

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN TEMEL SORUNLARI ÜZERİNE

ON THE BASIC PROBLEMS OF THE TURKISH TAX SYSTEM



Serkan TOLGA*

ÖZ

Kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, kişilerden ve kuruluşlardan kanun yoluyla toplanan para olan vergi, en önemli kamu finansman aracıdır. Ancak dünya tarihi irdelendiğinde verginin bu öneminden öte fonksiyonları olduğu görülecektir. Bu fonksiyonlar siyasi, sosyal, ekonomik ve askeri alanda kendini göstermektedir. Verginin bu fonksiyonları, tüm devletleri mükemmel vergi sistemi arayışına itmektedir. Dünyada mükemmel vergi sistemi diyebileceğimiz bir sistem henüz kurulmamıştır. Hemen hemen her devlet, vergisel alanda çeşitli sorunlar yaşamakta ve optimal vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu durumun doğal sonucu ise vergisel reformlardır. Reformların başarılı bir şekilde gerçekleşmesi ise mevcut vergi sisteminde görülen sorunların doğru tespit edilmesine bağlıdır. Bu kapsamda, çalışmamızın

ABSTRACT

In order to meet public services, tax, which is the money collected from individuals and organizations by law, is the most important public financing tool. However, when the world history is examined, it will be seen that tax has functions beyond this importance. These functions manifest themselves in the political, social, economic and military spheres. These functions of tax push all states to seeking the perfect tax system. A system that we can call the perfect tax system in the world has not been established yet. Almost every state has a variety of problems in the tax sphere and aims for optimal taxation. The natural consequence of this situation are tax reforms. The successful implementation of reforms depends on the correct identification of problems in the current tax system. In this context, the issue of our work

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.tolga@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-5413-9337.
Tolga, S. (Mayıs 2020). Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları Üzerine, *Vergi Raporu*, 248, (95-109).
Bu makale hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 23.01.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

konusunu Türk vergi sisteminde görülen sorunlar ve çözüme yönelik öneriler oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Yaşanan Sorunlar, Çözüm Önerileri.

Jel Sınıflandırması Kodları: H29, K34.

GİRİŞ

Günümüz Türk vergi sistemini irdelemeye geçmeden önce, Osmanlı ve Cumhuriyet Dönemi vergi sistemi hakkında kısaca bilgi verilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Osmanlı İmparatorluğu' nun iktisadi yapısını inceleyen Türk ve yabancı yazarların değerlendirmeleri dikkate alındığında, Osmanlı İmparatorluğu' nun dönemin şartlarına göre adil ve etkili bir vergileme sistemi oluşturduğu görülecektir.

Osmanlı vergi sistemini mahkeme kararları (kadıların verdiği kararlar) üzerinden araştıran bir çalışmada şu ifadeler yer verilmektedir. “Genel itibarıyla padişahın ve mahkemelerin vergide adalet prensibini dikkate aldıkları görülmektedir. Ödeme gücünün üzerinde bir vergilemeye izin verilmemekte ve mevcut uygulamalara son verilmektedir. Diğer yandan Osmanlı İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü dönemin ve coğrafyanın tamamında, verginin ödeme gücünü referans al- dığını ileri sürmek yanlış olacaktır. Bunun nedeni ise vergilemenin yoğun olarak mültezimler eliyle gerçekleştirilmesi ve İstanbul'dan uzaklaştıkça, adalet dışı uygulamaların yaygınlaşmasıdır.”¹

Osmanlı İmparatorluğu'nda 17'nci yüzyıl başlarından itibaren görülen siyasi ve ekonomik

is the problems seen in the Turkish tax system and suggestions for solutions.

Key Words: Turkish Tax System, Problems Experienced, Solution Proposals.

Gel Classification Codes: H29, K34.

buhran, İmparatorluğun vergi sistemini de etki-lemiştir. Vergi gelirlerinin düşmesi, toplam vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamaması sorununa yol açmıştır. Cumhuriyet döneminde de vergileme kapasitesi etkin kullanılamamış ve bu sorun kronikleşmiştir. “1923-1929 yılları arasında vergi yükü %9,8 iken planlı döneme kadar istikrarlı ama yavaş bir artış göstermiş, planlı dönem içinde hızla artarak 1979 yılında %18,4'e yükselmiştir. Ancak ulaşılan bu oran bile ekonominin potansiyel vergi kapasitesi ve toplumun vergi gayretinin çok altındadır. Kamu harcamalarının artış hızı vergi gelirlerinin artış hızından daha yüksek olduğundan, vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı % 70'lerde kalmıştır.”² Bu oran 2018 yılında % 74,8³ olarak gerçekleşmiştir.

1- TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ ve VERGİNİN TAHSİLAT MALİYETİ

“Bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan vergi, resim, harç ve benzeri mali mükellefiyetlerin toplamından oluşan organik dokuya vergi sistemi denilmektedir.”⁴ Ülkemiz vergi sistemi irdelenmeden önce, bu hususta bazı sayısal verilere yer verilmesi yararlı olacaktır.

