

TASAV BEYİN FIRTINASI TOPLANTILARI MALİYE ÇALIŞMA GRUBU

ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALARLA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ: SORUNLAR VE ÖNERİLER

Rapor No. 9 // 04 Ağustos 2014

Raportör:
Yrd. Doç. Dr. Savaş ÇEVİK

İÇİNDEKİLER

SUNUŞ.....	i
GİRİŞ.....	1
1) TEMEL BÜYÜKLÜKLER AÇISINDAN VERGİ SİSTEMİ: VERGİ YÜKÜ VE VERGİ YAPISINDA EĞİLİMLER.....	2
2) GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	6
2.1) Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Genel Eğilimler	6
2.2) Türkiye’de Gelirin Vergilendirilmesi	9
3) TÜKETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	11
3.1) Türkiye ve OECD’de Enerji Vergilemesi	16
3.2) Motorlu Araçların Vergilendirilmesi.....	20
4) KAYITDIŞILIK ve VERGİ KAÇAKÇILIĞI	22
4.1) Kayıtdışı Ekonominin Boyutu ve Kayıtdışılıkla Mücadele	22
4.2) Vergi Kaçırma ve Aşırı Vergi Planlaması ile Mücadelenin Uluslararası Boyutu	24
5) VERGİ YÖNETİMİ: İDARE, MEVZUAT, UYUM	25
5.1) Uyum Stratejisi	25
5.2) Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi	27
5.3) Vergi İdaresinin/Sisteminin Performansı	28
6) GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	31
KAYNAKÇA.....	34
EKLER.....	36

SUNUŞ

Türk Akademisi Siyasi Sosyal Stratejik Araştırmalar Vakfı (TASAV), Türkiye'nin içinde bulunduğu sorunların tespiti ve bunlara yönelik alternatif çözümler oluşturulması amacıyla "Beyin Fırtınası" toplantılarına başlamış bulunmaktadır. Bu kapsamda, TASAV tarafından daha önce yapılan çalıştaylarda ortaya konulan öncelikler de dikkate alınmak suretiyle tüm siyasî, sosyal, ekonomik ve stratejik alan ve konular değerlendirmeye tâbi tutulmaktadır.

Küresel ve bölgesel gelişmelerin Türkiye jeopolitiğini yakından ilgilendirdiği bir süreçte, iç ve dış sorunların doğru teşhis edilmesi kuşkusuz doğru stratejilerin ve politikaların uygulamaya konulabilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Siyasî, ekonomik ve sosyal alanlarda gittikçe büyüme, genişleme, yayılma ve bir kısmı da kangren olma istidâdı gösteren kimi sorunlar, aynı bakış açısıyla ve geniş bir vizyonla ele alınmayı beklemekte, bütüncül ve kuşatıcı bir anlayışla değerlendirilmeye ihtiyaç duymaktadır.

Siyasî alanda yürütülecek kuşatıcı reform hamlelerinin yanında, ekonomik ve sosyal alanlarda da önemli reformların yapılması, Türkiye'nin hedeflediği sıçramayı yapabilmesi için elzemdir. Bu düşüncelerden hareketle TASAV tarafından gerçekleştirilecek akademisyen ve uzmanların katılacağı bir dizi beyin fırtınası toplantısı ile Türkiye'nin "iyi yönetilen" bir ülke olabilmesine bilimsel katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Çalışmalar; yeni gelişmeleri, konunun evrensel boyutlarını, Türkiye'deki durumu, sorunları, eksiklik ve aksaklıkları değerlendiren; alternatif çözümlerin geliştirilmesini ve yeni politika önerilerini ihtiva eden; tüm meseleleri stratejik bakış açısı ile inceleyen ve diğer konularla bütünleşik olarak ele alan bir çerçevede yürütülecektir.

Selçuk Üniversitesinden Yrd. Doç. Dr. Savaş Çevik'in hazırladığı bu raporda; vergi yükünde ve yapısındaki genel eğilimler ve Türkiye'nin pozisyonu değerlendirilmekte, gelir ve tüketim üzerinden alınan vergiler ele alınmakta, vergi sistemimizde tüketim üzerindeki vergi yükünün yüksek olduğu dikkate alınarak tüketim vergilemesinin sorunlu alanları irdelenmektedir. Ayrıca, kayıtdışılık ve vergi kaçırma sorunları ile vergi yönetiminin genel durumu da değerlendirilerek Türk vergi sisteminin temel sorunları ortaya konmakta ve bu sorunların çözümüne yönelik somut öneriler sunulmaktadır.

Bu vesile ile çalıştaya katılan bilim insanlarına, araştırmacılara ve uzmanlara teşekkür eder, çalışmaların neticesinde ortaya çıkaracağımız objektif veri ve politika önerilerinin ilgililere ve karar alıcılara yararlı olmasını temenni ederim.

Saygılarımla,

İsmail Faruk AKSU
TASAV BAŞKANI

ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALARLA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ: SORUNLAR VE ÖNERİLER

Yrd. Doç. Dr. Savaş ÇEVİK

GİRİŞ

Vergileme, kamu harcamalarını finanse etmek için gelir yaratma fonksiyonu kadar, yapısında, oranlarında ya da bir vergi sistemi içindeki bileşimlerinde yapılan değişikliklerle sosyal ve iktisadi politikaların önemli bir enstrümanı olarak da yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Vergi sisteminin tasarımında ve değerlendirilmesinde üç temel politika amacı dikkate alınmalıdır:

1. Kamu finansmanı için gelir yaratma
2. Ekonomik faaliyetleri caydırmama ve ekonomik büyümeyi destekleme
3. Vergilemeden doğan yükü adil dağıtma ve gelir dağılımını iyileştirme

Buna, özellikle ekonomik dalgalanma dönemlerinde toplam talep ve fiyatlar genel düzeyinin yönetimi de eklenebilir.

Kamu geliri yaratma fonksiyonu, kamu maliyesinin sürdürülebilirliği ile birlikte düşünülmelidir. Vergiler aracılığıyla kamu finansmanı için yetecek gelirleri toplamak kuşkusuz önemlidir; ancak, matrahları, ekonomik faaliyetleri ve mükellef bilincini tahrip ederek gelir toplamak uzun vadede devam ettirilemez bir yoldur.

Her vergi, ekonomik faaliyet ve kararlarda değişiklik yaratmakla birlikte vergi politikasının sürdürülebilir bir büyümeyi de destekliyor olması gerekir. Bu açıdan, özellikle yatırımlara ve tasarruflara vergi muamelesi, istihdamın teşviki, –bölgesel kalkınma, yenilikçilik ve ARGE gibi alanlara yönelik- teşvik sistemi, bunların etkinliği ve vergi prosedürlerinin yarattığı uyum maliyetleri önemlidir.

Vergilerin elbette milli geliri kesimler ve faktörler arasında yeniden dağıtıcı bir işlevi de vardır. Hiçbir politika amacı güdülmese bile vergi almak ve kamu harcaması yapmak birey ya da kesimlerin refah seviyesini değiştirecektir. Arzu edilen, bu değişimin progresif (yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru) karakterli olmasıdır. Vergi sisteminin aynı zamanda kamusal hizmetlerin yükünü de adil kabul edilecek biçimde dağıtıyor olması istenir.

Vergi politikasını değerlendirmede dikkate alınması gereken husus, bu politika amaçlarının zaman zaman birbiriyle çatışıyor olduğudur. Dolayısıyla vergi

politikasının tasarımıyla amaçlar arasındaki değişim oranlarının dikkate alınması ve toplum için optimal bir bileşiminin bulunmasıdır. Bu nedenle, vergi sisteminin genel olarak bu politika amaçlarına nasıl hizmet ettiği değerlendirilmelidir. Sözgelimi, her verginin yeniden dağıtımdaki rolü ayrı olmakla birlikte yeniden dağıtım bütüncül bir yaklaşım geliştirilmesi gerekir. Bu bütüncül yaklaşım, bütün olarak vergi sistemini ve bütün olarak kamu hizmetlerinden doğan faydaları dikkate almalıdır.

Dikkate alınması gereken bir diğer husus vergi politikası ile bütün politika amaçlarının gerçekleştirilemeyeceğidir. Aksi halde karmaşık ve birbirinin etkilerini nötralize eden mekanizmalarla donatılmış bir vergi sistemi ile karşı karşıya kalınır. Vergi politikası, bir sosyal politikanın, bir sanayileşme politikasının, bir enerji politikasının ya da bir kalkınma politikasının destekleyici ve bütünleyici parçası olarak görülmelidir. Eğer bu politikalar zaten yoksa vergi politikası ile gerçekleştirelebilecek çok da bir şey yoktur.

Son olarak hatırla tutulmalıdır ki vergileme devlet-toplum ve devlet-birey ilişkilerinin bir yansımasıdır. Devlet ile vatandaş arasındaki vergi ilişkisine bakılarak toplum ve yönetimin demokratikliği hakkında çıkarımlarda bulunulabilir. Vergileme ile toplumsal-politik yönetim arasında çift yönlü bir ilişki vardır. İyi yönetim vatandaşların vergi ödeme istekliliğini artıracak gibi, etkin ve adil bir vergi sistemi yönetimin kalitesinin de iyileşmesine, devlet ile vatandaş arasında etkili bir sosyal sözleşme yaratılmasına yardım edecektir. Dolayısıyla vergi ödemek; vatandaşlık bilincinin, demokratik katılım ve hesap verme sorumluluğunun gelişmesi toplumun ve yönetimin demokratikleşmesi için önemlidir. Bu nedenle vergi sistemi bu bilinci destekliyor da olmalıdır.

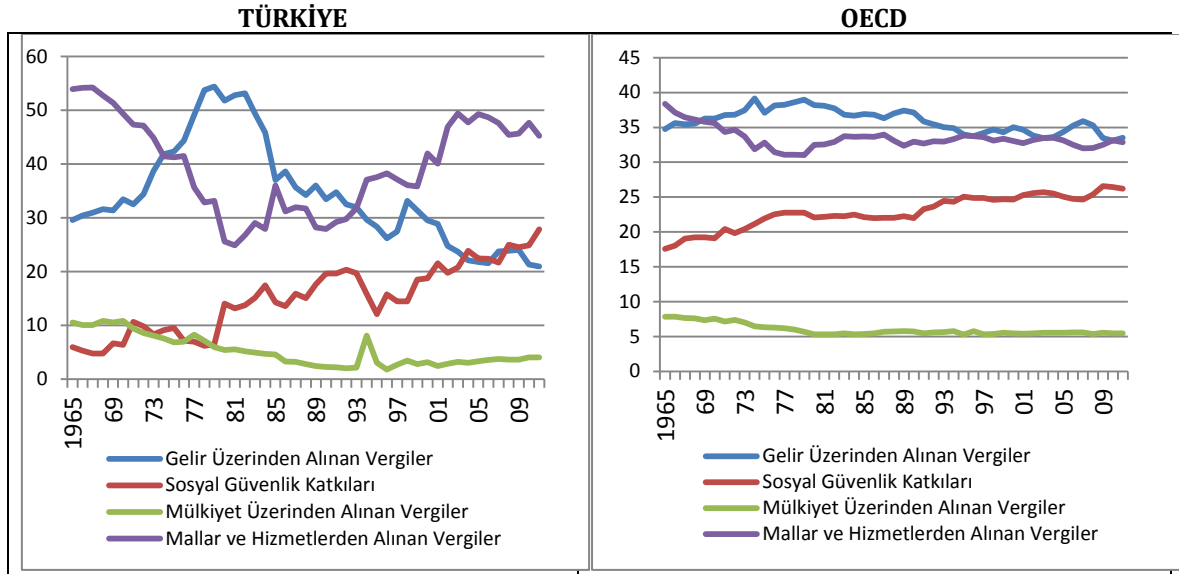
Bu rapor, bahsi geçen politika amaçlarını dikkate alarak ve dünya eğilimlerini de değerlendirerek Türk vergi sisteminin temel sorunlarını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla önce vergi yükünde ve yapısında genel eğilimler ve Türkiye'nin pozisyonu değerlendirilmekte, sonra gelir ve tüketim üzerinden alınan vergiler daha detayla ele alınmaktadır. Türk vergi sisteminde tüketim üzerindeki vergi yükünün yüksek olduğu dikkate alınarak tüketim vergilemesinin sorunlu alanlarına daha ayrıntılı değinilmektedir. Sonraki bölümlerde kayıtdışılık ve vergi kaçırma sorunları ile vergi yönetiminin genel durumu değerlendirilmektedir.

1) TEMEL BÜYÜKLÜKLER AÇISINDAN VERGİ SİSTEMİ: VERGİ YÜKÜ VE VERGİ YAPISINDA EĞİLİMLER

Ulusal gelire oranla toplam vergi hasılatını (dolayısıyla ulusal gelirin ne kadarının vergi olarak alındığını) ifade eden vergi yükünün devletin rolünde genişleme ile birlikte son yüzyılda oldukça büyüdüğü bilinen bir olgudur. Sözgelimi 1900'de vergi yükü Fransa'da %15, İngiltere'de %10, Almanya ve ABD'de %8'dir. Bu oranlar hemen 25 yıl sonra sırayla, %20, %25, %29 ve %11 haline gelmiştir (Tanzi 1970).

EK 1’de 1965 sonrası dönem için OECD ortalamalarında¹ ve Türkiye’deki gelişmeler gösterilmektedir. Genel olarak söylenirse, OECD örneğinde bu artışların İkinci Dünya Savaşı sırasında ve sonrasında gelir vergilerinin kitle vergilerine dönüşmesi, sosyal güvenlik vergilerinin (primlerinin) artırılması ve 1970’lerden itibaren genel tüketim vergisi olarak KDV’nin yaygınlaşması ile sağlandığı söylenebilir. Türkiye için ise özellikle 1990’lardan itibaren kendini gösteren artışların, KDV ve özel tüketim vergileri başta olmak üzere tüketim vergilerindeki artışlardan kaynaklanmaktadır.

Şekil 1. Türkiye ve OECD Ortalamalarında Vergi Yapısının Gelişimi: 1965-2011



Kaynak: OECD (2013), *Revenue Statistics 1965-2012*, Paris: OECD Publishing

Vergilerin bileşimindeki değişimi gösteren Şekil 1 incelenirse, Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının 1980’lerin ortalarından itibaren önemli ölçüde azalmaya başladığı (%50’lerden %35’lere), bu azalışın tüketim vergilerindeki artışlar (KDV’nin başlangıç yılı 1985’dir) ve sosyal güvenlik primlerindeki artışlarla telafi edildiği görülmektedir. OECD ülkelerinde de 1970’lerin sonundan itibaren oran indirimleri ve tarife yapısında sadeleştirmelerle gelir üzerinden alınan vergilerde azalışlar ve sosyal güvenlik katkılarında artışlar görülmektedir. Ancak genel vergi yükü seviyesi ve vergi yapısı açısından Türkiye, OECD ortalamalarından önemli derecede farklılıklar göstermektedir.

Türkiye’de vergi yükü OECD ortalamalarının altındadır. Sosyal güvenlik katkıları dâhil vergi yükü² 2011 yılı için OECD ortalaması %34,1 iken Türkiye’de %27,8’dir

¹ OECD ortalamalarının değerlendirilmesinde; ortalamaların bireysel ülkelerdeki farklılıkları yansıtmakta yetersiz olacağı ve sonradan OECD’ye katılan (1990’larda Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Kore, Meksika ve Polonya; 2000’de Slovakya ve 2010’da Estonya, İsrail ve Slovenya), çoğunlukla tüketim vergisi ağırlıklı sistemlere sahip ülkelerin ortalamalarda yaratacağı değişimler dikkate alınmalıdır.

² Ülkeler sosyal güvenlik sistemlerinde iki genel eğilimi izlemektedir. Kıta Avrupası’nda yaygın olan Bismarkçı yaklaşımda, faydaların katkılarla finanse edilmesi hedeflendiğinden sosyal güvenlik katkıları vergiden daha ziyade bir nevi zorunlu sigorta işlevi görür. İskandinav refah devleti

(bkz. Tablo 1). Ancak sürekli ve OECD ortalamalarının üzerinde bir artış eğilimi içindedir. EK 2’de tek tek ülkelere göre vergi yüklerindeki farklılıklar da izlenebilir. Genel olarak sosyal devlet uygulamalarının daha gelişmiş olduğu kuzey Avrupa ülkelerinin gelişmekte olan OECD ülkelerine göre daha yüksek vergi yüküne sahip olduğu söylenebilir. Kuzey Amerika’da (Kanada ve ABD) da vergi yükü görece düşüktür. Yabancı yatırım çekmek açısından Türkiye’nin rakibi olarak değerlendirilebilecek bazı Doğu Avrupa ülkelerinde vergi yükünde son yıllarda küçük düşüşler de olmuştur.

Tablo 1. OECD ve Türkiye’de Vergilerin Bileşimi (Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Paylarına Göre Vergiler) ve Vergi Yükü (Toplam Vergiler / GSYH): 2011

	OECD Ortalaması	Türkiye
VERGİ YÜKÜ (% GSYH)		
Sosyal Güvenlik Katkıları dâhil	34,1	27,8
Sosyal Güvenlik Katkıları hariç	25,0	20,1
VERGİ YAPISI (% Toplam Vergiler)		
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	33,5	21,0
<i>Gelir Vergisi</i>	24,1	13,5
<i>Kurumlar Vergisi</i>	8,7	7,5
Sosyal Güvenlik Primleri	26,2	27,9
<i>Çalışan tarafından ödenen</i>	9,6	10,0
<i>İşveren tarafından ödenen</i>	14,6	14,7
Bordro Vergileri	1,1	0,0
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	5,4	4,1
Mallar ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	32,9	45,2
<i>Genel Tüketim Vergileri (KDV)</i>	20,3	21,8
<i>Özel Tüketim Vergileri</i>	10,7	21,7
Diğer	3,4	1,8
Kaynak: OECD (2013), <i>Revenue Statistics 1965-2012</i> , Paris: OECD		

Genel olarak söylemek gerekirse, Türkiye’nin vergi yükünün genel seviyesinden ziyade bu yükün vergiler (ve dolayısıyla faktörler ve kesimler) arasında nasıl dağıldığı önemli bir sorundur. Tablo 1’den görüleceği gibi Türkiye’de toplam vergi hasılatı içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı -sonradan OECD’ye katılan tüketim vergisi ağırlıklı ülkelere rağmen- OECD ortalamalarından önemli derecede düşüktür. Gelir üzerinden alınan vergiler Türk vergi sisteminin yaklaşık 1/5’ini oluşturabilmektedir. Öte yandan toplanan vergilerin yarıya yakını (%45,2) tüketim vergilerinden oluşmaktadır. KDV’nin payı OECD ortalamalarına yakinken, Türkiye’nin tüketim vergilerinde OECD ülkelerine göre yarattığı fark temelde özel tüketim vergilerinden kaynaklandığı görülür. Bireysel ülkelere ilişkin karşılaştırma

yaklaşımında ise sosyal güvenlik katkıları, sosyal güvenlik harcamalarını –diğer vergilerin yanı sıra- finanse etmek için gelir yaratmanın bir aracı olarak görülür. Ayrıca sosyal güvenlik primleri vergi gibi zorunlu bir yük olarak da görülür. Bu açıdan vergi yükünün karşılaştırılmasında sosyal güvenlik katkıları dâhil yükün değerlendirilmesi daha anlamlı olacaktır.

