Kayıt Dışı İstihdam Sorunu: Aydın İli Örneği, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.28

Ekonomim, e-gazete (2020), Vergi Hukukçusu Ahmet Ak: Mükellef Hakları Kurulu geniş katımlı olmalı", <https://www.ekonomim.com/ekonomi/vergi-hukukcusu-ahmet-ak-mukellef-haklari-kurulu-genis-katilimli-olmali-habe->

ri-470003, erişim.26.11.2023

Eline Chivot, Daniel Castro, (2019), The EU Needs to Reform the GDPR to Remain Competitive in the Algorithmic Economy, May 13, 2019, <https://www.datainnovation.org/2019/05/the-eu-needs-to-reform-the-gdpr-to-remain-competitive-in-the-algorithmic-economy/>

Işık, H. (2023), Türkiye'nin Vergi Planlaması ve Vergi Cennetleri Karşısındaki Kaybı, <https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmanina-danisin/makaleler/vergi/Turkiye-nin-vergi-planlamas-ve-vergi-cennetleri-karsndaki-kayb.html>, erişim. 28.11.2023

Korkusuz, M. (2004), Ekonomik Sorunların Çözümünde İlk Adım: Kapsamlı Bir Gelir Vergisi Reformu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 139

Kurnaz, N. (2023), Kayıt Dışı İstihdam ile Mücadelede Sosyal Güvenlik Denetimlerinin Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi, 2023 s.13.

Schneider, F. (2022), New COVID related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022, International Economics and Economic Policy 19:299–313, s.307-311

Üstün, Ü.S. (2010), Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, Sa. 2, s.595-596

What is Algorithmic Economics?, <https://www.bestcomputersciencedegrees.com/faq/what-is-algorithmic-economics/>

Yaraşlı, G.O. (2005), Türkiye'de Vergi Reformu, MB Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005, s. 206

Yılmaz, G. (2003), "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:177, s.205

## 2.Diğer Kaynaklar

2024 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi ve ekleri

2024-2026 OVP

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2022 Adalet İstatistikleri

AYM Norm Denetimi Kararları, Esas Sayısı: 2017/117, Karar Sayısı: 2018/28, E.2006/95, K.2009/144, 15/10/2009, Esas: 2008/116, Karar: 2010/85, AYM, E.2023/81, K.2023/184, E.2023/36, K.2023/142

AYM Resmi İnternet Sayfası, <https://www.anayasa.gov.tr/>

BM 2019 Dijital Ekonomi Raporu

Dünya Bankası, Kayıtdışılık: Nedenler, Sonuçlar, Politikalar, Türkiye Ülke Ekonomik Raporu, Rapor No. 48523-TR, 2 Mart 2010

Ekonomim, "Vergi Hukukçusu Ahmet Ak: Mükellef Hakları Kurulu geniş katımlı olmalı", e-gazete, <https://www.ekonomim.com/ekonomi/vergi-hukukcusu-ahmet-ak-mukellef-haklari-kurulu-genis-katilimli-olmalı-habe-ri-470003>, erişim,26.11.2023

GİB 2022 Faaliyet Raporu, [http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/6Uzuc+GIB\\_2022\\_FAALİYET\\_RAPO-RU.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/6Uzuc+GIB_2022_FAALİYET_RAPO-RU.pdf)

GİB, <https://www.hmb.gov.tr>, tebliğ, rehber, açıklama ve broşürleri

HMB bütçe uygulama sonuçları ve ekonomi sunumları

HMB resmi internet sayfası [www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr)

MASAK, <https://masak.hmb.gov.tr/yukumlulukler#:~:text=%C5%9E%C3%BCpheli%20i%C5%9Flem%20bil-dirimi%3B%20ger%C3%A7ek%20ki%C5%9Fi,bu%20g%C3%B6revliler%20taraf%C4%B1ndan%20yerine%20getirilir>.

Memur-Sen Akademi, Vergide Adalet Tespitler, Sorunlar, Çözümler, Yayımlanmamış Analiz Raporu, 2023

OECD, Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST And Excise, Core Design Features And Trends

OECD, Forum On Tax Administration Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, 2020.

State of Tax Justice (2023), <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/08/State-of-Tax-Justice-2023-Tax-Justice-Network-English-OLD-VERSION.pdf>, erişim, 06.12.2023

TCMB, Enflasyon Raporu 2023-IV 2 Kasım 2023

TÜBİSAD; Türkiye'nin Dijital Dönüşüm Endeksi 2022, <https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/DDE-2022-Raporu-Final.pdf>.

TÜİK veri portalı, <https://data.tuik.gov.tr>

VDK 2022 Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>

Vergi karmaşıklık endeksi, 2022, <https://www.taxcomplexity.org/>











# ADIL, MAKUL VE SÜRDÜRÜLEBİLİR VERGİ SİSTEMİ

## TESPİTLER / ÖNERİLER

Mevcut vergileme yapısı, özellikle emek ve ücret sahipleri açısından kaynakta veya harcamaları üzerinden alınan vergiler kanalıyla vergi yükü dağılımında mali gücü, şahsi ve ailevi durumları esas almayan, sosyal adaleti öncelemeyen bir süreci geliştirmektedir.

Sistemi daha adil, uygulanabilir ve toplumsal düzlemde kabul edilebilir normlara ulaştırabilmek, baştan sona bütüncül bir yaklaşımla vergilemeyi ele almak ve her sürece ilişkin bütüncül bir öneri paketi geliştirebilmek ve uygulamakla mümkün görünmektedir.



+90 312 230 48 98  
+90 312 230 09 72-73

   MemurSenKonf

 [www.memursen.org.tr](http://www.memursen.org.tr)  
[info@memursen.org.tr](mailto:info@memursen.org.tr)

 Zübeyde Hanım Mh. Sebze Bahçeleri Cd.  
No:86 Altındağ/Ankara