¹ Ahmet Burçin YERELİ, Altuğ Murat KÖKTAŞ, Işıl Şirin SELÇUK. (2015). “Osmanlı İmparatorluğu'nda Ödeme Gücüne Göre Vergi Uygulamaları: 17. Yüzyıl İstanbul Kadı Sicilleri Üzerine Bir İnceleme”. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185148>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

² Ramazan TAŞ. “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”. ([https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/123456789/66175/3600 .pdf?sequence=1](https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/123456789/66175/3600.pdf?sequence=1)) Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

³ Genel Bütçe vergi gelirlerinin Merkezi Bütçe giderlerini karşılama oranı (faiz ödemeleri dahil). (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_16.xls.htm). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

⁴ Ahmet TEKİN. (2010). “OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”, (<http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/OECD-%C3%9Clkelerinde-Yap%C4%B1lan-Vergi-Reformlar%C4%B1n-%C4%B1n-De%C4%9Ferlendirilmesi.pdf>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

Tablo 1: 2018 yılında Bazı OECD⁵ Ülkelerinde Vergi Yüğü (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil)

Ülke	Vergi Yüğü (Toplam Vergi Yüğü/Gayri Safi Yurt İçi Hasıla)-%
Türkiye	24,4
OECD Ortalaması	34,3
Meksika	16,1
Amerika Birleşik Devletleri	24,3
Japonya	31,4
Almanya	38,2
Fransa	46,1

Kaynak: OECD Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Hareketle Derlenmiştir. Erişim Adresi (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-as-percentage-of-gdp-oecd.png.jpg>)

Tabloda yer verildiği üzere, 2018 yılında en yüksek vergi yüküne sahip ülke %46,1 ile Fransa, en düşük vergi yüküne sahip ülke ise %16,1 ile Meksika'dır. Türkiye ise %24,4'lük oran ile OECD ortalamasının çok altında vergi yüküne sahiptir.

Tablo 2: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (Bin-TL)	GELİR İDARESİ HARCAMALARI (BİN-TL)	100 TL. VERGİ TOPLAMAK İÇİN YAPILAN HARCAMA
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	626.082.415	3.091.677	0,49
2018	738.180.401	3.378.940	0,46

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesindeki Verilerden Derlenmiştir. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm)

⁵ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü.

Tablodaki veriler incelendiğinde, son yıllarda internet vergi dairesi kapsamındaki uygulamaların vergi tahsilatı için gerçekleştirilen harcamaları düşürdüğü görülecektir. Türkiye’de 2018 yılında % 0,46 olarak gerçekleşen bu oran OECD üyesi diğer ülkelere kıyasla oldukça düşüktür. Örneğin Almanya, aynı yıllarda 100 birim vergi tahsil etmek için 1,4-1,5 birim arasında harcama yapmıştır. Bu durum, Türkiye’de vergi tahsilatına artırmak için ilave kaynak ayrılabilceğini göstermektedir.⁶

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN BAŞLICA SORUNLARI

Çalışmanın bu kısmında, vergi sistemimiz

üzerinde olumsuz etkiler yaratan başlıca 5 soruna yer verilecektir.

2.1- Kayıt Dışılık

Kayıt dışı ekonomi devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır.⁷ *Kayıt dışı ekonomi tüm dünyada yaygın bir olgudur, ancak bulgular az gelişmiş ülkelerde daha yaygın olduğunu göstermektedir.*⁸ Aşağıdaki tabloda yer alan veriler dikkate alındığında, gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonominin GSMH⁹ içindeki payının düşük olduğu görülecektir.

Tablo 3: İnsani Gelişmişlik Endeksi ve Kayıt Dışı Ekonominin Gayri Safi Milli Hasıla İçindeki Payının Karşılaştırılması.

ÜLKE/TOPLULUK	Kayıt Dışı Ekonominin Gayri Safi Milli Hasıla İçindeki Payı (yüzde)- 2016	İnsani Gelişme Endeksi Sıralaması (188 ülke arasında)- 2016
Türkiye	27,80	59
Yunanistan	25,85	32
İsviçre	8,07	2

Kaynak: Ülkelerin Kayıt Dışı Ekonomisine ilişkin veriler; (<https://data.oecd.org/->) İnsani Gelişmişlik Endeksinin ilişkin veriler ise (https://www.tr.undp.org/content/turkey/tr/home/library/human_development/hdr2017.html) S.22 ila 24’den derlenmiştir. Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

Kayıt dışı gelirler, Vergi Usul Kanunu’ nun öngördüğü yasal belgelere ya hiç yansımamaktadır ya da eksik yansımaktadır. Bu kapsamda kayıt dışılığı bir vergi dışılık şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergi dışı kalan işlemler, devletin vergi gelirlerini aşındırmakta ve vergisini tam

ödeyen mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

2.2- Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Çokluğu

213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹¹ (VUK)¹²

⁶ Almanya’ya ilişkin veriler OECD resmi internet sitesinden alıntıdır. Erişim adresi (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-as-percentage-of-gdp-oecd.png.jpg>) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019

⁷ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayıt_Dışı_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2019_2021.pdf) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

⁸ Hakan ERKUŞ ve Kadir KARAGÖZ. (2009). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini*. (https://maliyederGISi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/156/08.Hakan.ERKUS_Kadir.KARAGOZ.pdf) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

⁹ GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla.

¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10.703 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

¹¹ Çalışmanın diğer kısmında Vergi Usul Kanunu VUK şeklinde kısaltılarak kullanılacaktır.

'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlıklı 359'uncu maddesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların on sekiz aydan üç yıla kadar; sahte belge düzenleyen ve kullananların ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını hüküm altına almıştır. Adı geçen kanun uygulamasında gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge ise sahte belge olarak nitelendirilmektedir.

"Hukukta bir değer korunabilmesi, o değer yapırıma bağlanması ile mümkündür. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, maddi ve şekli vergi ödevlerini ihlal ettiğinden vergi suçlarının yanında vergi kabahati olarak da kabul edilmiştir."¹² VUK'un 'Vergi Ziyai Cezası' başlıklı 344'üncü maddesi, 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanacağı hüküm altına almaktadır. Bu yaptırımlara rağmen ülkemizde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili oldukça yaygındır.