EK 3'de görülebilir. Tüketim vergilerinin ağırlığı açısından Türkiye, Meksika ve Şili'den sonra üçüncüdür.

Türkiye'de tüketim vergilerine doğru bu eğilim üç önemli soruna kaynaklık etmektedir.

1. Tüketim vergilerinin regresif (gelir artarken verginin mükellefin toplam geliri içindeki payının azalıyor olması) karakteri vergi yükünün (ve vergi sonrası gelir dağılımının) adil dağılımının bozulmasına neden olmaktadır. Vergi sisteminin adaletsizliğinin kökeninde bu olgu vardır.
2. Gelir üzerinden alınan vergiler başta olmak üzere dolaysız vergiler, mükellef ve vatandaşlık bilinci ile doğrudan ilgilidir. Tüketim vergileri fiyat içine gizlenmiş olduklarından doğrudan hissedilmezler ve olumsuz tepkiler (ya da gerektiğinde olumlu tepkiler) doğurmaksızın toplanabilirler. Ancak uzun dönemde gelir vergilerinin, toplanmasına ilişkin güçlüklerle rağmen daha bilinçli mükellefler ve vatandaşlar yaratması, uzun dönemde demokratik sistemin işleyişi ve kamu hizmetlerinin etkinliği ile ilgili toplumsal bilinç doğurması beklenebilir. Tüketim vergileri bu bilinci yaratmak bir yanda sistemin adaletsizliği ile ilgili algıları güçlendirdiğinden orta vadede vergi uyumunu ve vergi bilincini düşürür.
3. Bazı mal ve mal grupları üzerindeki yüksek vergi yükü, kaçakçılığı ve kayıtdışılığı teşvik etmektedir.

Türkiye'de tüketim vergilerine doğru bu eğilim şu nedenlerden kaynaklanmaktadır:

- Genel olarak kamu idaresinin ve özelde vergi idaresinin etkinsizlikleri, tahsili kolay tüketim vergilerine doğru bir eğilim yaratmaktadır. Bu vergilerin tarh ve tahsili ile ilgili idari maliyetler görece düşüktür.
- Politika yapıcılarda, vatandaşların vergi bilinci, muhasebe bilgisi ve muhasebe düzenini takip edebilme becerisi ile ilgili genel endişe ve geniş kitlelerin gelir vergilerinin gerektirdiği tarh ve tahsil prosedürlerini takip edemeyeceğine ilişkin zımni bir kabul vardır. Böylece geniş kitlelerin vergilendirilmesinde tüketim vergilerini kullanmak gibi bir eğilim doğmaktadır.
- Türkiye'nin uzun süredir var olan kamu açıkları ve kamu borçlarından kaynaklanan bütçe kısıtı sorunu, adalet endişelerini bir yana bırakarak, mümkün olan herhangi bir yerden gelir toplanması eğilimi doğurmaktadır.
- Büyüme yönlü ekonomi politikaları, gelirler üzerinden alınan vergilerin (istisna, muafiyet ve oran indirimleri ile) azaltılması yönünde ögeler ve teşvikler içermektedir. Bu durumda alternatif finansman kaynağı olarak tüketim vergileri kullanılmaktadır.

Vergi yükünün seviyesinin sürdürüldüğü varsayımı altında, genel olarak Türk vergi sisteminde tüketim vergilerinden gelir vergilerine doğru bir değişim gerçekleştirilmelidir. Ancak bu değişimin tasarlanmasında vergi politikasının temel

amaçları arasında çatışma ve değişim oranları (*trade-off*) dikkatle değerlendirilmelidir. Buna göre;

- Adalet endişeleri, tüketim vergilerinin azaltılıp özellikle sermaye unsurlarının ve değer artış kazançlarının matrahını genişletecek şekilde gelir vergilerinin artırılmasını gerektirir.
- Böyle bir değişimin “gelir amacı”na zarar vermeyecek bir şekilde yapılması gerekir. Zira –özellikle bir geçiş dönemi için- gelir üzerinden alınan vergilerin tahsili belirli güçlükleri taşıyacaktır. Tüketim vergileri, düşük idari maliyetlerle yüksek hasılat sağlayan verimli vergilerdir.
- Ampirik çalışmalar vergi sisteminde tüketim vergisine doğru bir geçişin daha “büyüme” dostu bir sonuç doğuracağına dair bulgular ortaya koymaktadır (Çevik ve Oh, 2013)³. Her ne kadar bu çalışmalar çoğunlukla, gelir vergisinin sistem içindeki önemi fazla olan yüksek gelirli OECD ülkelerine ilişkinse de gelir üzerinden alınan vergilerin tasarrufları ve yatırımların hasılasını vergilemesi açısından yatırım ve tasarruf davranışlarını tüketim vergilerinden daha fazla bozacağı beklenebilir. Türkiye tüketimi vergilemenin sınırlarında bulunmakla beraber tüketim vergilemesinden gelir vergilemesine doğru geçişin büyüme etkilerinin de değerlendirmeye alınması gerekir.

Tüketim vergilerinin azaltılıp gelir vergisinin artırılmasına ilişkin politikanın, bu muhtemel etkiler dikkate alınarak tasarlanması gerekir. Bu yüzden gelir vergilerinde daha önce vergilenmeyen alanların (gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ve değer artış kazançları başta olmak üzere) vergilendirilmesi, matrahın genişletilmesi, istisna-muafiyet ve indirimli oran uygulanan alanların ekonomik kararlar üzerindeki etkisine göre yeniden değerlendirilmesi gerekir. Tüketim vergisinde azalma sağlanacak alan ve malların da bu politika amaçları dikkate alınarak hedeflenmiş ve selektif yapılması, gelir sağlama pahasına derin adaletsizlikler yaratan, kayıtdışılığı ve kaçakçılığı körükleyen alanların dikkate alınması önemlidir.

2) GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1) Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Genel Eğilimler

20. yüzyılın en parlak vergisi olan gelir vergisi, özellikle iki dünya savaşı arası dönemde gelişmiş ülkelerde kitle vergisi haline dönüşmüş ve şahsi karakteri ile adaleti sağlamayla ilgili mekanizmalarla donatılmıştır. Diğer yandan gelir vergisi, gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerindeki önemine paralel olarak reform tartışmasına

³ Ampirik çalışmalarda en az saptırıcı etkiye sahip olarak bulunan bir diğer vergi, gayrimenkuller üzerinden alınan servet vergileridir. Gayrimenkullerin gelirleri, değer artışları/rantları ve mülkiyeti, Türk vergi sisteminde yapılacak bir reformda en önemli alternatif finansman kaynaklarından biri olarak değerlendirilmelidir. Böyle bir değişimin, dağılım endişeleri açısından da olumlu sonuçları olacaktır.

en çok hedef olmuş vergi türüdür. 1960 ve 1970’lerde akademik tartışmalarda “ödeme gücünü” ve “vergi adaletini” kavramının en uygun aracı olarak görülürken, özellikle 1970’ler sonrasında “vergilemede tarafsızlık” yönünde akademik eğilimler paralelinde gelir vergisinin ekonomik faaliyetler üzerindeki saptırıcı etkisi ve yeniden dağıtıcı rolü tartışılır hale gelmiştir (Bird ve Zolt, 2005). Özellikle 1980 sonrasında matrahını genişletmek⁴, uygulamasını basitleştirmek, oranları indirmek, artan oranlılığı yumuşatmak ve matrahtan indirimleri artırmak yönünde kuvvetli bir eğilim ortaya çıkmıştır (Messere, 2000). OECD ülkelerinde merkezî yönetim gelir vergileri tarifesindeki değişimi gösteren EK 4’te görülebileceği gibi Türkiye de dahil tüm OECD ülkelerinde üst marjinal oranlar ve dilim sayısı sürekli azalış eğilimindedir.

Geleneksel olarak gelir vergileri, artan oranlı ve tüm gelir unsurlarını birlikte vergileyecek şekilde “global” yapılıdır. Tamamen kaldırılıp yerine bir dolaysız harcama vergisi ya da hayat-boyu gelir vergisi konması gibi kökten öneriler bir kenara bırakılırsa, -basitleştirmek ve ekonomik faaliyetleri teşvik etmek temel amaçları ile- 1980 sonrasında bu iki özelliği de reformların hedefi olmuştur. Bu kapsamda iki önemli reform eğilimi doğmuştur.

Bunlardan biri 1994’te Estonya ve Litvanya’dan başlayarak 2000’lerde bazı Doğu Avrupa ve Eski Sovyetler Birliği ülkelerinde yaygınlaşan, tarife yapısını tek oranlı hale getiren “**düz oranlı gelir vergisi**” reformlarıdır (Saavedra, 2007; Çevik, 2010).

Gelir vergisinin global yapısını hedef alan ikinci ve daha çarpıcı olan değişiklik, bazı kuzey Avrupa OECD ülkelerinde [Danimarka (1987), İsveç (1991), Norveç (1992) ve Finlandiya (1993)] emek geliri ile sermaye gelirini ayrı sedüller içinde vergilemeyi hedefleyen “**ikili gelir vergisi**” reformlarıdır. Gelir vergisinde bu değişikliğin temel hedefi, mobilitesi düşük emeği artan oranlı tarifelerden vergilemeye devam ederken, yükselen uluslararası sermaye çekme rekabeti çerçevesinde sermaye gelirlerine daha avantajlı vergi yapısı sunabilmektir. Ayrıca politik açıdan vatandaşla devlet arasında daha basit ve görülebilir bir mali uylaşım doğurması ve zayıflayan devlet kapasitesini iyileştirmesi beklenmektedir. Bu yöndeki reformların yabancı sermayeye duydukları ihtiyaç dikkate alınırsa, ilerleyen dönemlerde gelişmekte olan ülkeleri de etkilemesi beklenebilir⁵ (Boadway, 2005; Bird ve Zolt, 2011).

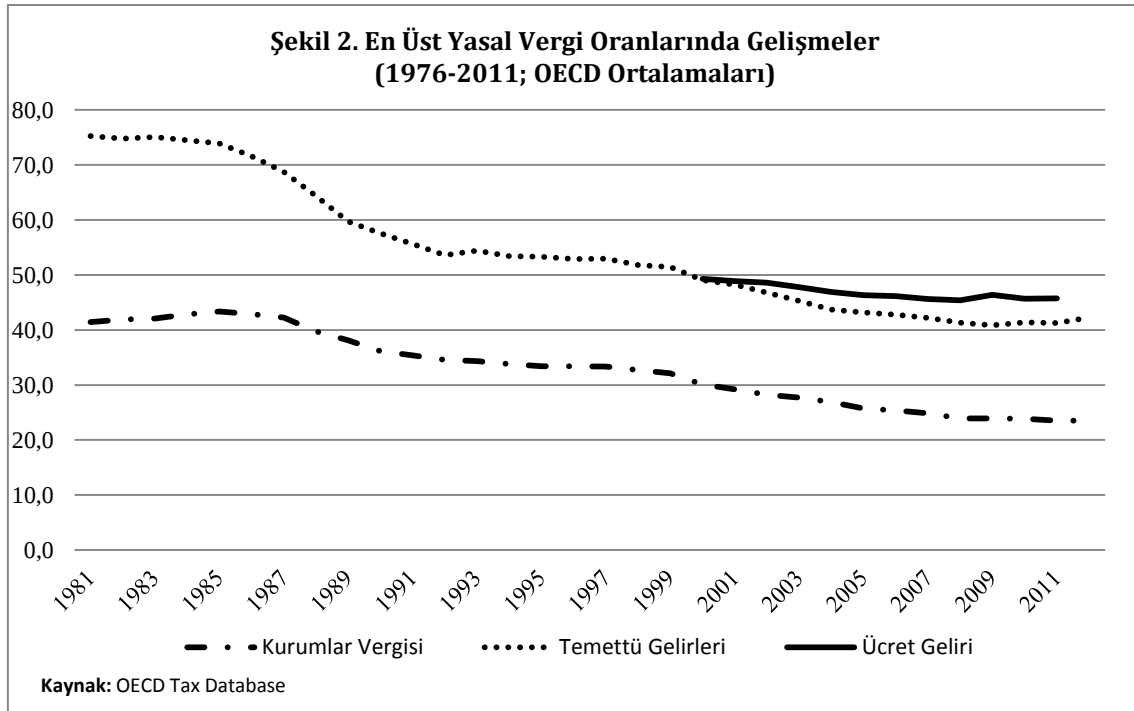
⁴ Vergi matrahının genişletilmesi, daha önce vergiye dâhil edilmemiş gelir unsurlarını da gelir vergisi matrahına dâhil etmek ve belirli harcamalar için tavan uygulamaları ile vergi indirimlerini azaltmak ya da kaldırmak şeklinde reformlarla gerçekleştirilmeye çalışılmıştır (Messere, 1999). Özellikle 1980’lerin başına kadar olan dönemde çoğu ülkede, sermaye kazançları daha önce vergilenmezken gelir vergisine dâhil eden değişiklikler yapılmıştır. Yine, 1980’lerin ortalarına kadar olan dönemde çoğu ülkede ücrete ek olarak sağlanan aynı faydalar da vergilenebilir hale getirilmiştir. Faizler, işle ilgili harcamalar, sigorta primleri gibi harcamalar için sağlanan indirimler ya azaltılmış ya kaldırılmıştır. Bu girişimlere rağmen yüksek gelirli OECD ülkelerinde özellikle sosyal nedenlerle sağlanan vergi indirim ve mahsupları hala önemli boyuttadır.

⁵ Türk gelir vergisi, kural olarak global yapılı olarak tasarlanmış olmakla beraber fiilen düalist bir karakter sergiler. Gelirlerin büyük bölümü stopajla vergilenmektedir ve tahsil edilen gelirlerin 2/3’ye yakını ücretler üzerinden alınmaktadır (bkz sayfa 9). Buna göre genelde sermaye kazançları

Yabancı sermaye çekmek yönünde ülkeler arasındaki yarışın ve ülke içi yatırımları teşvik etmek yönlü politikaların bir diğer sonucu kurumlar vergisi oranlarını indirmek, yatırımlara teşvikler sağlayarak kurumlar üzerindeki vergi yükünü düşürmek olmuştur.

Bu eğilimlerin sonucu Şekil 2’de daha açık görülmektedir. Şekil 2, merkezî yönetim tarafından alınan kurumlar vergisi (yerel idareler tarafından alınan kurumlar vergisi düzeltilmiş hali ile), ücret gelirinden alınan vergiler (gelir vergisi ve çalışanın ödediği sosyal güvenlik katkısı yasal oranları toplamı) ve temettü gelirleri üzerinden alınan toplam vergiye (ülkenin benimsediği entegrasyon sistemine göre düzeltilmiş kurumlar vergisi ve gelir vergisi oran toplamı) ilişkin en üst yasal oranlardaki gelişmeleri göstermektedir.

Kurumlar vergisi yasal oranları 1980’lerin ortalarına kadar hafif yükselmeye birlikte bu dönemden sonra, gelir vergisi oranlarındaki indirimlere paralel olarak hemen tüm OECD ülkelerinde aşağı doğru bir eğilim göstermektedir. Bu oran indirimlerinde büyümeyi teşvik etmek, artan uluslararası rekabetçilik ve yabancı sermaye çekmek amacı ve küresel vergi rekabeti önemli tetikleyiciler olmuştur (Poddar vd., 2000). Vergi oranlarını indirerek yabancı sermaye girişini artırmak yönünde “vergi rekabeti” temelde kurumlar vergisi oranlarında kendini göstermektedir.



düşük stopaj oranlarında vergilenirken ücretler, serbest meslek kazançları ve ticari kazançlar artan oranlı olan ana tarifeye tabidir. Bu yapı sürdürülmek isteniyorsa, daha basit bir gelir vergisi sağlamak adına, gelir sağlama, adalet ve etkinlikle ilgili yansımaları analiz edilerek “ikili gelir vergisi”ne geçme yönünde daha radikal bir değişim değerlendirilebilir.

Yine büyüme amaçları doğrultusunda sermaye ve yatırımları teşvik etmek eğilimi temettü gelirinden ödenen toplam vergilerin yasal oranlarında da bir azalış eğilimi doğurmuştur. Temettü gelirleri üzerindeki fiili vergi oranındaki düşüş, kurumlar vergisi oran indirimleri ve temettü gelirin lehte gelir vergisi uygulamalarının artması ile bağlantılıdır (Owens, 2006). Ücret gelirlerinden alınan vergilerin üst yasal oranı 2000 sonrası⁶ görece istikrarlı ve sermaye gelirin göre daha yüksektir.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler özellikle sermayeye dayalı vergi matrahının hareketini kolaylaştırdığından devletlerin mali kısıtları, hareketi sınırlı (emek gibi) unsurların vergilenmesine ağırlık verilmesine neden olmaktadır. Ayrıca büyüme ve yabancı sermaye çekme hedefleri vergi rekabeti yaratmış, sermaye unsurlarına ek teşvikler ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılmasına neden olmuştur.

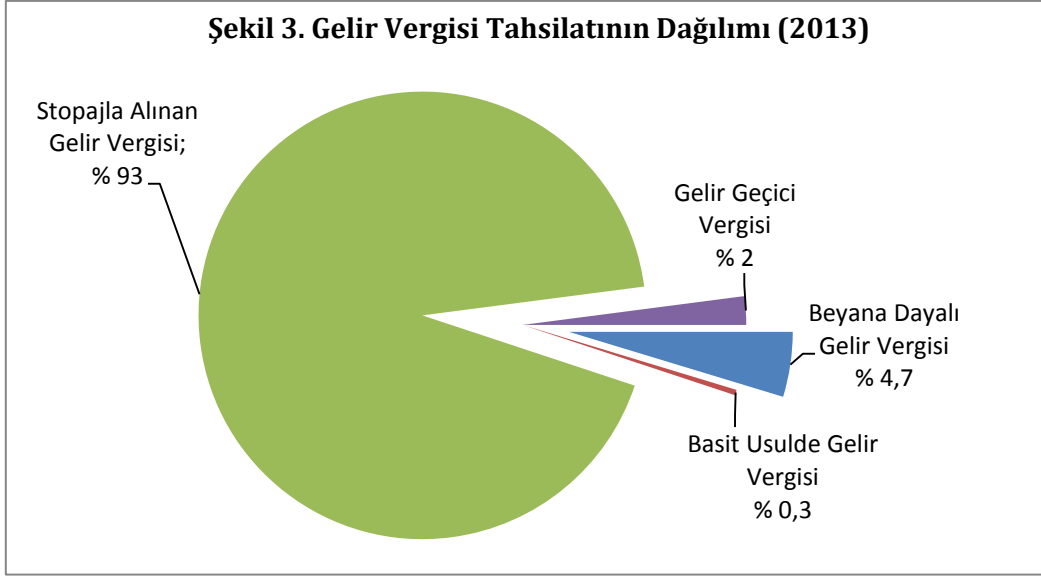
Genel olarak faktörlere göre vergi oranlarının gelişimi değerlendirilirse, sermaye gelirinden alınan vergilerin önemli ölçüde azaldığı söylenebilir. Bu olgu temelde dağıtılmış kârlara lehte vergi muamelesinin gelişmeye başlaması, İskandinav ülkelerinde uygulanan "ikili gelir vergisi" ve yabancı sermaye çekmek yönünde vergi avantajları sağlamak yönünde küresel rekabetin gelişmesi ile izah edilebilir (Çevik, 2014).