Gelir İdaresi Başkanlığı¹³ tarafından sahte fatura düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin

risk durumlarını sayısal olarak ölçme yöntemi ile analiz edebilen ve "Sahte Belge Risk Analiz Programı" (SARP)¹⁴ olarak isimlendirilen bir bilgisayar programı geliştirilmiştir. Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilmektedir. Mart/2010 döneminden itibaren kullanılmaya başlanan programın uygulama sonucuna göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilen iş emri sayısı 31/12/2018 tarihi itibariyle 51.050'dir.¹⁵

"Maliye Bakanlığının denetim ve teftiş birimi olan Vergi Denetim Kurulu da mesaisinin büyük bölümünü konuya harcamaktadır. Vergi Denetim Kurulunun iş yükünün yaklaşık %90'ı sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinden oluşmaktadır."¹⁶

Bu durum bize sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma sorununun çözülmesi için etkin adımlar atılmasının gerekliliğini göstermektedir. Ayrıca, sorunun çözümü halinde kayıt dışı ekonominin diğer unsurlarıyla mücadele edecek bir denetim gücüne sahip olduğumuz açıktır.

2.3- İncelenen Mükellef Sayısının Azlığı

Türkiye genelinde mükelleflerin inceleme oranlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

¹² Ufuk GENÇAL ve Kendal DENİZ. (2019). "Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/808356>) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

¹³ Çalışmanın diğer kısmında Gelir İdaresi Başkanlığı GİB şeklinde kısaltılarak kullanılacaktır.

¹⁴ Çalışmanın diğer kısmında Sahte Belge Risk Analiz Programı SARP şeklinde kısaltılarak kullanılacaktır.

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyet_raporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.

¹⁶ Ersin URAK. (2015). "Sahte Belge Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?". (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/130malicozum/013_Ersin_URAK.pdf) Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

Tablo-4: 2014 ila 2018 yıllarında Türkiye’de mükelleflerin inceleme oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme oranı-%
2014	2.472.685	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu. ([https:// ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf)) Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

Aşağıdaki tabloda ise Almanya’da işletme büyüklüklerine göre vergi inceleme oranları yer almaktadır.

Tablo-5: 2017 Yılı Almanya’da İşletme Büyüklüklerine Göre Vergi İnceleme Oranları

İşletme Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelemeye Tabi Tutulan İşletme	İnceleme Oranı-%
Büyük	186.339	40.668	21,8
Orta	792.326	50.126	6,3
Küçük	1.191.438	39.031	3,3
En Küçük	5.646.198	59.001	1
TOPLAM	7.920.418	191.787	2,4

Kaynak: Alman Vergi Politikası Verileri 2018. ([https://www.bundesfinanzministerium. de /Content/ DE/ Downloads/ Broschueren_ Bestellservice/2019-02-05- datensammlung-zur-steuerpolitik-2018.pdf?__blob=- publicationFile&v=8](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2019-02-05-datensammlung-zur-steuerpolitik-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=8)) s. 84. Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

Tablodaki verilerden anlaşılacağı üzere 2017 yılında Türkiye’de 44.182 vergi mükellefi incelemeye tabi tutulurken, Almanya’da bu sayı 191.787’dir. Oransal olarak bakıldığında ise Türkiye’de mükelleflerin % 1,68’i incelenmişken, Almanya’da incelenme oranı %2,4’tür.

2.4- Tahsilat/Tahakkuk Oranlarının Düşüklüğü

VUK hükümlerine göre verginin tahakkuku,

tarh ve tebliğ eden verginin ödenecek safhaya gelmesidir. Adı geçen kanun verginin tahsilini ise kanunun öngördüğü şekilde ödenmesi şeklinde tanımlamıştır. *“Tahakkuk eden vergi miktarı önemli olmakla birlikte, daha da önemli olan husus, tahakkuk eden verginin ne kadarının tahsil edilebildiğidir.”*¹⁷

Aşağıdaki tabloda 2014-2018 yıllarında Türkiye’de gerçekleşen vergi tahsilat/tahakkuk oranlarına yer verilmiştir.

¹⁷ Cemil RAKICI ve Cansu AYDOĞDU. “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/327713>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.

Tablo-6: Türkiye’de 2014-2018 Yıllarında Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranı

YILLAR	ORAN-(%) (Tahsilat/Tahakkuk)
2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4

Kaynak: GİB. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm)
Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

1970 yılından itibaren veriler incelendiğinde, en yüksek tahsilat/tahakkuk oranının 2004 yılında % 93 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

2.5- Vergi Mevzuatının Sıklıkla Değişmesi ve Yaşanan Karmaşa

Vergi mevzuatı dünyanın her yerinde olduğu

gibi Türkiye’de de sık sık değişmektedir. Mevzuatın çok çeşitli olması ve yoruma açık düzenlemeler vergiye uyum sürecini güçleştirmektedir. Aşağıdaki tabloda 1960-2017 yılları arasında 3 vergi kanununda yapılan değişiklik sayılarına yer verilmiştir.

Tablo-7: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinde Yapılan Değişiklikler

DEĞİŞİKLİK YAPILAN KANUN	YASAL DEĞİŞİKLİK SAYISI
Gelir Vergisi Kanunu	69
Kurumlar Vergisi Kanunu ¹	45
Katma Değer Vergisi Kanunu ²	40

Kaynak: Coşkun Can ATKAN, Ufuk GENÇEL, Serdar YAY. “Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine”. Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt 17. Sayı 33. 2019. s.170.

¹⁸ Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler dahildir.

¹⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tabii olarak, değişiklik sayısı bu tarihten itibaren yapılan değişiklikleri ifade etmektedir.