2.2) Türkiye’de Gelirin Vergilendirilmesi

Kuşkusuz gelir üzerinden alınan vergilerin sistem içindeki ağırlığı ülkelerin kişi başı gelir düzeyleri ve sermaye birikimi ile de bağlantılıdır. Ancak Türkiye’nin sosyal güvenlik primleri dâhil dolaysız vergilerin sistem içindeki payı Şili, Meksika ve İsrail dışındaki tüm OECD ülkelerinden düşüktür. Şili ve İsrail’in gelir üzerinden alınan payları Türkiye’nin oranlarının üzerindedir (Bkz. EK 3). Özellikle gerçek kişilerin gelirlerini vergileyen gelir vergisi açısından Türkiye’nin ciddi bir sıkıntı içinde olduğu görülmektedir. Gelir vergilerinin vergi adaletini sağlamak açısından sahip olduğu araçlar ve tüketim vergilerinin regresif karakteri dikkate alındığında, bu durumun vergi yükünün adil dağıtımı açısından önemli bir sorun olduğu açıktır. Gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payında Türkiye’den (%13,5) düşük oranlara sahip sadece üç ülke vardır: Slovakya (%8,8), Çek Cumhuriyeti (%10,7) ve Macaristan (%13,2).

Daha önemli bir sorun gelir vergisinin tahsilatında "kaynakta kesme" yönteminin kullanım biçimidir. Genel olarak kaynakta kesme, vergilenmesi zor alanlarda hızlı tahsilat yapmanın bir aracı olarak çoğu ülkede kullanılıyorsa da Türk gelir vergisi sisteminde birçok gelir türünde (bazılarında ana tarifieden düşük stopaj oranları ile) nihai vergilemeye dönüşmüş olması hem gelir vergisinin bütünlüğünü bozan ikili bir rejim yaratmakta hem de vergi adaletini bozmaktadır.

⁶ Ücret gelirin ilişkin veri sadece 2000 yılı sonrasını kapsamaktadır.



Şekil 3'ten görüleceği gibi "esas kural" olması gereken yıllık beyanla yapılan tarh ve tahsilat, toplam gelir vergisi tahsilatının %5'ini dahi bulmamaktadır. Gelir vergisi tarh, tahsil prosedürü açısından genel olarak bir stopaj vergisine dönüşmüştür.

Üstelik Tablo 2'den gelir vergisinin fiilen bir ücret vergisine dönüştüğü de gözükmemektedir. Zira yapılan stopajın yaklaşık %70'i ücretlerden yapılan kesintilerden oluşmakta, gelir yaratıcı faaliyetlerin önemli bölümünü oluşturan⁷ ticari kazançlar ve sermayeden kazanç ve iratlar (özellikle menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve değer artış kazançları) adil bir şekilde vergilenmemektedir.

Tablo 2. Gelir Vergisi Stopajının % Dağılımı (2013)	
	Yüzde
Ücretler	67,96
<i>Asgari Ücret</i>	11,08
<i>Diğer</i>	56,87
Serbest Meslek Faaliyetleri	2,99
Zirai Faaliyetler	0,34
Ticari Kazançlar ve Sermaye Gelirleri	28,71
Kaynak: GİB (2014), 2013 Faaliyet Raporu	

Kapsamı oldukça dar olan beyana dayalı yapılan tahsilatın detaylarına bakıldığında da çok farklı bir sonuç gözükmemektedir. 2012 yılı için⁸ gelir vergisi beyanname özetlerini gösteren Tablo 3, bildirilen gelirler içinde de sermaye ve girişim unsurlarının anlamlı derecede vergilendirilmediğine işaret etmektedir⁹.

⁷ TÜİK, 2006'dan bu tarafa gelir yöntemi ile GSYH verilerini yayınlamamaktadır. 2006 yılı rakamlarına göre ise işgücü ödemelerinin GSYH içindeki payı %26,2; işletme artığının GSYH içindeki payı %50,1'dir. Bu oranların uzun yıllar ortalaması aşağı yukarı istikrarlı kabul edilebilir.

⁸ 2012 yılı için, toplam gelir vergisi tahsilatında beyana dayalı gelir vergisinin payı % 5'tir.

⁹ Sözkonusu rakamlar tahsilatları göstermemektedir. Dolayısıyla bildirilen gelirlerin üzerinden doğan vergilerin tamamının tahsil edileceği anlamına gelmez.

Tablo 3. 2012 Yılı Gelir Vergisi Beyannamelerinde Gelir Bildirimi

	ZARAR BİLDİRİMİ		KÂR BİLDİRİMİ		
	Mükellef Sayısı	Zarar Miktarı	Mükellef Sayısı	Kâr Miktarı	Bildirilen Toplam Kâra Oranı (%)
Ticari Kazançlar	500.205	5.641.236.472	1.121.326	13.815.205.414	47,22
Zirai Kazançlar	1.219	33.057.981	4.721	113.834.364	0,39
Serbest Meslek Kazançları	22.189	183.950.149	107.562	5.449.317.786	18,62
Ücretler			6.197	1.687.437.909	5,77
Gayri Menkul Sermaye İratları	1.057	7.482.669	175.718	3.882.112.376	13,27
Menkul Sermaye İratları			18.778	3.270.452.615	11,18
Diğer Kazanç ve İratlar			86.761	1.040.260.031	3,56
TOPLAM	523.982	5.865.727.272	1.330.665	29.258.620.498	100

Özetle gelir vergisi; tasarrufu ve yatırımları teşvik etmek ve tarım¹⁰ ve küçük esnaf¹¹ gibi bazı kesimleri¹² sosyal/ekonomik/politik amaçlarla korumak gibi gayelerle zirai kazançlar, küçük esnaf, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ve değer artış kazançları gibi unsurları neredeyse tamamen, ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları ise yeterli düzeyde vergilenmemektedir. Türkiye'nin iç tasarruf yetersizliği ve yatırım seviyesi ile gelir dağılımındaki eşitsizlik dikkate alındığında, vergi sisteminin bu iki amaç için etkin sonuç üretmediği söylenebilir. Bu açıdan sözkonusu faktörlerin kapsam dışında kalması daha çok seçmen sayısı ve politikacıların duyarlılıkları ile izah edilebilir.

Gelir vergisi tahsilatının ağırlıkla ücretlere ve stopaja dayanmış olması; (1) vergi bilincini zayıflatmakta ve uzun dönemde vergi kültürü yerleşmesini engellemekte (2) adalet duygularını zedelemekte ve ücretliler aleyhine bir vergi yükü dağılımı doğurmakta ve (3) ücretlerin çoğunlukla net ücret üzerinden pazarlık edildiği dikkate alınırsa, (sosyal güvenlik primleri ile birlikte) esasında istihdam ve işletmeler üzerinde ek bir yük doğurarak iktisadi faaliyetleri ve istihdamı negatif etkileyen bir vergi yapısına neden olmaktadır.

3) TÜKETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminin en sorunlu tarafı, tüketimi ağır bir şekilde vergiliyor olmasıdır. OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında tüketim vergisi sistemindeki esas farkın özel

¹⁰ 2013 yılı için Türkiye'de tarımın GSYH içindeki sektör payı % 7,4'tür.

¹¹ Basit usule tabi küçük esnafın ödediği gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payı binde 3'tür. 2013 için bu kapsamda faal mükellef sayısı 693.694'tür.

¹² Görüldüğü gibi zirai faaliyetler ve basit usule tabi ticaret erbabı oldukça geniş bir kesimi oluşturmaktadır. İlke olarak bu kesimlerde işletme büyüklüklerini teşvik edici önlemler alınmasının yanında bu alanlara doğru da vergi matrahının genişletilmesi kabul edilebilir. Bu iki kesimde doğan gelirlerin ve sosyal-ekonomik korunmaya duydukları ihtiyaçların ücretlerden çok da farklı olmadığı düşünülebilir. İhtiyaç görülen sosyal desteklerin görece şeffaf olan harcamalarla sağlanması daha etkin bir yol olacaktır.

tüketim vergilerinden kaynaklandığı görülür (bkz. Tablo 1). Tüm dünyada en yaygın genel tüketim vergisi olan KDV'nin tahsilatı Türkiye'de OECD ortalamalarına (biraz üzerinde olmakla birlikte) yakındır. Üstelik OECD ülkelerinde KDV oranlarının gelişimini gösteren EK 5 izlenirse, nerdeyse tüm OECD ülkelerinde son yirmi yılda KDV oranlarını artırmak şeklinde bir genel eğilimin olduğu ve 2000'lerin başından itibaren oranların görece istikrarlı olmaya başladığı görülür. Ancak 2008 Krizi sonrasında bazı ülkelerde standart oranlarda artışlar olmuştur (OECD, 2012). Bu da tahsil maliyetleri görece düşük olan bu verginin gelir yaratma kapasitesini diğer vergilere göre gittikçe artırmaktadır. Küresel kriz sonrası büyüme yönlü politikaların öne çıkışı ile tüketim vergilerinin gelişmiş ülkelerde de bir miktar artması beklenebilir (Çevik, 2014).

Ülkeler arasında KDV'nin oran yapısı birbirinden oldukça farklıdır. Ancak genel olarak Batı Avrupa ülkelerinde, geçiş ekonomilerine ve Asya-Pasifik ülkelerine göre daha yüksek ve oran sayısı açısından daha kompleks KDV sistemlerinin bulunduğu söylenebilir (Owens, 2006). OECD içinde halen en yüksek KDV standartlar oranlarına Macaristan (%27), İzlanda (%25,5), Norveç (%25) İsveç (%25) ve Danimarka (%25) sahiptir (bkz. EK 5).

KDV ile ilgili bazı önemli hususlar şunlardır:

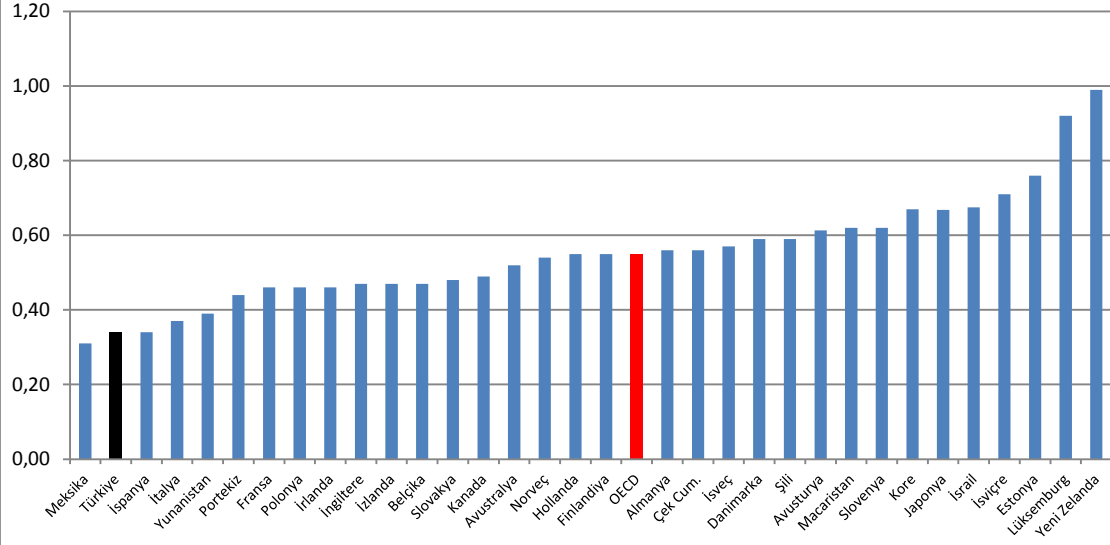
- Türkiye'de KDV ile adalet ve etkinlik açısından sorun, mal/mal grupları arasındaki oran farklılaştırmalarının rasyonalizasyonudur. Bazı malların KDV oranlarının ve istisnaların tüketim kalıpları da dikkate alınarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Büyüme dostu vergi politikaları kapsamında, OECD (OECD 2010) ve Avrupa Komisyonu (EC 2011) etkin bir KDV sistemi için, istisnaların ve indirilmiş oranlarının uygulama alanlarının daraltılmasını ve standart oranların matrahının genişletilmesini önermektedir¹³.
- Şekil 4'te görüldüğü gibi Türkiye KDV gelir performansı¹⁴ açısından en düşük iki ülkeden biridir. Ülkeler arasındaki performans farkı genelde, istisnaların yaygınlığı, indirimli oradan tabi mal ve hizmetlerin yaygınlığı, tahsil mekanizmalarının etkinsizliği nedeniyle kayıp ve kaçaklarla izah edilebilir. Tüm dünyada ve özellikle Türkiye'de KDV ve diğer tüketim vergileri en yaygın vergi kaçakçılığına konu olan vergilerdir.

¹³ Genelde oran farklılaştırması ve istisnalar, düşük gelirli hanehalkı tüketim bütçesinde önemli yer tutan mallara indirimli oranlar sağlamak, çeşitli kültürel ve sosyal faaliyetleri desteklemek ve bazı ekonomik faaliyetleri teşvik etmek gibi amaçlar için savunulur. Ancak tüketim vergisi sistemimizin bütün olarak yeniden dağılımı bozucu olduğu bilinmektedir. Öte yandan değerli taşlara, külçe altına sağlanan istisnalarda olduğu gibi adalet duygularını rencide eden yapılar da söz konusudur. Bu tür istisnalar bu ürünlerin ihracatını desteklemek amacı ile savunulursa da zaten ihracat genel olarak KDV ve ÖTV'den istisnadır.

Diğer bir husus bir sektöre verilen indirimli oran ya da istisnaların diğer sektörlerde de benzer taleplerin doğmasına yol açıyor olmasıdır. Böylece tüketim vergileri, gittikçe karmaşılaşan, adalet duygularını zedeleyen, sistematığı bozulmuş kanun ve uyumu güç vergilere dönüşmektedir.

¹⁴ OECD, KDV gelir performansı (KDV gelir rasyosu olarak) fiili KDV gelirlerinin potansiyel KDV gelirlerine (potansiyel matrahın standart KDV oranı ile çarpımı) oranı ile ölçmektedir.

Şekil 4. KDV Gelir Performansı: OECD, 2009



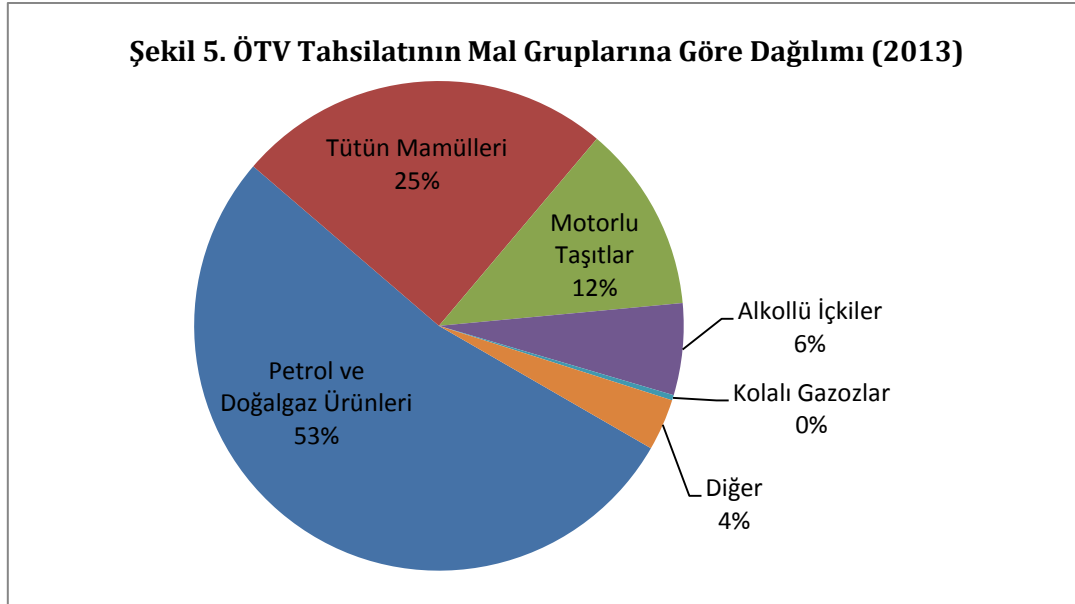
- Tüketim malları üzerinden alınan vergi yükünü adaletsizce artıran uygulamalardan biri de KDV matrahına diğer tüketim vergilerinin (ÖTV, belediye vergileri gibi) de dâhil ediliyor olmasıdır. Bu, mükellef bilincinde sistemin meşruiyetini de zayıflatmaktadır.
- KDV'de iade sisteminin suiistimaline ilişkin endişeler oldukça kırtasiyeciyi ve yavaş çalışan bir iade sistemi ortaya çıkarmıştır.
- Nihai tüketiciye satışlarda KDV hariç fiyatların ilan edilmesi ve KDV'nin sonradan eklenmesi yönündeki bir değişiklik değerlendirilmelidir. Kısa vadede vergiye karşı tepkileri artırabilirse de mükellefin vergileme konusunda bilincinin gelişimi uzun dönemde kamu kesiminde ve vergi sisteminde etkinlik için önemlidir.