Vergi mevzuatımızda yaşanan diğer bir sorun ise vergi mevzuatımızın karmaşık olmasıdır. *"Vergi karmaşıklığının tanımlanması ve ölçümü oldukça zordur. Bunun için birtakım göstergeler kullanılarak vergi sisteminin basitliği hakkında fikir edinilmektedir. Türk vergi sisteminin basit olup olmadığı yönünde yapılan çalışmalar karmaşıklığın söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır."*²⁰

Vergi mevzuatının karmaşık olması halinde, vergilerin anlaşılabilirliği düşük seviyede kalacaktır. Vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması ise, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına yol açacaktır.²¹

3- TESPİT EDİLEN HUSULARIN ÖZETİ

3.1- Vergileme Kapasitesi Daha Etkin Kullanılabilir

Çalışmamızın 1'inci bölümünde (Tablo-1) ülkemizdeki toplam vergi yükü oranlarına yer verilmiştir. Veriler incelendiğinde, Türkiye'de vergi yükünün OECD ülkelerine görece düşük olduğu açıktır. *"Toplam vergi yükü açısından nispeten düşük bir yüke sahip olan Türkiye'nin toplumundaki vergi yükü algısının yüksek olmasına sebep olabilecek olan durum vergi yükünün dağılımıdır."*²² Bu noktada, vergi yükünün daha adil dağıtıldığı bir modelde, Türk vergi sisteminin vergileme kapasitesinin şimdiki duruma göre artış göstereceği ve bu durumun mükelleflerde vergi uyumsuzluğu yaratmayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın aynı bölümünde, (Tablo-2) ülkemizde 100 birim vergi tahsilatı için harcanan birim tutarlara yer verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere, 2018 yılında 100 birim vergi tahsilatı için 0,46 birim kaynak harcanmıştır. Diğer ülkelerle

kıyaslandığında bu oran çok düşüktür. Bu durum, Türkiye'de vergi tahsilatına artırmak için ilave kaynak ayrılabilceğini göstermektedir.

3.2- Vergi Sistemimizi Tehdit Eden Beş Önemli Sorunun Özeti

- Türkiye'de kayıt dışılık aslında bir vergi dışılığıdır. Vergi dışı kalan işlemler, devletin vergi gelirlerini aşındırmakta ve vergisini tam ödeyen mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.
- Geline nokta, denetim birimlerinin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerle mücadele etmekten, var olan işlemlerini VUK'ta öngörüldüğü şekilde belgeleyenlerle mücadele etmeye fırsat bulamadığı görülmektedir.
- Türkiye'de vergi incelemeleri verimli olarak yürütülememektedir. İncelenen mükellef sayısı çok düşüktür.
- Türkiye'de vergi tahsilat/tahakkuk oranı beklenen seviyeden çok uzaktır. Neredeyse her 100 birim verginin 20 birimi tahsil edilememektedir.
- Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve yoruma açık düzenlemeler vergiye uyum sürecini güçleştirmektedir. Ayrıca vergi sistemimizin karmaşık yapısı vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır.

4- ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1- Kayıt Dışı İşlemlerle Etkin Mücadele Yapılmalıdır

GİB'in üçer yıllık periyotları kapsayan, Kayıt

²⁰ Hümeysra UĞURLU. (2019). "Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/766157>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.

²¹ M. Erkan ÜYÜMEZ. (2016). "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/332674>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.

²² Harun KILIÇASLAN ve Serdar YAMAN. (2017). "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/529314>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.

Dış Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı (Eylem Planı)²³ hazırladığı bilinmektedir. 2019-2021 Eylem Planı 5 ana başlıkta kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadeleyi amaçlamaktadır. Bu başlıklar;

- 1- Gönüllü uyum seviyesinin yükseltilmesi,
 - 2- Denetim kapasitesinin daha etkin bir hale getirilmesi,
 - 3- Mevzuatın gözden geçirilerek gerekli düzenlemelerin yapılması,
 - 4- Kurumlar arası veri paylaşımının artırılması,
 - 5- Toplumun her kesiminde farkındalık yaratılması,
- şeklinde özetlenebilir.²⁴

GİB'in 2019-2021 Eylem Planı irdelendiğinde, seçilen yöntemlerin kayıt dışı ekonomiyle mücadelede olumlu sonuçlar doğuracağı kanatındayız. Ancak kayıt dışı ekonomiyle daha etkin mücadele edebilmek için şu hususlar önem arz etmektedir.

1- Kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin bir devlet politikası olarak köklü ekonomik ve politik değişimlerle sağlanabileceği göz ardı edilmemelidir. Vergi sisteminin aksayan yönlerini düzeltmek yerine, bütüncül bir reform yapılması ve sonrasında çok fazla değişiklik yapılmaması esas olmalıdır.

2- Vergi reformu gerçekleştirilirken mal hareketlerini değil, para hareketlerini takip ve tespit ederek vergiyi doğuran olayı kavrayabilen bir uygulamaya gidilmesi önem arz etmektedir.

3- Eylül/2019 tarihi itibarıyla kredi/banka kartıyla yapılan hane halkı harcamalarının toplam harcamalara oranı % 41²⁵ olarak gerçekleşmiştir.

Bu noktada, kredi kartı ve banka kartıyla yapılan ödemelerin özendirilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede önemli yararlar sağlayacaktır.

4- GİB'in eylem planında belirttiği toplumsal farkındalık yaratılması, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede olmazsa olmazlardan biridir. Bu farkındalık, toplumun toplanan vergilerin israf edilmediğine ikna edilmesiyle daha kolay sağlanabilecektir.