Tablo 4. Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Dağılımı (2013)

	Tahsilat (Bin TL)	Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak (*)
Toplam Vergi Gelirleri	367.473.551	100,00
A) Gelir ve Kazançlar Üzerinden Al. Vergiler	110.160.240	29,98
1) Gelir Vergisi	78.725.694	21,42
2) Kurumlar Vergisi	31.434.546	8,55
B) Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	7.754.883	2,11
1) Veraset ve İntikal Vergisi	357.037	0,10
2) Motorlu Taşıtlar Vergisi	7.397.846	2,01
C) Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	249.317.235	67,85
1) Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	180.983.920	49,25
1.1. Dâhilde Alınan KDV	61.144.743	16,64
1.2. Özel Tüketim Vergisi	85.770.155	23,34
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	45.424.208	12,36
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	10.595.745	2,88
-Alkollü İçkilere İlişkin ÖTV	5.196.090	1,41
-Tütün Mamullerine İlişkin ÖTV	21.326.877	5,80
-Kolalı Gazozlara İlişkin ÖTV	299.493	0,08
-Dayanıklı Tük. ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	2.927.722	0,80
1.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	6.167.842	1,68
1.4. Şans Oyunları Vergisi	692.354	0,19
1.5. Özel İletişim Vergisi	4.567.282	1,24
1.6. Damga Vergisi	9.525.357	2,59
1.7. Harçlar	13.116.187	3,57
- Yargı Harçları	2.175.764	0,59
- Noter Harçları	608.955	0,17
- Tapu Harçları	7.098.684	1,93
- Pasaport ve Konsolosluk Harçları	822.751	0,22
- Trafik Harçları	540.936	0,15
- Diğer Harçlar	1.869.097	0,51
2) Uluslararası Tic. ve İşlemlerden Alınan Vergiler	68.333.315	18,60
2.1. Gümrük Vergileri	5.466.751	1,49
2.2. İthalde Alınan KDV	62.731.761	17,07
2.3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	134.803	0,04
D) Başka Yerde Sınıflanamayan Vergiler	241.186	0,07
(*) Tablo 1 ile bu oranlar arasındaki farklılıklar, OECD verilerine dayanarak hazırlanan Tablo 1’in sosyal güvenlik dâhil vergiler içindeki payları, bu tablodaki oranın genel bütçe vergi gelirleri içindeki payları gösteriyor olmasından kaynaklanmaktadır.		
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr		

Türkiye genel tüketim vergisi KDV'nin yanısıra özel tüketim vergilerini¹⁵ de vergi sistemi içinde yaygın bir şekilde kullanmaktadır. OECD ülkeleri ile karşılaştırma yapan Tablo 1 ve 2013 yılı vergi gelirlerinin dağılımını daha detaylı gösteren Tablo 4 yakından incelenirse, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi gibi özel tüketim vergileri dâhil edildiğinde sadece özel tüketim üzerinden alınan vergilerin gelir üzerinden alınan vergilerden (gelir ve kurumlar vergisi toplamı) sistem içinde daha fazla ağırlıkta olduğu görülmektedir.

Sadece ÖTV Kanunu kapsamında vergilenen mallar değerlendirildiğinde Şekil 5'te görüldüğü gibi en büyük bölümünün petrol ve doğalgaz ürünlerinden alınan vergiler olduğu görülmektedir. Bu mal grubundan alınan sadece özel tüketim vergisi, kurumlar vergisinden fazla, gelir vergisinin ise yüzde 60'ı kadardır. Tütün ve alkol ürünleri ile motorlu taşıtlar üzerinden alınan tüketim vergileri de önemli miktarlardadır.



Özel tüketim vergileri, kamu geliri yaratmanın dışında çeşitli sosyal maliyetleri içselleştirmek, belirli malların üretim-tüketim kalıplarına müdahale etmek vb. amaçlarla da ilgilidir. Bu yüzden enerji politikaları, çevre politikaları, kalkınma politikaları vb. ile birlikte değerlendirilmelidirler.

ÖTV kapsamındaki malların ağır vergilendiği ve adaletsizlik yarattığı ile ilgili kamuoyu ilgisi de dikkate alınarak bu bölümde ÖTV kapsamında vergilenen bazı mal gruplarına, üzerlerindeki diğer vergileri de dikkate alacak şekilde biraz daha yakından değerlendirilecektir.

¹⁵ 2002 yılından itibaren uygulanmakta olan ÖTV Kanunu, daha önce yürürlükte olan bazı özel tüketim vergileri (akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi gibi) kapsamına almıştır. Buna karşın Türk vergi sisteminde bu kanun kapsamında bulunmayan banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi gibi özel tüketim vergileri bulunmaktadır. Özel tüketim vergilerinin tek aşamalı ve belirli bir mal ya da mal grubundan alınan vergiler olduğu düşünülürse damga vergisi ve harçlar da bu kapsamda değerlendirilebilir.

3.1) Türkiye ve OECD’de Enerji Vergilemesi

Petrol ürünleri üzerinden alınan vergilerin yüksekliği açıktır ve Türkiye bu konuda OECD ülkeleri arasında ilk sıralarda yer almaktadır. Buna karşın, genel olarak enerjinin vergilenmesindeki Türkiye’nin pozisyonunu belirlemek ve enerji politikasına uygun bir vergi politikası tasarlamak Türkiye için oldukça önemlidir. Bu bölüm genel olarak OECD ve Türkiye’de enerji kullanımının vergilendirilmesini kullanım alanlarına ve yakıt tiplerine göre değerlendirmektedir.

Enerji, hem önemli bir üretim girdisi olmak hem de tüketim harcamalarının önemli bir parçasını oluşturmak açısından önemli bir faktördür. Aynı zamanda fosil yakıtlar başta olmak üzere çoğu enerji kaynağının çevresel sonuçları ve maliyetleri de vardır. Bu nedenle enerjinin vergilenmesi enerji fiyatları, enerji kullanımı ve çevresel sorunlar üzerine etkisi bakımından önemlidir. Öte yandan özellikle motorlu araç yakıtlarının vergilenmesi yol kullanımına atfedilebilecek bir “kullanım bedeli”, genel olarak fosil yakıtların vergilenmesi çevresel dışsallıkların “içselleştirilmesi”nin bir aracı olarak da değerlendirilebilir. Elde edilen gelir, genel bütçe finansmanının önemli bir kaynağı olarak kullanılabildiği gibi bazı ülkelerdeki uygulaması ile bir çeşit “kullanım bedeli” olarak karayolu altyapısı gibi belirli alanlara “tahsis” edilmiş de olabilir.

AB ülkelerinde enerji unsurlarının vergilendirilmesi büyük ölçüde, enerji ürünleri üzerinden alınan vergilere asgari seviyesi ile ilgili düzenlemeler yapan Avrupa Birliği Enerji Vergilemesi Direktifi (2003) tarafından şekillendirilmiştir. Bu yüzden Avrupa ülkeleri genel olarak yüksek enerji vergilerine sahiptir. Bunlardan bazıları (sözgelimi Danimarka, İzlanda, İrlanda, Norveç, İsveç, İsviçre) enerji ürünlerinden alınan olağan vergilerin yanısıra karbon salınımı üzerinden “karbon vergisi” de almaktadır. Bu ülkelerde farklı enerji ürünleri geniş kapsamda görece ve daha tutarlı oranlarda vergilendirilmektedir. AB ülkelerinde genel olarak karbon emisyonuna göre ve enerji içeriğine göre enerji üzerinden alınan vergilerin kapsam ve oran açısından genişlediği, özellikle karbon vergilemesine doğru bir eğilimin olduğu söylenebilir.

Tablo 5’ten görülebileceği gibi Türkiye’de (gigajoule başı 2,9 Euro) enerji üzerindeki efektif vergi yükü¹⁶, OECD ortalamalarına (gigajoule başı 3,3 Euro) yakın olmakla birlikte enerji kaynakları ve kullanım alanlarının dağılımı ve bunlar üzerindeki yük açısından farklılaşmaktadır.

Türkiye’nin toplam enerji kullanımının %16’sı ulaşım, %48’si ısıtma ve işleme, %36’sı elektrik üretimi için yapılmaktadır. Ulaşım amaçlı enerji kullanımında Türkiye OECD ülkelerinde en gerilerde yer almasına karşın ulaşımında kullanılan akaryakıtları en ağır vergileyen ülkelerden biridir. Dolayısıyla enerji kullanım

¹⁶ Bu bölümde verileri değerlendirilen OECD’nin *Taxing Energy Use* isimli çalışması, dönüştürme oranları kullanarak tüm enerji formlarını ortak bir birimde verebilmek için vergi oranını “gigajoule başı Euro” cinsinden ifade etmektedir.

alanlarında vergi yükünün mütenasip dağılmadığı söylenebilir. Öte yandan enerji elde etmekte petrol ürünlerinin kullanımı açısından Türkiye OECD ortalamalarının oldukça altındadır. Türkiye toplam enerji kullanımının %27'si petrol ürünlerinden, %31'i kömürden, %31'i doğalgazdan, %5'i biyolojik yakıt ve atıklardan ve %6'sı yenilenebilir enerji kaynaklarından elde edilmektedir. Petrol ürünlerinin kullanımının azlığı, yüksek akaryakıt vergileri ile bağlantılı görülebilir¹⁷.

Tablo 5. Yakıt Tipi ve Kullanımına Göre Enerji Üzerindeki Ortalama Etketif Vergi Oranı (GJ başı Euro)

OECD (Basit Ortalama)

Kullanım	Matrahın %si	Yakıtlar					
		Petrol Ürünleri	Kömür	Doğalgaz	Biyakıt & Atık	Yenilenebilir & Nükleer	Tüm Yakıtlar
		34%	21%	25%	5%	15%	100%
Ulaşım	24%	11,8	0,0	0,6	5,0	0,0	11,5
Isıtma/İşleme	34%	1,7	0,5	0,7	0,0	0,0	0,9
Elektrik	42%	0,9	0,7	1,2	0,7	1,1	0,9
Toplam	100%	7,9	0,8	0,8	0,8	1,0	3,3

TÜRKİYE

Kullanım	Matrahın %si	Yakıtlar					
		Petrol Ürünleri	Kömür	Doğalgaz	Biyakıt & Atık	Yenilenebilir & Nükleer	Tüm Yakıtlar
		27%	31%	31%	5%	6%	100%
Ulaşım	16%	14,9	0,0	1,6	13,2	0,0	14,7
Isıtma/İşleme	48%	1,7	0,0	0,3	0,0	0,0	0,4
Elektrik	36%	0,0	0,4	1,4	0,4	0,4	0,8
Toplam	100%	9,4	0,2	0,9	0,0	0,3	2,9

Kaynak: OECD (2013), *Taxing Energy Use*, Paris: OECD Publishing

Türkiye genel olarak ulaştırma/taşımada enerji kullanımını, bu kullanım içinde karayolunda kullanılan enerjiyi, yakıt türleri açısından akaryakıtları OECD ortalamalarının oldukça üzerinde vergilemektedir. Şekil 6'da görüldüğü gibi benzin üzerindeki vergi yükünün (gigajoule başı Euro cinsinden) en yüksek olduğu OECD ülkesi Türkiye'dir¹⁸.

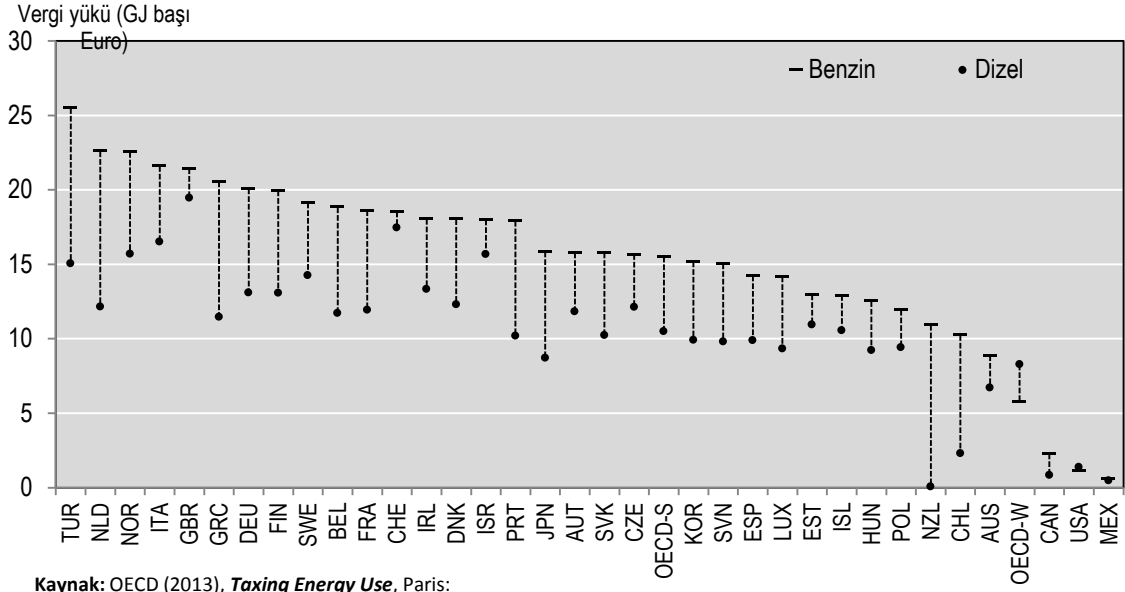
OECD ülkelerinin geneli gibi (ABD hariç)¹⁹ Türkiye de benzin ve dizel yakıtlar arasında –dizel yakıtlar lehine- vergi farklılaştırması yapar. Ancak Türkiye bu farkın yüksek olduğu ülkeler arasındadır. Dizel yakıtların daha düşük vergilenmesi genelde dizel motorların enerji-etkin çalışıyor olması ile savunulmaktadır. Ancak dizel yakıtların benzinden daha fazla karbon yaydığı (yaklaşık %18 daha fazla) ve bir çevre maliyeti olduğu da bilinmektedir. Bu yüzden çevre ilgisinin artışına paralel olarak, OECD ülkelerinde gelecekte aradaki farkın azalması beklenebilir.

¹⁷ Kullanım alanlarına ve yakıt türüne göre enerji kullanımı ülke sıralamaları için bkz. EK 6

¹⁸ Litre başı vergi yükü cinsinden karşılaştırmalarda da Türkiye ilk sıralardadır. Buna karşın Türkiye vergi öncesi akaryakıt fiyatları bakımından da OECD ülkeleri arasında ilk sıralardadır. Dolayısıyla enerji vergilerinin enerji politikaları ile birlikte değerlendirilmesi gerekir.

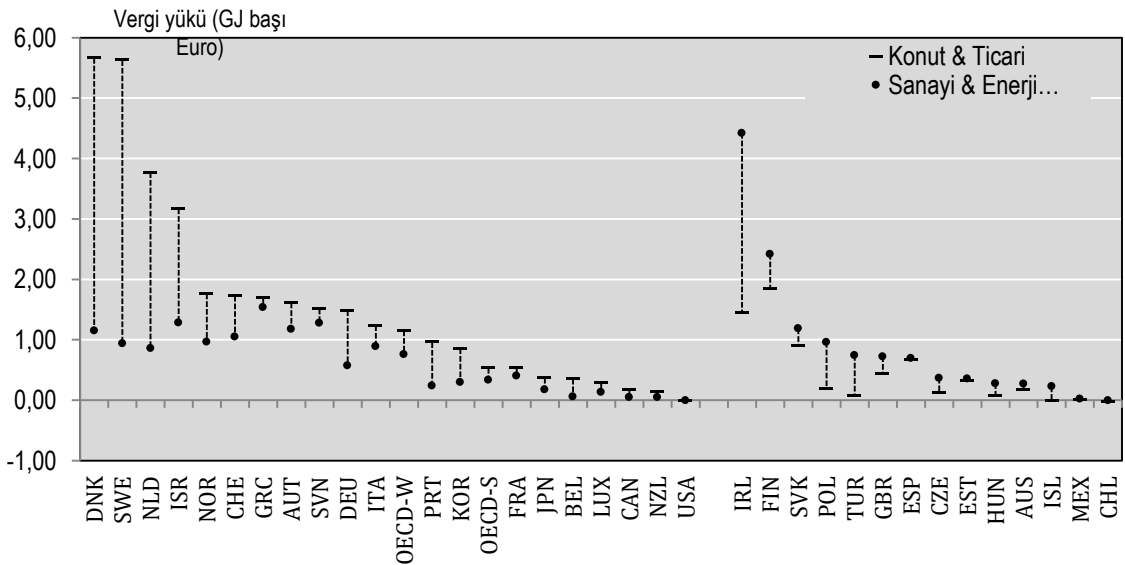
¹⁹ OECD ortalamaları ile dizel, benzinden %32 daha düşük vergi yüküne sahiptir.

Şekil 6. Karayolunda Kullanılan Benzin ve Dizel Yakıtlar Üzerindeki Vergi Yükü:



Genel olarak OECD ülkelerinde ısıtma/işleme amaçlı enerji kullanımı ulaşımına göre düşük vergilenmektedir. Ancak bu iki grup arasındaki fark Türkiye için daha yüksektir. Şekil 7. Türkiye'nin enerji kullanımının en büyük bölümünü oluşturan ısıtma-işleme amaçlı enerji kullanımı üzerindeki vergi yüküne ilişkin karşılaştırmayı sunmaktadır. Görüleceği gibi çoğu OECD ülkesinde (18 ülke) konut-ticari kullanım üzerindeki vergi sanayi-enerji dönüşümü kullanımından açıkça yüksektir. 10 ülke ise (İrlanda'da ciddi derecede yüksek ve 6'sında hafifçe yüksek olmak üzere) konut-ticari kullanımı daha lehte vergilemektedir. Türkiye'nin enerji vergi yükü bu ikinci grupta yer almaktadır.

Şekil 7. Kullanım Yerlerine Göre Isıtma/işleme Amaçlı Kullanım



Sanayi kullanımının daha düşük vergilenmesi genelde uluslararası rekabetçiliğin yoğun olduğu yüksek enerji kullanan ağır sanayinin rekabetçiliğini desteklemek amacıyla dönüktür. Bununla birlikte AB ülkelerinde sanayi enerjisinin düşük vergilenmesi, birçok ağır sanayinin AB emisyon ticareti sistemine konu olmasından da kaynaklanmaktadır. Konutlarda enerji kullanımının düşük vergilenmesi ise daha çok hanehalkı enerji kullanımını desteklemek gibi dağılımsal amaçlarla ilgili görülebilir.

Türkiye enerji ürünleri üzerinden alınan vergiler, bu büyüme ve dağılımsal amaçların yanı sıra, yüksek maliyetle enerji elde eden bir ülke olarak enerji politikaları ile de birarada yeniden değerlendirilmesi gerekir.

Özetle;

- Kullanım alanı itibariyle en düşük paya sahip ulaşım alanı (onun içinde karayolunu) ve yakıt tipi olarak petrol ürünleri ağır bir şekilde vergilendirilmektedir. Benzer eğilim diğer ülkelerde de varsa da Türkiye bu hususlar açısından OECD ortalamalarından bir hayli yüksektir. Bu olgu, karayolu dışı ulaşım biçimlerini teşvik etmek ve Türkiye'nin ithalatında önemli bir paya sahip petrol ürünlerinin kullanımını caydırmak gibi amaçlarla ilişkili ise de sadece vergi düzenlemeleri ile bu konularda sonuç elde etmenin imkânsızlığı açıktır. Her iki hususun da çözülemediği dikkate alındığında hazineye yüksek hasılat sağlayan ancak önemli dağılımsal maliyetler doğuran bir sonuç ortaya çıkmaktadır.
- Yakıt tiplerinin çevresel maliyetleri de politika tasarımında dikkate alınmalıdır. Kömür gibi yerli girdi olmakla birlikte yüksek çevre maliyeti doğuran yakıt tipleri üzerindeki yük yeniden değerlendirilmelidir.
- Yüksek akaryakıt vergilerinin kaçakçılığı teşvik eden bir yapısı da vardır. Ayrıca karayolu dışı ulaşımında yakıt kullanımlarına sağlanan teşviklerin hem etkinlik ve adaletin yanı sıra kötüye kullanım sorunları vardır.
- Dizel yakıtların enerji etkinliği dolayısıyla teşvik edilmesi anlayışı iktisadi açıdan rasyonel gözükmemektedir. Zira, zaten tüketici dizel araçları satın alırken bunu fiyatlamaktadır. Ayrıca bir vergi teşviki gerekli görülmeyebilir. Enerji kullanımında tasarruf için karayollarının dizaynından trafiğin işleyişine kadar çok sayıda alternatif yeterince değerlendirilmiş de değildir.
- Isıtma-işleme amaçlı enerji kullanımındaki vergi yükünde Türkiye OECD ortalamasının altındadır. Genel olarak, ulaşımındaki yükün düşürülmesi karşısında bu kullanım alanlarındaki vergi yükünün artırılması değerlendirilmelidir. Kullanım yerleri açısından konut/ticari kullanım lehine bir vergi yükü söz konusudur. Sanayi kullanımının daha lehte vergi muamelesine tabi tutulması ilke olarak kabul edilebilir. Ancak yüksek enerji tüketen ağır sanayinin uzun süre desteklenemeyeceği de açıktır. Bu açıdan büyüme/kalkınma politikaları iyi uyumlu yüksek katma değerli ve uluslararası rekabetçiliğin var olduğu ürünlerin üretimini destekleyici hedeflenmiş,

kalkınma ve enerji politikalarına paralel ve enerji kompozisyonundaki ve fiyatlarındaki değişimleri izleyecek derecede esnek bir enerji vergilemesi ihtiyacı vardır.

3.2) Motorlu Araçların Vergilendirilmesi

Yine ülkenin taşıma, enerji, çevre politikaları ile uyumlu olması gereken bir diğer husus olarak motorlu araçlar üzerinden alınan vergiler de çoğu OECD ülkesinde önemli boyutlara ulaşabilmektedir. Motorlu araçların satışlarından, trafiğe tescillerinden KDV, ÖTV, tescil harcı tipi vergilerin yanında mülkiyetinden ya da kullanımından motorlu taşıtlar vergisi²⁰ alınmaktadır. Bunun yanında akaryakıt tüketimi de yukarıda değindiğimiz gibi ÖTV ve KDV tipi tüketim vergilerine konudur. Motorlu araçlar kullanımına dair tüm vergi vb. yükleri belirlemek için, bu vergilere sigorta primleri üzerinden ödenen vergileri, otoyol-köprü kullanım bedellerini vs. de dâhil etmek gerekir.

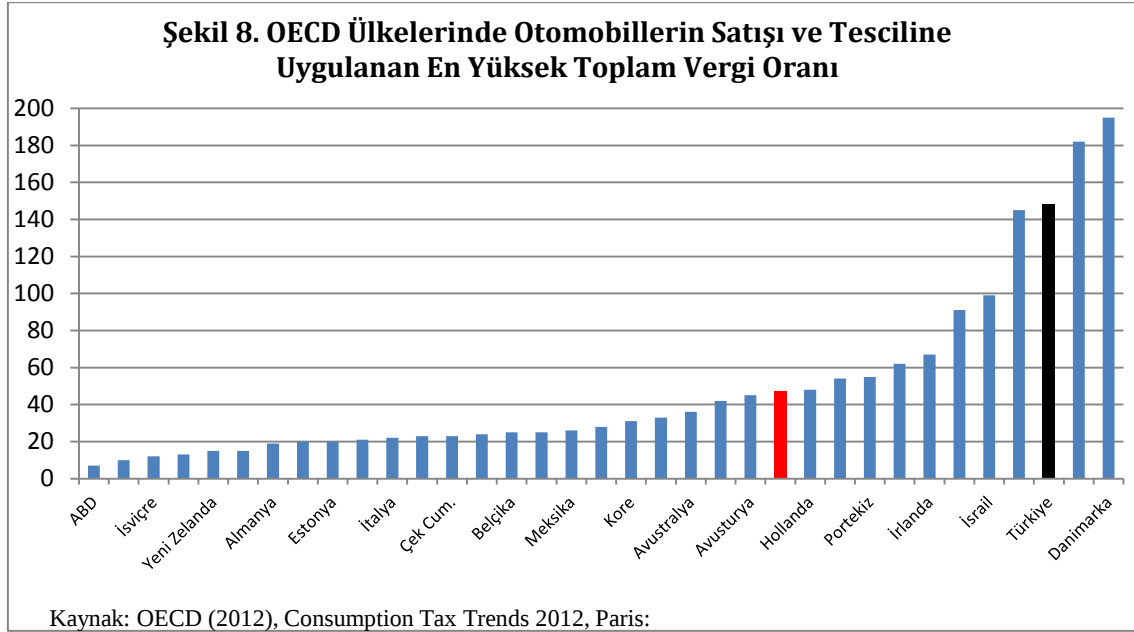
Motorlu araçların satışı ve tescilinden alınan vergiler ülkeler arasında oldukça çeşitli kriterlere dayalı matrahlarla alınmaktadır. Bazı ülkelerde aracın lüks olma özelliğini kavramak üzere değerini, motorgücünü ve silindir kapasitesini; bazılarında çevresel sorunları ve karayolundan yararlanmayı kavrayacak biçimde yakıt tüketimi, yakıt tipi (elektrikli ve likit gazlı araçları teşvik edecek şekilde) kirletici (özellikle CO₂) salınımı, ağırlık gibi özelliklerini; bazılarında kamu taşıtı, engelli sahipliği, özel-ticari kullanım gibi sosyal ilgileri yansıtan kriterle; ve bazılarında ticari araçları daha detaylı (ağırlık, dingil sayısı, koltuk sayısı gibi) özelliklere dayanarak matrah belirlenmektedir. Türkiye’de ÖTV motor silindir hacmi, ağırlık ve araç tipine bağlı olarak değer üzerinden oransal alınmaktadır. Elektrikli motoru olanlar daha düşük oranlardan vergilenmektedir. Yine binek araçlarda koltuk sayısı da (artıkça vergi oranı azalacak biçimde) vergi oranını etkilemektedir.

Motorlu aracın mülkiyeti ya da kullanımı üzerinden alınan (genelde yıllık olarak) vergilerde ise değer dışında ağırlık, kullanım, araç tipi, yakıt tipi, motor hacmi, kirletici salınımları ve yakıt etkinlikleri gibi kriterler kullanılmaktadır. Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisi otomobiller için motor silindir hacmi ve aracın yaşını, daha büyük kara araçlarında bu kritere ek olarak koltuk sayısı, toplam ağırlık kriterleri de kullanılmaktadır.

Şekil 6, binek otomobillerin satışı ve tescili üzerinden ödenen vergi ve harçların aracın vergi öncesi fiyata oranlarını göstermektedir. Görülebileceği gibi Danimarka ve Finlandiya’dan sonra en yüksek vergi yüküne sahip ülke Türkiye’dir. Türkiye’nin

²⁰ Motorlu taşıtlar vergisi, motorlu araca sahip olmak üzerinden alınan bir vergi olarak Türkiye’de mülkiyet üzerinden alınan vergiler arasında sınıflandırılır. Ancak günümüzde motorlu araç kullanımının bir servet unsuru olmaktan çıkması ile çoğu gelişmiş ülke bu vergiye bir kullanım vergisi olarak muamele etmektedir. Motorlu araçların yaygınlaşması ile bu verginin gelir sınıfları arasındaki farkı yakalamak açısından progresif olmaktan uzaklaştığı da söylenebilir. Motorlu taşıtlar vergisi niteliğindeki vergiler, akaryakıtlar üzerinden alınan vergiler gibi, kamu yollarının kullanımını dolaylı fiyatlamanın bir yolu olarak da değerlendirilebilir.

sahip olduğu vergi oranı %148 olup, vergi öncesi satış fiyatından oldukça fazlaya tekabül etmektedir.



Görüldüğü gibi Türkiye hem akaryakıtları hem de motorlu taşıtları oldukça yüksek vergilemektedir. Genel olarak bunların gelir dağılımı, teknoloji ve dış ticaret politikaları dikkate alarak hedeflenmiş bir biçimde düşürülmesi gerekir. Özellikle akaryakıtlar üzerinden alınan vergiler ve kısmen motorlu taşıtların kullanımından alınan vergiler, mükelleflerin gelirlerine kıyasla regresif karakterlidir. Ancak motorlu taşıtların satışından alınan vergiler (ÖTV) daha progresif karakterlidir. Yüksek gelirli hanehalkı daha yüksek değerli otomobiller satın aldığı için bu vergiler arasındaki denge, tarifesi daha da progresif hale getirilmiş bir ÖTV lehine değiştirilmelidir. Bu durumda akaryakıt üzerinden alınan vergilerdeki azaltma, daha dik tarifeli, aracın yakıt etkinliğini de dikkate alan bir ÖTV ile dengelenebilir. Ancak tüm bu politikalarda motorlu araçlardan alınan ÖTV'nin otomobil piyasası üzerindeki etkileri de dikkate alınmalıdır.

Türkiye'deki otomobillerin %80'e yakınının ithal olduğu dikkate alınırsa ithalatı, özellikle lüks tüketim araç ithalatını caydırıcı bir ÖTV yapısı arzu edilir. Bu aynı zamanda mükelleflerin ödeme gücü farklılıklarını kavramayı da sağlayacaktır. Mevcut ÖTV tarifesi binek otomobilleri motor silindir hacmine göre 3'e ayırmaktadır: 1600 cm³'ü geçmeyenler (vergi oranı %45), 1600-2000 cm³ arasında olanlar (vergi oranı %90) ve 2000 cm³'ü geçenler (vergi oranı %145). Küçük araç kullanımını teşvik etmek üzere (yakıt tasarrufu ve çevre sorunları dikkate alınarak) 1600 cm³'den küçük araçları alt tarifelere ayrılıp daha küçük motor hacimlilerin daha düşük oranlardan vergilenmesi düşünülebilir.

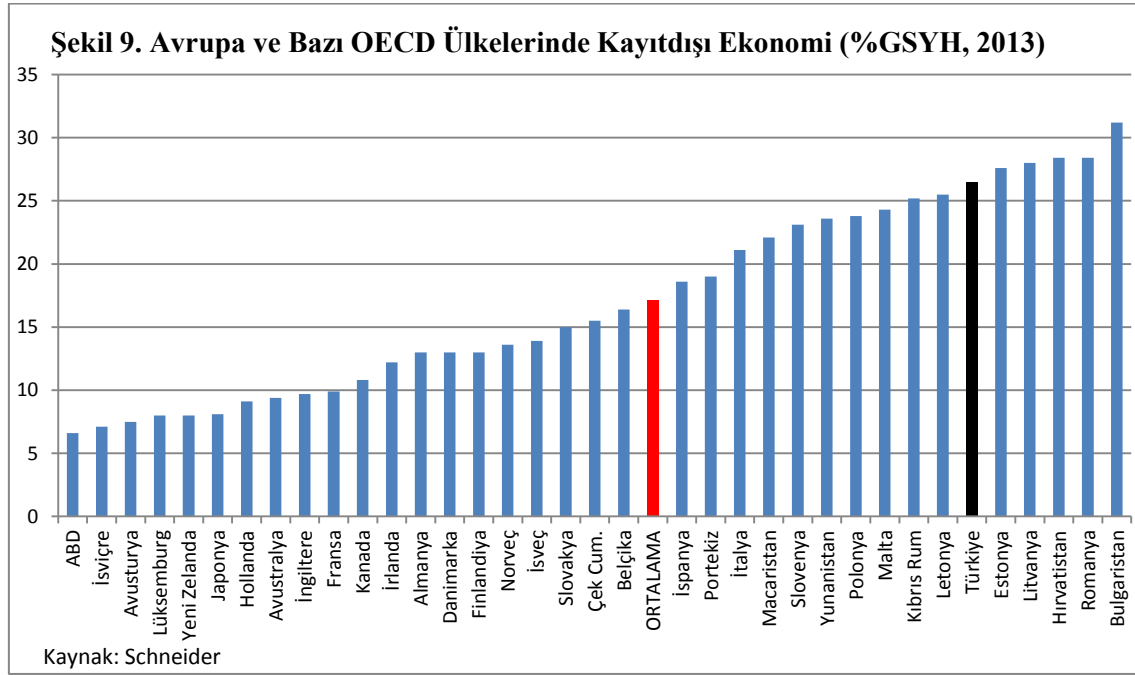
AB ülkelerinde -özellikle kuzey Avrupa ülkelerinde- açıkça görülen bir eğilim, çevre sorunlarının çözümünde vergi politikasının daha ağırlıklı kullanılmaya başlanmasıdır. Motorlu taşıtların gerek satışının gerek kullanımının

vergilenmesinde çoğu Avrupa ülkesi yakıt teknolojilerini, yakıt tiplerini, CO² emisyonlarını matrah belirlenmesinde kullanmaktadır. AB Komisyonu tavsiyeleri de akaryakıt üzerinden alınan vergilerin yanı sıra motorlu taşıtların kullanımından alınan vergilerde de CO² emisyonunun dikkate alınması yönündedir. Türkiye'nin de yakın gelecekte ÖTV ve MTV'de bu hususları dikkate alması gerekecektir.

4) KAYITDIŞILIK ve VERGİ KAÇAKÇILIĞI

4.1) Kayıtdışı Ekonominin Boyutu ve Kayıtdışılıkla Mücadele

Vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini ve yükün dengeli ve adil dağılımını engelleyen en önemli faktörlerden biri de Türkiye'de oldukça yaygın olan kayıtdışı faaliyetlerdir²¹. Şekil 9'da görüldüğü gibi Schneider (2013)'ün tahminlerine göre Türkiye'de kayıtdışı ekonominin boyutu 2013 yılı için GSYH'nin %26,5'ünü oluşturmaktadır ve en yüksek orana sahip ülkelerden biridir. Schneider ve Buehn (2012) tarafından yapılan tahminlere göre 1999-2010 ortalamasında Bulgaristan (%34,6) ve Romanya (%32,2)'den sonra %30,6'lık oranla üçüncü sıradadır²².



Kayıtdışı ekonominin yoğunluğu, kamusal finansman için doğan vergi yükünün kayıtlı alanlara kaymasına ve adaletin bozulmasına, kayıtlı alanlarda efektif vergi yükünde ciddi artışlara yol açmaktadır. Bu, kesimler arasında adaletsizliklerin yanı sıra ticari-sanayi faaliyetlerde rekabetçiliğe de zarar vermektedir. Dolayısıyla

²¹ Kayıtdışı ekonomi vergi ve sosyal güvenlik primlerini ödemekten, yasal standartlara ve idari prosedürlere uymaktan kaçınmak amacıyla kamu otoritelerinden bilinçli olarak gizlenen ekonomik faaliyetleri ifade eder.

²² Schneider ve Buehn (2013)'ün örnekleminde diğer iki OECD ülkesi Meksika ve Şili de bulunmaktadır ve OECD ülkeleri içinde Türkiye ile karşılaştırılabilir özelliklere sahip olan bu iki ülkede kayıtdışı ekonominin boyutu sırayla %30 ve %19,4'tür.

kayıtdışılık hem “gelir amacı”nı bozmakta, hem adalet sorunları yaratmakta hem de işletmeler arasında haksız rekabet yaratarak iktisadi faaliyetlerin etkinliğine zarar vermektedir.

Türkiye’de kayıtdışılığın önemli bir bölümünü oluşturan, yaygın vergi kaçakçılığına konu önemli alanlar şunlardır:

- Tütün ürünleri üzerinden alınan tüketim vergileri
- Akaryakıt ürünleri üzerinden alınan tüketim vergileri ve düşük vergilenen alanlarda (hava, deniz ulaşımı gibi) suiistimaller
- Yüksek ÖTV’ye konu lüks motorlu araçların ülkeye sokulmasında ve ülke içinde satışında suiistimal ve kaçaklıklar
- Gayrimenkullerin satışında gerçek değerler ile tapu harcına konu edilen değerler arasındaki farklılıklar; inşaat sektöründe yaygın gelir ve kurumlar vergisi kayıpları
- Kayıtdışı istihdam dolayısıyla gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinde kayıplar
- Belgesiz tüketim faaliyetlerinin gelir üzerinden alınan vergilerde yarattığı kayıplar
- Gelir vergisinde bildirilmeyen gayrimenkul sermaye iratları, değer artış kazançları ve arızı kazançlar
- Nakit ödemelerin yaygın olduğu çoğu serbest meslek faaliyetinde gelir vergisi kayıpları
- Tam mükelleflerin yurtdışı faaliyetlerinden gelirlerin ve çok uluslu faaliyetlerde transfer fiyatlarının manipülasyonu
- İlişkili kişi ve firmalarla ekonomik ilişkilerde örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımından kaynaklanan gelir ve kurumlar vergilerinde kayıplar
- İnternette yürütülen online faaliyetlerin ve elektronik ticaretin vergilendirilmesinde gelir ve tüketim vergisi kayıpları.

Özellikle tüketim vergileri ile ilgili kaçaklıklar organize suç biçiminde de gerçekleştirilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın 2013 Faaliyet Raporu’na göre vergi inceleme sonucunda tarhi istenen vergilerin % 44’ü KDV, %30’u ÖTV ve %12’si kurumlar vergisi ile ilgilidir.

Görüldüğü gibi kayıtdışılığın yaygın olduğu alanların çoğunda (ÖTV’ye tabi mallar ya da kayıtdışı istihdam gibi) sorun yüksek vergi yükü ya da yüksek kamusal düzenlemeler söz konusudur. Dolayısıyla yüksek oranlardan vergileme sadece kayıtlı alanlarda vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kayıtdışı ile mücadeleye yönelik etkin tedbirlerle birlikte eş anlı olarak bu alanlarda vergi yükünü düşürücü düzenlemeler de yapılması gerekir.