5- Toplumun her bir ferdi kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye inandırılmalı ve dahil edilmelidir. Bu durum bireylere (öğrencilik döneminden itibaren) fahri görevler verilerek ve kayıt dışının yoğun olduğu sektörlerden (örneğin; kuaförlük ve ticari taksi hizmetleri vb.) temin edilecek şahsi giderlere ait belgelerin (fatura, fiş vb.) gelir vergisi matrahından mahsubuna imkan verilerek sağlanabilir.

Vergileme kapasitesinde beklenen noktaya ulaşılabilmesi ve vergi adaletsizliğinin giderilebilmesi adına, ülkemizde kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki payının ilk etapta %10-20 bandına, ardından da % 10 bandının altına çekilmesi hayati önem taşımaktadır. Alınacak tedbirlerle 10 yıl içinde %10 oranına ulaşılması mümkündür.

4.2- Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Fiili/Suçun Önlenmelidir

Türkiye'de vergi incelemelerinin çoğunluğunun sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge²⁶ düzenleme/kullanma kaynaklı incelemeler olduğu bilinen bir gerçektir. Bu durum, önemli bir kaynak ve zaman israfına neden olmaktadır. Vergi sistemimiz açısından ciddi riskler barındır-

²³ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı Bundan sonra eylem planı olarak dikkate alınacaktır.

²⁴ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf) Erişim tarihi: 01 Ocak 2020.

²⁵ Bankalar Arası Kart Merkezi Genel Müdürü Soner CANKO' nun basın demecinden alınmıştır. (<http://www.milliyet.com.tr/ekonomi/turkiye-avrupa-kart-pazarinda-liderligini-surduruyor-6111288>) Erişim tarihi: 01 Ocak 2020.

²⁶ Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ifadesi çalışmamızda bundan böyle SMİYB şeklinde dikkate alınacaktır.

ran bu durumun önlenmesi gerekmektedir. Sorunun çözümünde şu tedbirlerin etkili olacağı kanaatindeyiz.

1- Öncelikli olarak bataklığı kurutmaya yönelik önlemler alınmalı, sahte belge düzenleme amacıyla oluşturulmuş bir organizasyon varsa, bu organizasyon ve organizasyonu yönetenler kesinlikle vergi incelemesi aşamasında ortaya çıkarılmalıdır. Bu husus, konusu sahte belge düzenleme olan incelemeleri yürüten denetim elemanlarına ilave yetkiler verilerek sağlanılabilecektir. *“ABD Gelir İdaresi Başkanlığının (IRS) tarihi irdelendiğinde daima etkin bir kurum olduğu tespit edilmektedir. Azılı gangsterlerin diğer suçlarından değil de vergi kaçakçılığından cezalandırılmaları, toplum nezdinde IRS’ye olan güveni ve saygıyı artırmış ve sonuçta mükelleflerin gönüllü uyumunu artırıcı yönde bir sonuç doğurmuştur.”*²⁷ IRS'nin üstlendiği misyon ülkemizde Vergi Denetim Kurulunca yerine getirilebilecektir. Bu kapsamda, yapılacak yasal düzenlemelerle SMİYB düzenleme incelemelerinde Vergi Müfettişlerine zorla getirme yetkisi tanınmasının (SMİYB düzenleme fiili yönünden incelenen gerçek kişiler, firma ortak ve yöneticileri ile bu kapsamda tanık olarak dinlenebilecek kişilerin konuyla ilgili beyanlarıyla sınırlı olarak) SMİYB düzenleme ile mücadeleye önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

2- GİB'in Eylem Planına sahte belge düzenleme fiiline karşı alınması gereken tedbirler dahil edilmelidir. Eylem Planında, risk analiz programlarının etkinliğinin artırılması için gerekli aşamalara ayrıntılı olarak yer verilmelidir.

3- SARP ve diğer risk analiz programları daha etkin hale getirilmeli ve SMİYB düzenleme riski bulunan mükellefler cari dönemde incelemeye alınmalıdır.

4- VUK vergi mahremiyeti hükümlerinde değişikliğe gidilerek GİB bünyesinde Fatura Bilgi Merkezi (FABİM)²⁸ veya benzer isimle bir portal oluşturulmalıdır. Bu portal vasıtasıyla, mükelleflerin ve meslek mensuplarının sahte belgeyle mücadele sürecinde etkin rol alması sağlanmalıdır. FABİM’le amaçlanan hususlar şunlar olmalıdır:

a-) Yargı kararıyla sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçunu işlediği sabit olanlar, bu portal üzerinden tüm vatandaşların göreceği şekilde açıklanmalıdır.

b-) İdarece SMİYB düzenleme fiilini işlediği yönünde tespitler bulunan veya SMİYB düzenleme yönünden vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflere ait bilgiler bu portal üzerinden meslek mensuplarının göreceği şekilde açıklanmalıdır. Ayrıca, bu durumda olanların bastırıldığı faturaların seri/sıra numaralarına bu portalda yer verilmelidir. Sonuç olarak, portal üzerinden meslek mensuplarının riskli faturayı tespit edebilmelerine imkan tanınmalıdır.

c-) Meslek mensuplarının riskli fatura tespit etmesi durumunda, faturayı yasal defterlere kaydetmeden önce mükelleften faturaya ilişkin olarak; ödeme belgesi, sevk irsaliyesi, kantar fişi vb. belgeleri istemesi ve doğruluğuna kanaat getirmeden defterlere kaydetmemesi sağlanmalıdır. Bu hususa aykırı işlem tesis eden meslek mensuplarına disiplin ve mali sorumluluk yönünden ağır yaptırımlar getirilmelidir.

d-) FABİM, diğer internet siteleri, yazılı ve görsel medya kullanılarak, sahte belge kullanılması durumunda, eldeki risk analiz programlarıyla bunun çok kısa sürede tespit edileceği hususunda mükellefler bilgilendirilmelidir.

5- Vergisel anlamda her sorunun çözümünde olduğu gibi, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma sorunda

²⁷ Nazmi KARYAĞDI. (2006). “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi”. (<https://vergialgi.net/assets/catalogs/amerika-birlesik-devletleri-gelir-idaresi-irs-te-vergi-incelemesi.pdf>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

²⁸ Fatura Bilgi Merkezi ibaresi çalışmamızda bundan böyle FABİM şeklinde dikkate alınacaktır.

da vergi bilincinin ve vergi denetiminde etkinliğin artırılması gerektiği unutulmamalıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma fiillerinin önlenmesi hususunda başarıya ulaşılmasında teknoloji yoğun denetim ve risk analiz programlarının kullanılması elzem olduğu görülmektedir. Ayrıca, mükellef ve meslek mensuplarına süreçte etkin rol verilerek mücadeleye herkesin katkı sunması sağlanabilecektir. Bu alandaki mücadele belli bir olgunluğa ulaşmadan adli ve idari yaptırımların artırılmasının sorunun çözümüne yardımcı olmayacağı kanaatindeyiz.

4.3- İncelenen Mükellef Sayısı Yeterli Seviyeye Çıkarılmalıdır

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin başarıya ulaşması, ülkemizde vergi mükellefi sayısını artıracaktır. Bu durumla eş zamanlı olarak vergi denetimlerinin de artırılması gerekmektedir. *“Yapılan araştırmalara göre, vergi mükelleflerinin vergi incelemesinden geçirilme ihtimali ne kadar artarsa, gelirlerini doğru beyan etme ihtimalleri de o kadar artmaktadır.”*²⁹ Yine *“yapılan araştırmalarda, vergi denetimlerinin sonuçlarının kısa sürede ortaya çıktığı, daha fazla vergi denetiminin daha fazla vergi uyumuna yol açtığı (...) sonucuna varılmıştır.”*³⁰

Ülkemizde vergi denetiminden beklenen etkinin sağlanmasının şu koşullara bağlı olduğu

kanaatindeyiz.

1- Vergi denetimleri kayıp kaçak oranının yüksek olduğu sektörlerde düzenli olarak, (kayıp kaçak oranına göre her yıl veya iki-üç yılda bir şeklinde) düşük olduğu sektörlerde ise rastlantısal olarak yapılmalıdır.

2- Düzenli ve rastlantısal denetimlerde Almanya modeli örnek alınmalıdır. Bu model işletme büyüklüğü arttıkça, inceleme geçiren mükellef oranının da artmasını hedeflemektedir. Almanya’da mükellefler 4 kategoride değerlendirilmektedir. Büyük işletme sınıfına dahil işletmelerde inceleme oranı %21,8 iken en küçük işletme kategorisinde % 1’dir.³¹

3- Klasik vergi denetiminin yanında, risk analiz programları ile beyannamelerdeki hata ve eksiklikler incelenmelidir. Bu yöntem, belli sıklıklarla tüm vergi dairelerinde uygulanmalıdır.

4- Vergiyi doğuran olayların, doğduğu anda kavranabilmesi bakımından cari yıl incelemelerine önem verilmesi gerekmektedir.

5- Kişi haklarını da gözeterek şekilde, endirekt inceleme yöntemlerine başvurulması, denetim birimlerine işlevsellik kazandıracaktır. Endirekt inceleme yöntemleri³², kişilere harcama ve tasarruflarının kaynağının sorulması şeklinde yürütülen incelemelerdir. ABD’de ‘ekonomik gerçeklik incelemeleri’ olarak adlandırılan bu inceleme yöntemleri benzer şekilde Ülkemizde de uygulanabilecektir.

²⁹ Aydın CENGİZ. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*. (<http://katalog.marmara.edu.tr/veriler/yordambt/cokluortam/02F4F1A5-E32B-CA45-8363-33F4235CBC66/32A00E65-D8FF-5440-8AB7-36D3F2BD5945.pdf>) (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Erişim tarihi: 01 Ocak 2020.

³⁰ Volkan YURDADOĞ, Ramazan GÖKBUNAR ve Banış TUNÇAY. (2016). *“Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”*. (https://www.researchgate.net/publication/312420270_Vergi_Uyumunu_Belirleyen_Faktörlere_Genel_Bir_Bakis) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

³¹ Alman Vergi Politikası Verileri 2018. (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2019-02-05-datensammlung-zur-steuerpolitik-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=8) s. 84. Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.

³² Endirekt inceleme yöntemleri daha önce Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 4369 sayılı Kanunun 25 ve 43’üncü madde hükümleriyle (halk arasında ‘Nerden Buldun Yasası’) gündeme gelmiştir. İlgili hükümler 4783 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

Kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki payının %10 olduğu bir modelde, Türkiye’de yıllık 200.000 mükellefin vergi incelmesine tabi tutulması, vergi denetiminden beklenen etkinliği sağlayacaktır.

4.4- Vergi Tahsilatında Etkinlik Sağlanmalıdır

Ülkemizde vergi tahsilat oranlarının son yıllarda önemli oranda düştüğü gözlenmektedir. Bu duruma yönelik olarak acilen tedbirler alınmalı ve tahsilat/tahakkuk oranının % 90 seviyelerinin üzerine çıkarılması sağlanmalıdır. Bu hususu sağlamaya yönelik önerilerimize aşağıda yer verilmiştir.

1- Süresinde ödenmeyen vergilere ilişkin olarak gecikilmeden takibat işlemlerine başlanılmasına önem verilmelidir. Tahsil dairesi işlemlerinin teftişi rutin olarak yapılmalıdır.