Kayıtdışı ile mücadele genel bir toplumsal uzlaşmanın parçası olarak değerlendirilmelidir. Bu yüzden geniş kapsamlı bir kamusal reformun bir parçası olarak vatandaşların vergi bilincini artıracak, kamusal hizmetlerin kalitesini

artıracak, kamuda yönetim kalitesini yükseltecek, yolsuzlukla mücadele unsurları içeren, caydırıcılığı artırıcı (kamu görevlilerini meslekten ve emeklilik haklarından men, firmaları kamusal ihalelerden men, ihbar yapanları koruyucu ek tedbirlerle birlikte) önlemlerle beraber bilgi teknolojilerindeki gelişmelerden yararlanarak çarpaz sorguları artırmaya, vergi güvenlik önlemleri geliştirmeye ve denetimi risk analizlerine dayalı ve daha etkin hale getirmeye yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Özetle;

- İşgücü (SGK primleri gibi) ve akaryakıt, motorlu araçlar gibi mallar üzerindeki yüksek vergi yükü indirilmeli
- Kamu idarelerinde bilgi işlem altyapısı geliştirilmeli ve bunların entegrasyonunun sağlanması, finansal kurumların bilgi işlem sistemleri ile "otomatik" bilgi alışverişlerinin sağlanması
- Vergi idaresinin teknolojik altyapısı geliştirilmeli ve veritabanı risk analizlerine ve çarpaz sorgulara izin verecek hale getirilmeli
- Etkin vergi güvenlik müesseseleri oluşturulmalı (etkinsizliği dolayısıyla bazıları kaldırıldığından vergi güvenlik müesseseleri yetersizdir)
- Kayıtdışılığa yolsuzluğun da eşlik edeceği dikkate alınırса hesapverebilir, şeffaf ve vatandaş katılımına açık bir yönetim reformu yapılmalı (bu mükelleflerin genel vergi uyumunu da destekleyecektir)
- Denetim ve cezalar mükelleflerin risklerine göre farklılaştırılmalı ve riskli gruplarda daha etkili hale getirilmeli
- Mükelleflerin yurtdışı faaliyetlerinin izlenmesi için Türkiye'nin taraf olduğu ikili anlaşmalarının ve 2011'de imzaladığımız Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin hükümlerinden etkili bir şekilde yararlanılmalıdır.

4.2) Vergi Kaçırma ve Aşırı Vergi Planlaması ile Mücadelenin Uluslararası Boyutu

Bilgi, iletişim, finans ve ulaşım alanlarındaki teknolojik yenilikler sınır-aşan iktisadi faaliyetleri artırmış ve yoğunlaştırmıştır. Bu durum mükelleflere vergi yüklerini kanun koyucunun arzu etmediği biçimde azaltmak yönünde yeni fırsatlar yaratmaktadır. Aynı zamanda devletlerin de bu girişimlerle mücadeleleri gittikçe artmaktadır. Bu mücadelenin kuşkusuz iktisadi faaliyetlerde sapma yaratmadan, yurtdışına yatırımları ve yabancıların Türkiye içindeki faaliyetlerine zarar vermeden yürütülmesi gerekmektedir.

Gerek yerleşiklerin yurtdışı faaliyetleri gerek yerleşik olmayanların Türkiye'deki faaliyetleri açısından Türk vergi sisteminde dikkate alınması ve yeniden değerlendirilmesi gereken bazı önemli hususlar şunlardır:

- "Örtülü sermaye" ve "örtülü kazanç" müesseseleri etkin bir şekilde yürütülememektedir. Üstelik örtülü sermaye kurallarını aşmak yönünde mükellefler tarafından daha karmaşık tekniklerin (kanal şirketler, üçgen yapılar,

uluslararası finansal araçlar gibi) kullanılması dolayısıyla, son dönemde bazı gelişmiş ülkelerde (sözelimi Hollanda, İtalya, Portekiz, Güney Afrika, İspanya) mevcut örtülü sermaye kurallarını uygulamadan kaldırıp faiz ödemelerinin indirilebilirliğini sınırlandıran kurallar kullanmaya başlamıştır (Çevik, 2013).

- Transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemeler etkin bir şekilde çalışmamaktadır. Etkin bir sistem, manipülasyonları önlerken mükellefler için belirsizliği de azaltıyor olmalıdır. Transfer fiyatlaması sorunlarını ele alabilmek için gelişen bir alternatif “peşin fiyatlandırma sözleşmeleri” dir (PFA)²³. PFA’lar mükellefle idare arasında (tek taraflı) ya da mükellefle birden fazla idare arasında (çok taraflı) olarak akdedilip, bir uyuşmazlıkla karşılaşmadan önce transfer fiyatlarının o mükellef için nasıl belirleneceğini düzenlemektedir (Çevik, 2013). Hem mükellef açısından transfer fiyatlaması mevzuatının belirsizliklerini azaltmak hem de vergilenmesi güç alanlar için idare açısından da belirlilik yaratmak açısından Türkiye tek ya da çok taraflı PFA’ları geliştirme çabalarını yoğunlaşmalıdır.
- Türkiye “*Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi*”ne 2011’de imza koyarak taraf olmuştur. Gerek bu sözleşme gerekse ikili vergi anlaşmalarının idareler arasında “bilgi değişimi” ve vergilerin tahsilinde “yardımlaşma”ya ilişkin hükümlerinden etkin bir şekilde istifade edilmelidir. Öte yandan vergi idareleri arasında gittikçe artacak olan işbirliğine alt mevzuatın ve idari örgütlenmenin hazırlanması ve bunun Türk mükelleflerin haklarına zarar vermemesini garanti altına alacak mekanizmaların da yaratılması gerekecektir.
- Yurtdışı faaliyetlerle vergi planlaması yapmak hususunda birden fazla ülkede faaliyet gösteren firmaların ve yüksek net servete sahip bireylerin daha geniş fırsatlar setine sahip olduğu denetimlerin planlanmasında dikkate alınmalıdır.

5) VERGİ YÖNETİMİ: İDARE, MEVZUAT, UYUM

Kamu hizmetlerini karşılayacak yeterli fonu toplamak, bunu adaleti sürdürerek yapmak, kayıtdışılığı önlemek ve mükellefin gönüllü uyumunu geliştirmek ancak etkin, sorumlu, politik etkilerden yalıtılmış bir vergi idaresi ve bunu destekleyecek yasal mevzuat ile gerçekleştirilebilir. Vergi mevzuatının ve vergi idaresinin etkinsizlikleri, adaletsiz ve iktisadi faaliyetler üzerinde olumsuz etkiler doğuran bir vergi sisteminin doğmasında en önemli faktörlerdendir.

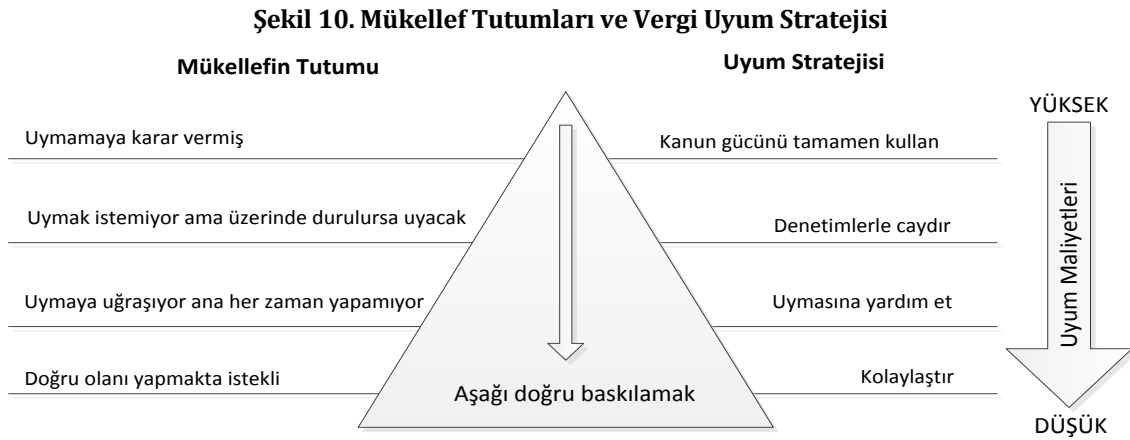
5.1) Uyum Stratejisi

Genel olarak hem vergi idaresinin hem de vergi denetiminin mükellefle olan ilişkiler açısından mükellefin uyum davranışı üzerinde etkili olduğunun hatırlanması gerekir. Mükelleflerin uyum davranışlarının, uymama risklerinin ve bunları

²³ ABD, Kanada, Japonya, Avustralya başta olmak üzere çoğu gelişmiş ülke şimdiye dek çok sayıda tek-taraflı ya da çok taraflı PFA imzalamıştır. Sözelimi 2009 sonu itibarıyla ABD 904, 2010 sonu itibarıyla Kanada 142 tamamlanmış PFA’ya sahiptir. Türkiye ilk PFA’yı Temmuz 2011’de imzalamıştır ve söz konusu PFA tek taraflıdır.

belirleyen faktörlerin farklı olduğu dikkate alınırsa vergi idaresinin mükellefle ilişkilerini, vergi kanunlarının uygulanmasını bu çeşitliliği dikkate alarak bir uyum stratejisine dayandırarak yürütmesi gerekir. Akademik çalışmalar genel olarak caydırıcılık faktörlerini (denetimler, cezalar) uyum için önemli bulmakla birlikte mükellefin uyum kararlarının daha geniş ölçekli sosyal ve psikolojik faktörlerden belirlendiğini, idarenin tutumlarının da bunun önemli unsurlarından biri olduğunu ortaya koymaktadır (Çevik 2012). Ancak her mükellef için bu faktörlerin ağırlığı ve önemi farklıdır. Bu yüzden caydırıcılığın kullanımının, denetim ve uyum stratejilerinin mükellefe (ya da mükellef gruplarına) göre farklılaştırılması gerekir. Sözgelimi zaten uyma niyetinde olan mükellefe karşı aşırı tehdit ve denetim adaletsizlik hislerini kuvvetlendirmekten ve gönüllü uyumu zayıflatmaktan başka bir işe yaramaz. Ayrıca böyle bir farklılaştırma denetim-inceleme gibi yüksek maliyetli uyum stratejisini sadece gerekli olan yerlerde kullanılmasını sağlamakla daha düşük maliyetlerle uyumun gerçekleştirilmesini sağlamak açısından da önemlidir. Kimi halde sadece basit halkla ilişkiler teknikleri bile önemli miktarda mükellefin uyumunu artırmaya yardımcı olabilir.

Konuyla ilgili oldukça detaylı çalışmaları, reform deneyimi ve politika metinleri bulunan Avusturalya vergi idaresinin vergi uyum programından alınmış aşağıdaki şekil mükellefe göre farklılaşmış stratejileri göstermektedir.



Kaynak: OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Paris: OECD Publishing.

Bu açıdan gelir idaresinin genel olarak mükellefe partner ya da müşteri gibi muamelesinin yaygınlaştırılması, ancak uyum seviyesi düşük mükellef ve mükellef gruplarında kanunların tavizsiz uygulanacağı hissettirilerek periyodu sık denetimlerin gerçekleştirilmesi. Bu açıdan yoklama ve incelemelerde görevli personelin vatandaşla ilişkiler ve “mükellef hakları” hususunda yeterli olması gerekir. Mükellefler arasında genel algı, özellikle gündelik yoklamalarda tüm mükelleflere potansiyel uyumsuz olarak ve hiyerarşik bir ilişkinin “astı” olarak ve keyfi muamele ediliyor olduğudur. Yine genel algı, “güçlü” mükelleflerin uyumsuz olmalarına rağmen daha iyi muamele görüyor olduğu yönündedir.

Bir uyum stratejisi geliştirebilmek için mükellef tutumlarının ve uyum maliyetlerinin periyodik olarak vergi idaresi tarafından ölçülmesi gerekir. Çoğu gelişmiş ülke gelir idareleri bu iki hususa ilişkin oldukça detaylı ve oldukça uzun zamandır ölçümler yapmakta iken bağımsız akademik çalışmalar dışında Türk gelir idaresi tarafından yapılmış bir ölçüm yoktur.

5.2) Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi

Avrupa Komisyonu (2007) modern ve etkin bir vergi sistemi için vergi idaresinin yeterli derecede otonom (özerk) olmasını önemli bir kriter olarak değerlendirmektedir. OECD ülkelerinin çoğunda gelir otoriteleri, vergilerle ilgili bütün fonksiyonları bünyesinde toplamış yarı-otonom kurumlar biçimde örgütlenmiştir (OECD 2013c). Otonom bir gelir idaresinin tek bir amaca odaklanarak etkinliği ve verimliliği artıracağı, günlük işlemlerde politik müdahalelerden yalıtılarak mükellef ilişkilerinde işletme benzeri faaliyet gösterebileceği düşünülür (Delay, Devas ve Hubbard, 1998). Gelir idaresinin ve denetim organizasyonunun politik etkilerden yalıtılmış olarak örgütlenmesi genel kabul görmüş demokratik kriterler ve etkinlik açısından arzu edilir bir olgudur.

Gelir idarelerinin ve vergi denetiminin örgütlenmesinde çağdaş bir eğilim, her mükellef grubunun farklı özellikleri, uyum davranışları ve uyum riskleri sözkonusu olduğundan, mükellef kesimlerine (büyük işletmeler, küçük ve orta boy işletmeler, servetli bireyler gibi) göre yapılanmaktır (örneğin Avustralya, ABD). Türkiye’de gelir idaresi daha çok fonksiyonlara (gelir yönetimi, mükellef hizmetleri, tahsilat, dış ilişkiler vb.) ve vergi türlerine göre örgütlenmiş olmakla birlikte büyük mükellefler için bir tane ayrı vergi dairesi (İstanbul’da) oluşturulmuştur. 2011 sonrası yeniden yapılandırılan denetim organizasyonunda (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) ise denetim grup başkanlıkları “küçük ve ortak ölçekli mükellefleri” ve “büyük ölçekli mükellefleri” dikkate alacak şekilde yapılandırılmıştır. Gelir idaresinde (hem merkez teşkilatta hem vergi dairelerinde) ve denetim organizasyonunda bu yönde yapılanmanın –yüksek servetli bireyler²⁴, gayrimenkul sermaye iratları gibi gelir vergisini de dikkate alacak biçimde- daha detaylandırılması ve yaygınlaştırılması gerekir.

Denetim sisteminin yeniden organizasyonu 2011 yılından beri sürmektedir. Yeniden yapılanma denetimdeki farklı yapılanmaları bir araya getirmeyi hedeflemek açısından olumlu olmakla birlikte, süreç içinde personel arasındaki uyumsuzluk ve çalışma huzuru ile ilgili sorunlar dikkate alınırsa çağdaş gerekliliklere uygun bir yapılanmanın daha zaman alacağını göstermektedir.

Türk gelir idaresi, bilişim teknolojilerinin ve internetin kullanımını (özellikle elektronik ortamda beyan, faturalama, ödeme gibi araçlar açısından) hızlı bir şekilde

²⁴ OECD (2009) ve OECD (Tax Administration 2013) “yüksek net servetli bireyler”in vergi uyumu ve vergi planlama davranışları ile özel olarak ilgilenilmesi gerektiğini önermektedir. OECD (2009), Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, Paris: OECD

yaygınlaştırmıştır. Buna rağmen teknolojik gelişmelerin hızı dikkate alınırsa bilişim harcamaları yeterli düzeyde değildir. Gelir idarelerinin bütçesi içinde bilişim teknolojileri harcamalarının payı OECD ortalamasında %11'dir. Bu oran Türkiye için %2,2'dir. Kuşkusuz bilişim teknolojilerinin kullanımı sadece gelir idaresinin çabasına değil tüm kamu kesiminde entegre sistemlerin inşa edilmesine bağlıdır. Ancak geleneksel biçimde işlem yapma ve denetlemeye göre maliyet-etkinliği, hızlı gelişen bu alanda mükellefin girişimlerine mukabele edebilme zorunluluğu, vergi kayıp ve kaçaklarını kontrol altında tutabilmenin tek ucuz yolu olacağı dikkate alınırsa hem klasik vergileme işlemlerinde, hem denetimlerde hem de mükellef bilgi veritabanlarının yaratılmasında bilgi teknolojilerinin kullanımına yüksek miktarlarda yatırım yapılması zorunludur.

5.3) Vergi İdaresinin/Sisteminin Performansı

Kuşkusuz kamu finansmanı için yeterli gelir sağlayan, yükü adil dağıtan ve iktisadi faaliyetleri bozmayan bir vergi sistemi sadece gelir idaresinin kararları ile gerçekleştirilemez. Kanun koyucunun, genel olarak devletin ve bürokrasinin işleyişini belirlemek ve ekonomi-maliye politikalarını belirlemek açısından hükümetlerin ve vatandaşların etkileşim içinde olduğu sosyo-kültürel yapı, bürokratik gelenek ve ekonomik realitelerin de vergi sisteminin etkinliğini belirleyici rolleri vardır. Tablo 6, genel olarak vergi sistemine ve özelde vergi idaresine ilişkin bazı göstergeleri değerlendirmektedir.

Tablo 6. Mükellef Sayıları ve İdari Performansa İlişkin Seçilmiş Göstergeler (2011)					
	(I) GV Mükellefi/İş gücü	(II) GV Mükellefi/ Nüfus	(III) İhtilafa konu olmamış vergi borçlarının toplam vergi tahsilatına oranı	(IV) Vergi idaresi harcamaları/ GSYH	(V) Vergi idaresi harcamaları/ Vergi Tahsilatı
OECD ÜLKELERİ					
ABD	176	87,5	11	0,082	0,62
Almanya	60,8	32,6	1,3	0,284	1,4
Avustralya	157,3	85,3	5,2	0,182	0,99
Avusturya	154,2	79,5	2,5	0,154	0,66
Belçika	138,2	66,1	9,2	0,345	1,36
Çek Cum.	53,8	26,8	14,7	0,198	1,34
Danimarka	156,6	84,8	1,8	0,202	0,71
Estonya	90,6	47	10,7	0,106	0,34
Finlandiya	198,3	98,8	8	0,206	0,8
Fransa	130,3	56,4	6,8	0,226	1,2
Hollanda	94,2	50,2	3,9	0,33	0,97
İngiltere	94,8	49,1	5,7	0,237	0,83
İrlanda	151,3	71,6	3,8	0,247	1,14
İspanya	83,5	41,9	11,7	0,13	0,86
İsrail	42,3	19,4	3,5	0,145	0,9
İsveç	150	80	2,8	0,172	0,4

İsviçre	98,9	58,8	2,5	0,023	0,38
İtalya	165,5	67,7	-	0,174	1
İzlanda	144,4	81,8	24,2	0,157	0,6
Japonya	33,6	17,3	3,7	0,142	1,75
Kanada	160,4	88	9,2	0,227	1,31
Kore	79,2	39,4	3	0,111	0,76
Lüksemburg	84	39,3	14,8	0,221	0,84
Macaristan	86,8	37	21,4	0,375	1,12
Meksika	65,3	29,4	-	0,069	0,7
Norveç	167,4	90	-	0,162	-
Polonya	97,7	45,7	18,7	0,248	2,73
Portekiz	127	64,9	22,2	0,255	1,37
Slovakya	36	18	67,4	0,181	3,04
Slovenya	99,1	50,6	10,7	0,289	0,93
Şili	103,3	48,5	12,4	0,118	0,68
Türkiye	6,2	2,3	18,9	0,149	0,76
Yeni Zelanda	152,7	82,8	9,4	0,204	0,89
Yunanistan	165	76,2	-	-	-
OECD ORT.	111,9029	56,3147 1	11,37	0,192455	1,043125
OECD ÜYESİ OLMAYAN BAZI ÜLKELER					
Arjantin	7,28	2,89	1,6	0,321	1,25
Brezilya	179,56	94,32	21,1	0,196	0,91
Bulgaristan	43	15,06	27,3	0,226	1,34
Kolombiya	20,04	9,95	16,2	0,061	0,68
Güney Kıbrıs	79,69	29	34	0,248	1,23
Hong Kong	81,02	41,94	4,9	0,057	0,75
Hindistan	6,36	2,57	26	-	0,55
Endonezya	17,18	8,11	6	0,05	0,55
Letonya	73,57	39,24	22,9	0,226	0,7
Litvanya	73,57	39,24	9,6	0,157	0,98
Malezya	60,45	24,67	10,3	0,084	1,09
Malta	158,36	65,88	25,2	0,36	1,02
Romanya	4,97	2,11	-	0,227	0,87
Rusya	183,8	97,25	11	0,16	0,9
Suudi Arab.	5,24	1,51	-	0,015	1,57
Singapur	52,91	32,32	1,7	0,092	0,87
Güney Afr.	77,97	28,21	10,7	0,185	0,8
Kaynak: OECD (2013), <i>Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies</i> , Paris: OECD Publishing					

Görüldüğü gibi, gerek işgücü içindeki (Sütun I) gerek nüfus içindeki (Sütun II) pay açısından Türkiye, OECD ülkeleri içinde gelir vergisi mükellef sayısı en düşük ülkedir. Diğer ülkeler içinde ise kendine mahsus vergi sistemi olan Suudi Arabistan bir kenara bırakılırsa sadece Romanya'dan daha iyi görünmektedir. Türkiye'nin mükellef

sayısının düşüklüğü ciddi derecede düşündürücü düzeylerde. Tablo 6'da gösterilmemiş olmakla birlikte kurumlar vergisi mükellef sayısı da (2011 için 660.000) milli gelir seviyesi ve nüfusu dikkate alındığında yine çoğu ülkeden düşüktür. Elbette bu son durum, sadece vergi sistemi ile ilgili olmayıp kurumlaşma seviyesinin düşüklüğü ile de ilgilidir.

Gelir vergisi mükellef sayısının düşüklüğü büyük ölçüde kaynakta vergileme (kısmen de kayıtdışı ekonomi) ile izah edilirse de özellikle ücretlerin vergilenmesinde (ve kısmen faiz ve temettü gelirleri başta olmak üzere menkul sermaye iratlarında) diğer OECD ülkelerinde de -idari maliyetlerin düşüklüğü dolayısıyla- yaygın bir tahsil yolu olduğu düşünülürse Türkiye'nin kaynakta kesme usulünü kullanımının kapsamı konusunda sorunlar olduğu görülecektir.

Nüfusun ancak %2,3'ü, işgücünün ancak %6,2'si gelir vergisi mükellefi olarak vergi idaresi ile formel ilişkiye girmektedir. Gelirlerin çoğu idare ile mükellef arasında bir formel ilişki tesis etmeksizin tüketim üzerinden ya da stopajla toplanmaktadır. Dolayısıyla orta vadede bir mükellef ve vatandaşlık bilincinden söz etmek mümkün değildir.

Mükellefle idare arasında formel ilişkiye dayalı vergileme yapıldığı durumlarda dahi vergi sistemi yüksek idari ve uyum maliyetleri ile çalışmaktadır. Tablo 6'dan görüldüğü gibi mükellef tarafından herhangi bir itiraza konu olmadığı halde tahsil edilemeyen gelirler açısından Türkiye OECD ortalamalarının ve diğer çoğu gelişmekte olan ülkenin üzerindedir (III numaralı sütun). Vergi idaresinin harcamalarının GSYH ve toplam tahsil edilen gelirlere oranları açısından OECD ortalamasının biraz altında faaliyet gösteriliyorsa da bu derece düşük mükellef sayısına rağmen bu harcama düzeyi yüksek kabul edilebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı kendi hesaplamalarında gelir idaresi başkanlığı harcamalarının vergi tahsilatına oranını 2010-2013 ortalaması için 0,66 olarak ifade etmektedir. GİB dışında, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Gelirler Politikası Genel Müdürlüğü ve mal müdürlüklerinin vergi ile ilgili görevleri dikkate alındığında tam olarak hesaplanacak idari maliyetler daha yüksek olacaktır.

Tablo 7. Türkiye'de İş Yapma Kolaylığı (2014)	
	Türkiye'nin Sırası
İş Yapma Kolaylığı	69
Yeni İş Kurma	93
İnşaat İzni Alma	148
Elektrik Alma	49
Emlak Kaydı	50
Kredi Alma	86
Yatırımcıların Koruması	34
Vergi Ödeme	71
Uluslararası Ticaret	86
Sözleşmelerin Uygulanması	38
İflas Sorunlarının Çözümü	130
Kaynak: World Bank, Doing Business, http://www.doingbusiness.org	

Mükellef uyum maliyetleri ve girişimcilik faaliyetlerini kolaylaştırıcılığı açısından da Türk vergi sistemi büyüme odaklı bir ekonominin gerekliliklerini yeterince karşılayamamaktadır. Girişimciliğin genel bir göstergesi olarak “yeni işletme yoğunluğu”²⁵ açısından Türkiye 2012 yılı için 110 ülke arasında 81. sıradadır (yıllara göre değişim için bkz. EK 7). Genel olarak kamusal düzenlemeler, hukuk sistemi ve vergileme gibi hususları dikkate alarak Dünya Bankası tarafından hesaplanan “iş yapma kolaylığı” endeksine göre Türkiye 69. sıradadır (bkz Tablo 7). Büyüme ve yatırım amaçlı ekonomi-maliye politikaları izleyen çoğu gelişmekte olan ülke Türkiye’nin üzerinde yer almaktadır.

Toplam kârın yüzdesi olarak ödenen vergiler, yıllık ödeme sayısı ve vergi sistemine uymak için harcanan yıllık saat dikkate alınarak belirlenen “vergi ödeme kolaylığı”nda da Türkiye –özellikle yabancı yatırımlara yönelik bürokrasi azaltıcı tedbirlere rağmen- 71. sıradadır. Bu indekse göre vergiye uyum için Türkiye’de 226 saat zaman harcanması gerekmektedir. Bir karşılaştırma olması açısından harcanan zaman, Birleşik Arap Emirlikleri’nde 12, Lüksemburg’da 55, Singapur’da 82, İngiltere’de 110, Tunus’ta 144, Yeni Zelanda’da 152, İspanya’da 167, ABD’de 175, Rusya’da 177, Kore’de 187, Romanya’da 200, Slovakya’da 207 saattir. Türkiye harcanan zaman açısından, araştırmaya dahil 189 ülke arasında 107. sırada yer almaktadır. Vergi yükünün ötesinde, vergi işlemlerinin tabi olduğu prosedürün yatırımlar ve özellikle de yabancı yatırımlar üzerinde etkili olacağı açıktır.

Bu bürokrasiye ek olarak, Türk vergi mevzuatının hızlı değişimi, karmaşıklığı, alt mevzuatla ve vergi mevzuatı dışındaki mevzuatla düzenlemenin yaygınlığı önemli karar alma maliyetleri doğurmakta ve “hukuki güvenlik” ve “belirlilik” gibi genel olarak hukukta ve özelde vergilemede önemli yasal normları ihlal etmektedir. Karmaşık, takibi ve uyulması güç bir vergi sistemi ve yavaş çalışan bir vergi yargısı, iktisadi faaliyetler üzerinde önemli derecede karar alma ve uyum maliyetleri doğurmaktadır. Üstelik bu durum, vergi kaçırma/kaçınma girişimleri için yeni boşluklar yaratarak idare aleyhine sonuçlar da doğurmaktadır.

6) GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Görüldüğü gibi Türk vergi sisteminin en temel sorunlarından biri idari etkinsizlikler ve mükelleflerin vergi kültüründeki zayıflıklar dolayısıyla, vergi politikasının “adalet” (yükü adil dağıtmak) ve “etkinlik” (iktisadi faaliyetleri bozmamak ve büyümeyi desteklemek) amaçlarını yeterince dikkate almaksızın büyük ölçüde “gelir amacı” üzerine inşa ediliyor olmasıdır. Kamu finansmanı için gelir toplayabilmek için idari etkinlik ve yüksek mükellef bilinci gerektiren gelir vergilerinden ziyade tüketim vergileri kullanılmaktadır. Üstelik gelir vergileri de büyük ölçüde geniş mükellef kitleleri ile idare arasında formel bir ilişki gerektirmeyen kaynakta kesme yoluyla tahsil edilmektedir. Stopaja ve tüketim vergilerine dayalı sistem, mükellef

²⁵ 1000 çalışma yaşındaki nüfus (15-64 yaş) başına yeni kurulan limited şirket sayısı.

(ve vatandaşlık) bilincini zayıflatması dolayısıyla orta vadede beyana dayalı vergilemeyi daha da zorlaştıran bumerang gibidir. Vergi ödeme bilincinin genel olarak toplum-devlet ilişkilerinin demokratikleşmesi, şeffaflık ve hesapverme sorumluluğunun geliştirilmesi ile ilgili taleplerdeki artış dolayısıyla daha demokratik bir yönetim ve toplum yaratması açısından da önemli olduğu unutulmamalıdır.

Böyle bir sistemde vergi yükü ağırlıkla belirli kesimler, faaliyetler ve belirli mallar üzerine binmektedir. Bu, adalet açısından sorun olduğu gibi kayıtdışılığı körükleyen, vatandaşlarda adalet hissini yaralayan ve iktisadi faaliyetlerde rekabetçiliği ve etkinliği bozan sonuçlar yaratmaktadır.

Vergi idaresinin (gelir idaresi, gelirler politikası birimi, vergi denetim birimi) genel bir uyum stratejisi ve politika metinleri yoktur. Türkiye’de vergi idaresi, mükelleflerin uyum maliyetlerini ya da mükellef tutumlarını periyodik olarak ölçmeye yönelik bir çalışma yürütmemektedir. Gelişmiş ülkeler düzenli bir şekilde mükellef tutumlarını ve uyum maliyetlerini ölçmektedir.

Türkiye’de vergi harcamaları rakamsal olarak hesaplanmamaktadır. 5018 sayılı Kanun’un getirdiği bir zorunluluk olarak vergi harcama cetveli hazırlanmaya başlanmışsa da bu cetvel sadece vergi türlerine göre istisna ve muafiyetlerin bir listesinden ibarettir ve rakamsal boyuta dair bir hesaplama içermemektedir. Türkiye’de vergi istatistikleri de yeterli detay ve sistematikte açıklanmamakta (ya da derlenmemekte), dolayısıyla bu verilere dayalı politika analizleri gerek idare gerekse akademik çevrelerde yeterince yapılamamaktadır. Kamuya açık istatistiklerin yetersizliği, politika değerlendirmelerine engel olduğu gibi şeffaflık ilkesini de zedelemektedir.

Sistemin adalet sorunu birçok kesim tarafından paylaşılan bir olgudur. Dolaylı vergilerin ağırlığı alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Finansal gelirler istisnalar ve düşük stopaj oranları nedeniyle etkin bir şekilde vergilenmemektedir. Bu da diğer gelirlerle finansal gelirler arasında vergi yükü dağılımında önemli adaletsizlik yaratmaktadır. Tasarruf artışı sağlamak amacı dikkate alındığında finansal gelirlerin vergilenmesi dikkatli tasarlanması gereken bir konudur. Bu açıdan küçük tasarruf sahiplerini teşvik edici, büyük finansal işlem ve varlıkları daha etkili vergileyici bir sisteme doğru geçilmesi zorunludur.

Büyüme amaçları dikkate alındığında iktisadi faaliyetlere ve istihdama daha az zararlı gayrimenkuller, bunların irat ve rantları, değer artış kazançları gibi alanlara vergi yükünün kaydırılması gerekir. Tüketim vergilerinin de gelir vergilerine göre büyümeye daha az zarar verdiği söylenebilir ancak mevcut durumda Türkiye’de tüketim vergilerinin daha fazla artırılması, sistemin sorunlarını daha da derinleştirecektir. Bu yüzden tüketim vergileri ilgili mallar değerlendirilerek selektif olarak azaltılmalıdır. Hem gelir hem tüketim vergilerindeki vergi harcamalarının (muafiyet ve istisnaların) “ekonomik” “sosyal” ve “gelir” amaçları dikkate alınarak gözden geçirilmesi ve hacim ve sayılarının azaltılması gerekmektedir.

Vergi sisteminin büyümeyi destekleyici mekanizmaları da zayıftır. Yüksek vergili alanlar üretim maliyetlerini ve yurtiçi-yurtdışı rekabetçiliği olumsuz etkilemektedir. Genel olarak her alanda olumsuz sonuçlar yaratan hızlı değişen ve uyum maliyetleri yüksek vergi mevzuatı ve bürokratik prosedürler teşvik sisteminde de kendini göstermektedir. Yatırımları teşvik edici mekanizmalar istikrarlı ve bütüncül değildir. Üstelik gerçekten etkileri olup olmadığı detaylı bir şekilde analizlere tabi tutulmamakta ve alternatifler değerlendirilmemektedir. Sözgelimi, genel teşviklerden ziyade proje bazlı teşvikler daha olumlu sonuçlar doğurabilir.

Türkiye'nin mevcut doğrudan yabancı yatırım seviyesi, mevcut yurtiçi tasarruf düzeyi dikkate alındığında yatırımları ve finansal varlıkları teşvik eden vergilemenin ne derece etkili olduğu tartışılmalıdır. Vergi politikası tasarımı da hatırd tutulmalıdır ki bir sanayileşme politikası, bir enerji politikası, bir kalkınma politikası, bir kamu yönetim reformu ve buna yönelik genel strateji olmaksızın tüm politika amaçlarını vergileme ile gerçekleştirmek imkânsızdır. Dolayısıyla, vergi politikası diğer politikaların entegre bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

Vergi sistemin sorunları, genel olarak devletin etkinliği, kamu hizmetlerinin ve kamu yönetişiminin/hesap verme sorumluluğunun kalitesi ile ilgilidir. Bunlar, hem vatandaşların gönüllü uyum seviyesini etkilemekte hem de vergi idaresinin ve vergi mevzuatının yönetilme kapasitesini belirlemektedir.

Kapsamlı bir vergi reformu birçok kesim tarafından arzu edilmektedir. Böylesi bir vergi reformu; tüm unsurları kapsayacak biçimde, önceden açık bir takvime bağlanmış olarak ve toplumun tüm kesimlerini bilgilendirecek şekilde hazırlanmalı ve duyurulmalıdır. Özellikle daha önce vergilenmezken vergi yükü artacak toplum kesimleri böyle bir değişimin kamunun finansmanına tüm kesimleri dâhil ettiği ve yükü adil dağıttığı hususunda ikna edilmelidir. Bunun için reform bir kamuoyu oluşturma çalışması ile birlikte yürütülmelidir. Akademik çalışmaların (özellikle deneysel çalışmalar) bulguları göstermektedir ki bireyler, katılım paylarını adil algıladıklarında ve diğerlerinin de katıldığını bildiklerinde denetim ve ceza olmadan dahi kollektif maliyetleri yüklenme ve vergi ödeme eğilimindedirler.

KAYNAKÇA

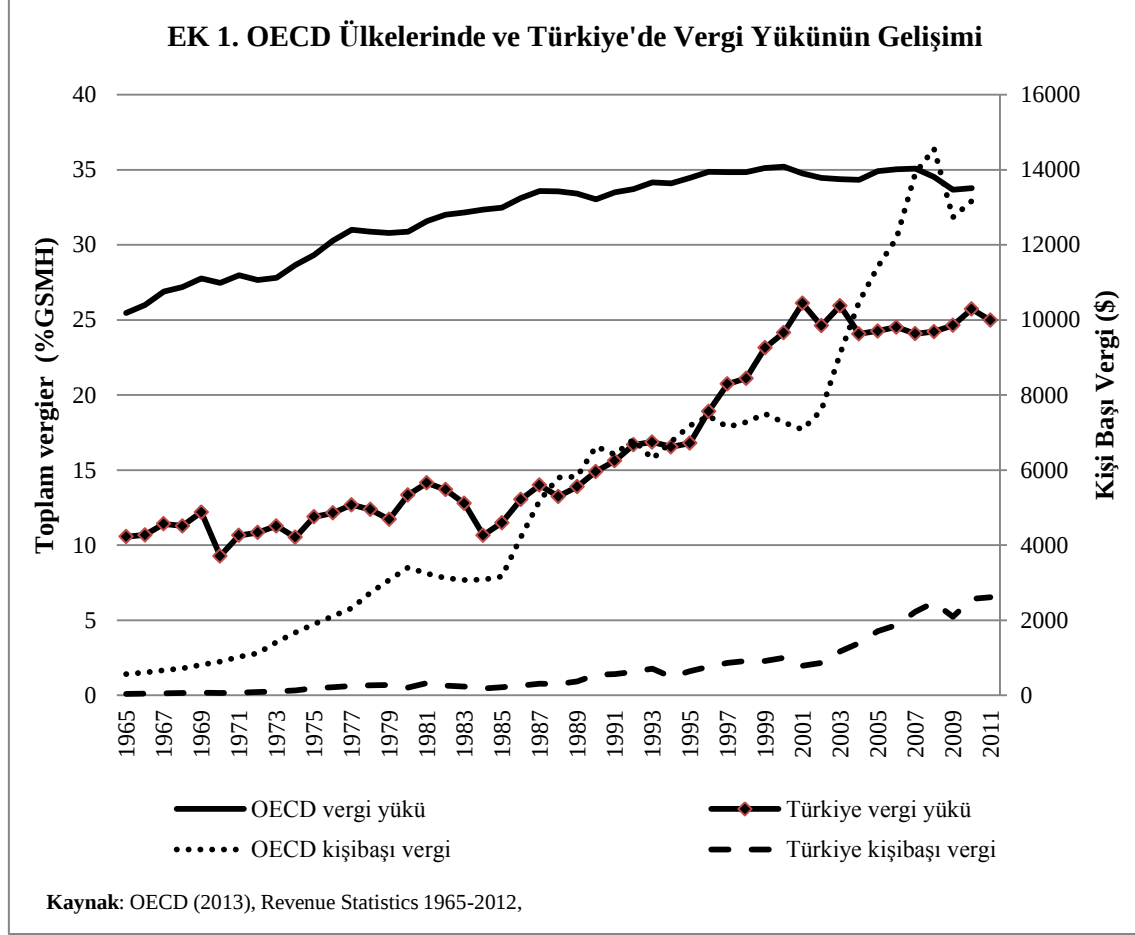
- Bird, R. M. ve Zolt, E. M. (2005), "The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries", *Journal of Asian Economics*. 16, 928-946
- Boadway, R. (2005), "Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax", *Journal of Asian Economics*. 16, 910-927
- Çevik, S. (2010), "Geçiş Ekonomilerinde Kamu Maliyesi ve Mali Sistem Reformları", *Avrasya Etütleri*. 37, 77-100
- Çevik, S. (2012), "Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı", *Maliye Dergisi*, 163, 258-289
- Çevik, S. (2013), *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme: Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*, Konya: Palet Yayınları
- Çevik, S. (2014), "Vergi Yapısında ve Vergi Sistemlerinde Uluslararası Eğilimler Üzerine Bir Değerlendirme", *TİSK Akademi*, 9(16), 186-206
- Çevik, S. ve Oh, C. (2013), "Tax Structure and Economic Growth: A Panel Data from OECD Countries", *Regional Industry Review*, 36(1), 31-54
- Delay, Devas, and Hubbard (1998), *The Reform of Revenue Administration: A Study for the Department for International Development (DFID)*, The School of Public Policy, University of Birmingham
- EC (2007), *Fiscal Blueprints: A Path to A Robust, Modern and Efficient Tax Administration*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities
- EC (2011), Annual Growth Survey, COM(2011)815 Final
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Faaliyet Raporu 2013*, www.gib.gov.tr
- Messere, K. (1999), "Half a Century of Changes in Taxation", *Bulletin for International Taxation*. Ağustos/Eylül, 340-365
- Messere, K. (2000), "Tax Policy in Europe: A Comparative Survey", *European Taxation*. Aralık, 526-541
- OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies No:20, Paris: OECD P.
- OECD (2012), *Consumption Tax Trends 2012*, Paris: OECD Publishing
- OECD (2013a), *Revenue Statistics 1965-2012*, Paris: OECD Publishing
- OECD (2013b), *Taxing Energy Use*, Paris: OECD Publishing
- OECD (2013c), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing
- OECD (2013d), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Paris: OECD Publishing
- Owens, J. (2006), "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", *National Tax Journal*. 56(1), 131-164
- Poddar, S., Neubig, T. ve English, M. (2000), "Emerging Trends and Their Implications for the Tax Mix and the Taxation of Capital", *Canadian Tax Journal*. 48(1), 101-123
- Saavedra, P. (2007), "Flat Income Tax Reforms", içinde: *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia*. C. Gray vd. (ed.), Washington D.C: The World Bank, 253-280
- Scheinder, F. (2013), "Size and Progression of the Shadow Economies of Turkey and Other OECD Countries from 2003 to 2013: Some New Facts", *Ekonomi-tek*, 2(2), 83-116
- Schneider, F. ve A. Buehn (2012), "Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?", *IZA Discussion Paper No. 6891*, Institute for the Study of Labor, University of Bonn.