2- Vergi dairelerinde görevli personelin mesleki bilgi ve birikimini yükseltecek kurs, seminer vb. eğitimlere önem verilmelidir. Yapılan araştırmalar “*vergi dairelerinde etkinliği artırmak için beşeri sermayeye yatırım yapılması gerektiğini bize göstermektedir.*”³³

3- Tahsilat oranının bir önceki yıl oranını veya belirlenen oranı aşması halinde, tahsil dairelerinde görevli personele prim verilmesini öngören bir düzenleme yapılmalıdır. Keza, “*Gelir idaresi reformlarının Brezilya ve Meksika’da başarılı olmasının nedeni olarak, tahsilâtтан idareye verilen ödüller gösterilmektedir.*”³⁴ Benzer bir düzenleme verginin tarhı aşamasında görevli personel içinde uygulanabilecektir.

4- ABD’de, üst düzey yetkililerin (adli birimlerde görevli olanlar dahil) vergi inceleme veya tahsil sürecini etkilemesi suç olarak tanımlanmıştır. Yasalar bu kişilere 5 yıla kadar hapis cezası öngörmektedir. Benzer bir uygulama ülkemizde de hayata geçirilmelidir.

5- “*Mali afların artı ve eksileri ülkenin mevcut şartları dikkate alınarak iyi analiz edilmeli, mükelleflere vergi bilinci aşılanarak vergi aflarının rutin bir uygulama olmadığı belirtilmeli ve vergi afları politik bir araç olmaktan çıkarılmalıdır.*”³⁵

4.5- Vergi Reformuna İhtiyaç Vardır

Vergilemede adaleti sağlamaktan uzak bir vergi sisteminin, mükellefleri vergi kaçırmaya ve/veya vergiden kaçınmaya iteceği açıktır. “*Vergi mevzuatının karmaşık olması halinde, vergilerin anlaşılabilirliği düşük seviyede kalacaktır. Vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması ise, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına yol açacaktır.*”³⁶

Bu nedendenir ki ülkemizde adil, basit, anlaşılabilir ve çağın gereksinimlerine uygun bir vergi sisteminin inşa edilmesi elzemdir. Vergi sisteminin yeniden inşa süreci, mevcut kanunların revizyonu ve yasal boşluk bulunan alanlarda yeni kanunların uygulamaya konulması tamamlanabilecektir.

Bu süreçte, “*Türk vergi sisteminin ve ekonomisinin ihtiyaçları belirlenmeli, bu ihtiyaçlara göre yeni düzenlemeler için teorik çalışmalar yapılmalıdır. Bu teorik çalışmalar çerçevesinde, gerçekleştirilmesi düşünülen değişikliklerin etkileri*

³³ M. Umur TOSUN ve M. Cahit GÜRCAN. (2002). “*Vergi Dairelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme*”. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/310684>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

³⁴ Abdulkadir BULUŞ. (2010). “*Vergi Toplamanın Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamanın Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese*”. (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423907802.pdf>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

³⁵ Zülküf AYRANGÖL ve Mustafa TEKDERE. (2013). “*Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İncelenmesi*”. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/68563>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

³⁶ M. Erkan ÜYÜMEZ. (2016). “*Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi*”. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/332674>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

incelenmeli, beklentiler oluşturulmalıdır. Ayrıca, yapılacak değişikliklerle ilgili, halk ve iş dünyası geniş ve ayrıntılı bir şekilde bilgilendirilmelidir. Bu çalışmalar, aceleye getirilmemelidir. Benzer çalışmalar, 1974 Kolombiya vergi reformunda on yıl, 1986 ABD vergi reformunda beş yıl sürmüştür.³⁷

Ülkemizde bir vergi reformu gerçekleştirilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

1- Vergi reformundan beklenen temel işlev, verginin tabana yayılması ve vergi gelirlerinin artırılması olmalıdır.

2- Vergi mevzuatımız, para hareketlerini takip edecek şekilde dizayn edilmeli ve endirekt denetimlere imkan sağlamalıdır. Bu husus ülkemizde vergi dışılığı önleyip mükellef sayısını artıracaktır.

3- Vergi reformuyla birlikte, ülke olarak kalkınmamıza faydası ölçülmeyen ve toplumun en yoksul kesimini hedef almayan vergi harcamalarından tamamen vazgeçilmelidir.

4- İngiltere’de “Vergi Basitleştirme Ofisi” adı altında bir kurum oluşturulmuştur. Bu kurumun amacı vergi mevzuatındaki karmaşıklığı gidermek, sade ve herkesin anlayabileceği bir mevzuat bütünü oluşturulmasına katkı sunmaktır. Gündeme gelecek bir vergi reformuna katkı sunması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde benzer bir kuruluş oluşturulmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

5- Gerçekleştirilecek vergi reformunda sanal para birimlerinin (bitcoin vb.) tanım, takip ve denetiminin de netleştirilmesi önem arz etmektedir. Sanal para birimlerinin yatırım, ödeme ve vergisel boyutunun ayrı bir kanunda düzenlenmesi gerektiğini savunan görüş “*Yasal alt yapı oluşturulurken düzenlemeler vergi kanunları ile*

sınırlı kalmamalı, kripto para birimlerinin yatırım ve ödeme aracı olarak kullanılabilmesi güvenli hale getirilmelidir. Bu konudaki yasal düzenleme ülkemizde ‘Sanal Para Birimi Kanunu’ veya ‘Sanal Para İşlemleri Hakkında Kanun’ gibi isimlerle nitelendirilebilir”³⁸ şeklindedir. Bu husus bize çağın gereksinimlerine uygun bir vergi reformunun sadece mevcut kanunlardaki revizyonla sağlanamayacağını göstermektedir.