Tanzi, V. (1970), "International Tax Burdens: A Study of Tax Ratios in the OECD Countries", içinde: *Taxation: A Radical Approach*. V. Tanzi vd. (ed.), London: Institute of Economic Affairs, 1-49

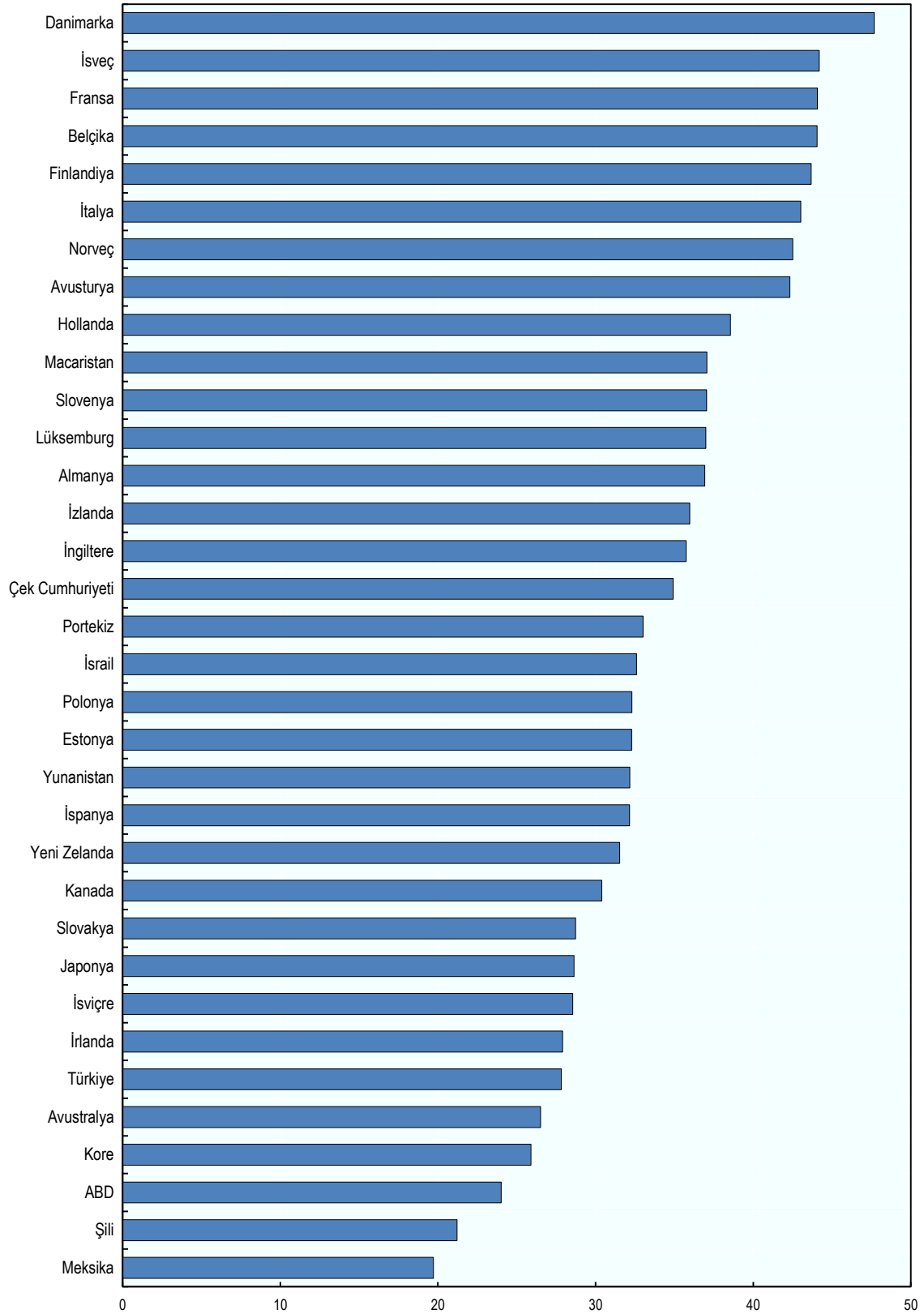
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu 2013*, www.vdk.gov.tr

World Bank, *Doing Business*, <http://www.doingbusiness.org>

EKLER

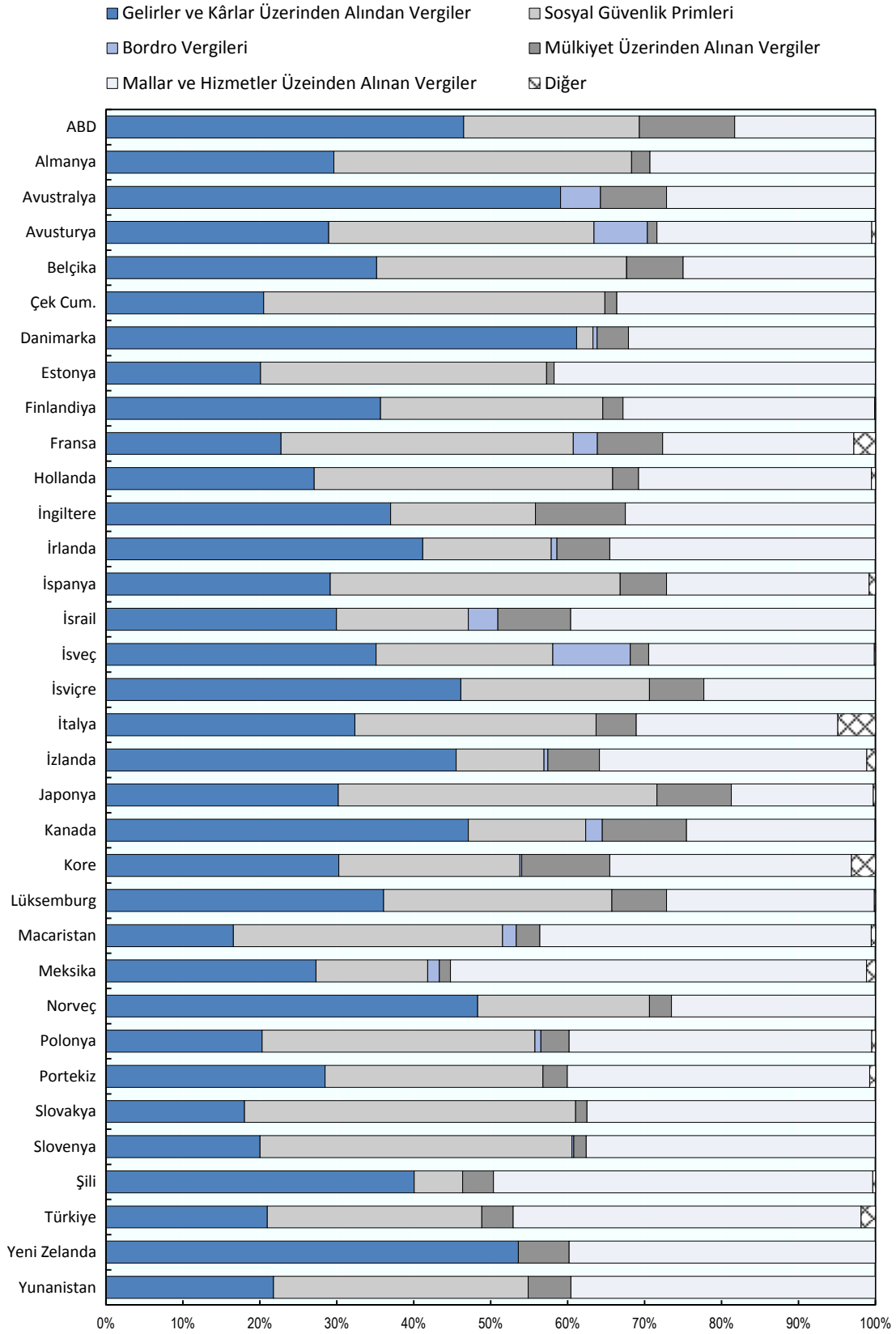


EK 2. OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü (2011)



Kaynak: OECD (2013), Revenue Statistics 1965-2012

EK 3. OECD Ülkelerinde Vergi Yapısı: 2011



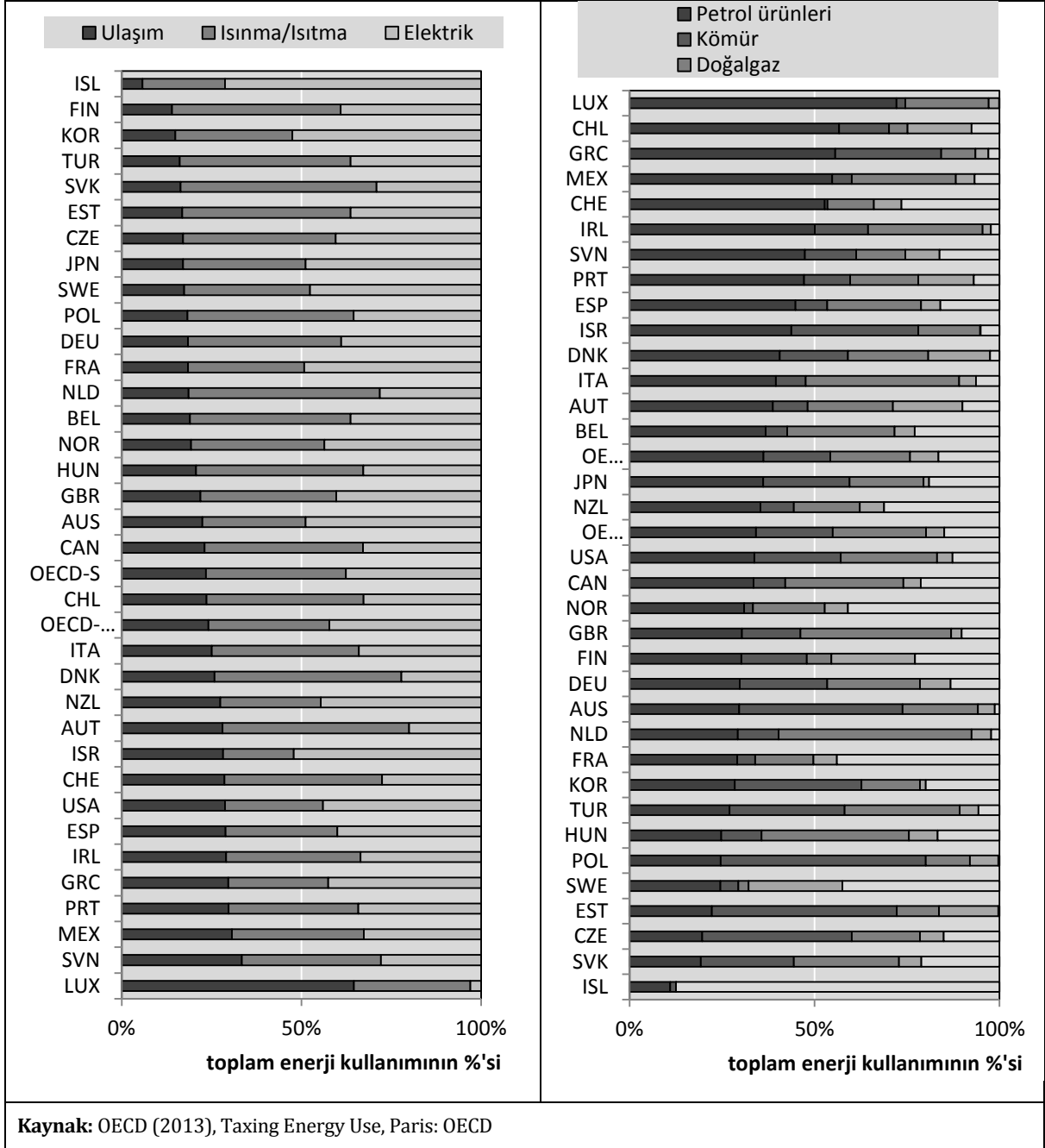
Kaynak: OECD (2013), Revenue Statistics 1965-2012

EK 4. OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Tarifesi'nin Gelişimi: Üst Marjinal Oranlar ve Dilim Sayısı (1981-2011)								
	1981		1990		2000		2011	
	Üst Oran	Dilim Sayısı	Üst Oran	Dilim Sayısı	Üst Oran	Dilim Sayısı	Üst Oran	Dilim Sayısı
ABD	70	17	28	2	39.60	5	35	6
Almanya	56	4	53	4	51	4	45	4
Avustralya	60	4	47	8	47	5	45	5
Avusturya	62	11	50	5	50	5	50	4
Belçika	68	24	55	7	55	7	50	5
Çek Cum.	MD	MD	MD	MD	32	4	15	Düz
Danimarka	40	3	40	3	28	3	18.64	2
Estonya	MD	MD	MD	MD	26	Düz	21	Düz
Finlandiya	51	MD	43	MD	38	7	30	5
Fransa	60	13	56.80	13	53	7	41	5
Hollanda	72	10	60	3	60	4	52	4
İngiltere	60	6	40	2	40	3	50	3
İrlanda	60	5.00	53	3	44	2	41	2
İspanya	65	30	56	16	39.60	6	23.50	6
İsrail	MD	MD	MD	MD	50	5	45	6
İsveç	29	11	25	4	25	3	25	3
İsviçre	13	9	13.20	11	13.20	11	13.20	11
İtalya	72	32.00	50	7	45.50	5	43	5
İzlanda	MD	MD	MD	MD	33.41	2	31.80	3
Japonya	75	MD	50	MD	37	4	40	6
Kanada	43	13	29	3	29	3	29	4
Kore	MD	MD	MD	MD	40	4	35	4
Lüksemburg	57	MD	56	MD	46	11	39	18
Macaristan	MD	MD	50	5	40	3	16	Düz
Meksika	55	27	35	6	40	10	30	8
Norveç	38	8	17	3	29.85	3	26.05	3
Polonya	MD	MD	MD	MD	40	3	32	2
Portekiz	84	12	40	5	40	5	46.50	8
Sili	MD	MD	MD	MD	45	6	40	7
Slovakya	MD	MD	MD	MD	42	7	19	Düz
Slovenya	MD	MD	MD	MD	50	6	41	3
Türkiye	66	7	50	6	40	6	35	4
Yeni Zelanda	60	5	33	3	39	4	33	4
Yunanistan	60	15	50	9	45	6	45	8
Not: MD: Mevcut Değil; Düz: Düz (tek) oranlı vergi tarifesi.								
Kaynak: OECD, <i>Tax Database</i> 'den derlenmiştir.								

EK 5. OECD Ülkelerinde KDV/Genel Satış Vergisi Oranları (1980-2012)

	Başlangıç Yılı	Standart Oran				İndirimli Oranlar
		1980	1990	2000	2012	
Almanya	1968	13	14	16	19	7
Avusturya	1973	18	20	20	20	10/12
Avustralya	2000	-	-	-	10	0
Belçika	1971	16	19	21	21	0/6/12
Çek Cum.	1993	-	-	22	20	14
Danimarka	1967	22	22	25	25	0
Estonya	1991	-	-	18	20	9
Finlandiya	1994	-	-	22	23	0/9/13
Fransa	1968	17.6	18.6	20.6	19.6	2.1/5.5/7
Hollanda	1969	18	18.5	17.5	19	6
İngiltere	1973	15	15	17.5	20	0/5
İrlanda	1972	25	23	21	23	0/4.8/9/13.5
İspanya	1986	-	12	16	18	4/8
İsrail	1976	12	15	17	16	-
İsveç	1969	23	23	25	25	0/6/12
İsviçre	1995	-	-	7.5	8.0	0/2.5/3.8
İtalya	1973	15	19	20	21	4/10
İzlanda	1989	-	22	24.5	25.5	0/7
Japonya	1989	-	3	5	5	-
Kanada	1991	-	-	7	5	0
Kore	1977	10	10	10	10	0
Lüksemburg	1970	10	12	15	15	3/6/12
Macaristan	1988	-	25	25	27	5/18
Meksika	1980	10	15	15	16	0
Norveç	1970	20	20	23	25	0/8/15
Polonya	1993	-	-	22	23	5/8
Portekiz	1986	-	17	17	23	6/13
Sili	1975	20	16	18	19	-
Slovak Cum.	1993	-	-	23	20	10
Slovenya	1999	-	-	19	20	8,5
Türkiye	1985	-	10	17	18	1/8
Yeni Zel.	1986	-	12.5	12.5	15	0
Yunanistan	1987	-	18	18	23	6.5/13
OECD Ort.		16.6	17	18	19	
Kaynak: OECD, Tax Database						

EK 6. Kullanım Biçimine Göre (SOL PANEL) ve Yakıt Türüne Göre (SAĞ PANEL) Enerji Kullanımı: OECD Ülkeleri, Ocak 2013



EK 7. Türkiye’de Girişimcilik: Yeni İşletme Yoğunluğu*