5- DEĞERLENDİRME

Vergi sistemimizin başlıca sorunlarını kayıt dışılık, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma çokluğu, vergi incelemelerinin yeterince işlevsel olmaması ve tahsilat oranlarının düşüklüğü şeklinde özetleyebiliriz. Bu sorunlarla etkin mücadele edilebilmesi için vergi idaresinin teknolojik alt yapısının iyileştirilmesi ve bu teknolojiyi kullanabilecek insan kaynaklarının yetiştirilmesi şarttır. Ülkemizde 100 birim vergi tahsil etmek için 0,49 birim harcama yapıldığı düşünüldüğünde, bu hususta kaynak ayırmak için imkân olduğu görülecektir. Vergi idaresinin teknolojik ve beşeri imkânlarının iyileştirilmesi sağlıklı bir vergi reformunun da ön koşuludur.

Türkiye’de vergi yükünün OECD ülkelerine görece düşük olduğu bilinmektedir. Buna rağmen toplumda var olan ağır vergi yükü algısı, vergileme kapasitesinin etkin kullanılmadığını göstermektedir. Vergileme kapasitesinin etkin kullanılabilmesi için kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi ve toplam vergi yükünün bireylerin ödeme gücüne göre yeniden dağıtılması şarttır. Toplam vergi yükünün, toplumun katmanları arasında yeniden dağıtılması ise köklü bir vergi reformuyla mümkün olabilecektir.

³⁷ Sinan BORLUK. *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2006 s.34.

³⁸ Serkan TOLGA. (Mayıs 2019). “Kripto Para ve Vergisel Boyutu”. E-Makale, (<http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/serkan%20tolga537fa3.pdf>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.

SONUÇ

Çalışmamızda Türk vergi sisteminin temel sorunlarına ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir. Vergi sistemimizin temel sorunlarının, birbirine neden sonuç ilişkisiyle bağlı olduğu görülmektedir. Sorunların giderilmesi adına, üzerinde iyi çalışılmış bir vergi reformunun hayata geçirilmesi şarttır. Vergi reformundan beklenen temel işlev, kayıt dışı ekonomiyle mücadele, vergileme kapasitesinin artırılması ve vergi yükünün daha adil dağılımı olmalıdır.

Zaman kaybetmeden bu yönde atılacak adımlarla, önümüzdeki 10 yıl içinde vergi gelirlerinin kamu giderlerini finanse etme noktasında yeterli olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, son dönemde yaşanan teknolojik gelişmeleri ve dünyanın yeni tanıştığı finansal araçları dikkate alarak gerçekleştirilecek bir vergi reformunun, diğer vergi otoriteleri açısından da örnek teşkil edeceğine şüphe yoktur.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- ATKAN, C.C., GENÇEL U., YAY S. *Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine*. Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt 17, Sayı 33. (2019) S.170.
- AYRANGÖL, Z., TEKDERE, M. (2013). *Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İncelenmesi*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/68563>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.
- BORLUK, S. *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2006 s.34.

- CENGİZ A. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*. (<http://katalog.marmara.edu.tr/veriler/yordambt/cokluortam/02F4F1A5-E32B-CA45-8363-33F4235CBC66/32A00E65-D8FF-5440-8AB7-36D3F2BD5945.pdf>) (yayınlanmış doktora tezi) Erişim tarihi: 01 Ocak 2020.
- ERKUŞ, H., KARAGÖZ K. (2009), *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini*. (https://maliedergisi.sgb.gov.tr/yayinlar/md/156/08.Hakan.ERKUS_Kadir.KARAGOZ.pdf) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.
- GENÇAL, U., DENİZ K. (2019). *Vergi Kaba-hatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/808356>) Erişim tarihi: 22 Aralık 2019.
- KARYAĞDI, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*. (<https://vergialgi.net/assets/catalogs/amerika-birlesik-devletleri-gelir-idare-si-irs-te-vergi-incelemesi.pdf>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.
- KILIÇASLAN, H., YAMAN, S. (2017). *Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/529314>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.
- RAKICI C., AYDOĞDU C. *2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi*. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/327713>) Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.
- TAŞ, R. *Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi*. ([https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/123456789/66175/3600 .pdf?sequence=1](https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/123456789/66175/3600.pdf?sequence=1)) Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

- TEKİN, A. (2010). *OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi*. (<http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/OECD-%C3%9Clkelerinde-Yap%C4%B1lan-Vergi-Reformlar%C4%B1n%C4%B1n-De%C4%9Ferlendirilmesi.pdf>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.
- TOLGA, S. (Mayıs 2019). *Kripto Para ve Vergisel Boyutu*. E-Makale, (<http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/serkan%20tolga537fa3.pdf>) Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.
- UĞURLU, H. (2019). *Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/766157>). Erişim tarihi: 29 Aralık 2019.
- URAK, E. (2015). *Sahte Belge Kullanımını Kim Teşvik Ediyor*. (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/130malicozum/013_Ersin_URAK.pdf). Erişim tarihi: 28 Aralık 2019.
- ÜYÜMEZ, M.E. (2016) *Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi*. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/332674>). Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.
- YERELİ A.B, KÖKTAŞ A.M. ve SELÇUK I.Ş, (2015). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Ödeme Gücüne Göre Vergi Uygulamaları: 17. Yüzyıl İstanbul Kadı Sicilleri Üzerine Bir İnceleme*, (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185148>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.
- YURDADOĞ, V. ve GÖKBUNAR, R. TUNÇAY, B. (2016) *Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış*. (https://www.researchgate.net/publication/312420270_Vergi_Uyumunu_Belirleyen_Faktörlere_Genel_Bir_Bakis). Erişim tarihi: 04 Ocak 2020.