

YENİ VERGİ TASARISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Orhan ŞENER

Bilindiği gibi, yeni vergi tasarısı Türk Vergi Sisteminde önemli bazı değişiklikler yapmaktadır. Yapılan bu değişikliklerin amacı, öteden beri adaletsiz bir yapıya sahip olan vergi sistemini günün ekonomik ve sosyal koşullarına uydurarak, daha adil bir vergi düzeni yaratmaktadır. Bu nedenle, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, İşletme Vergisi, Belediye Gelirleri Vergisi, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ve Vergi Usul Kanununda bazı önemli değişiklikler yapılmıştır.

Ancak, tasarıda yer alan bu değişiklik ve düzenlemelerin genel bir değerlendirilmesi yapıldığında, vergi adaletinin sağlanması yönünden batı ülkelerinde geliştirilen ve uygulamada başarılı sonuçlara ulaşan yöntemlere yer verilmediği kolayca görülmektedir. Bu önemli yöntemlerin vergi adaletinin sağlanmasında ve vergi kaybının önlenmesindeki etkin rolü hesaba katılmadan bir vergi reformu yapılamaz. Tasarının değerlendirilmesini her vergi yönünden uygulamadaki durum; tasarı ve değerlendirme alt başlıkları altında incelenmektedir. Sonuç kısmında ise, tasarının genel bir değerlendirilmesi yapılmaktadır.

A. GELİR VERGİSİ

Uygulamadaki Durum

Uygulanmakta bulunan Gelir Vergisi Kanunu madde 6 ya göre; Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettikleri menkul kıymet satışından doğan kazançları ile mevduat faizleri vergiden istisna edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 10-15 maddeleri tarafından düzenlenen küçük çiftçi muafılığı, bunun hududu, işletme büyüklüğü ölçüsü ve satış tutarı ölçüsü gerçekçi ve adil bir biçimde saptanmadığından önemli ölçüde vergi kaybına yol açmaktadır.

Uygulamadaki Gelir Vergisi Kanununda telif eserleri için öngörülen 10.000 TL. tutarındaki istisna hükmü, günün değişen koşullarına uymadığından bilimsel araştırma ve yayınları engelleyici bir rol oynamaktadır.

Uygulanmakta olan «En az geçim indirimi» ne ilişkin ölçüler, aşırı fiat artışları nedeniyle, son derece yetersiz olup, vergi adaleti tamamen bozucu bir nitelik kazanmıştır. Öte yandan, aynı indirimden yüksek gelirliler de yararlandıklarından, düşük gelirliler yönünden sözkonusu madde nedeniyle gerçekten herhangi bir indirim yapılmamaktadır.

Özel kanunlarla getirilen muafiyet ve istisnalar uygulamada karışıklıklara yol açmakta ve önemli vergi kayıplarına yol açmaktadır.

Gelir vergisinin götürü mükellefiyete ilişkin hükümleri de günün koşullarına hiç uymamaktadır. Öte yandan, gerçek usulde vergiye tabi olmamak için bu grupta yer alan götürü vergi mükellefleri fatura alıp vermekten çekinmektedirler. Aynı sorun geniş çiftçi kitlesi yönünden de geçerli bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61 nci maddesinde yer alan ücret tanımını uygulamada nelerin ücret sayılacağı konusunda önemli sorunlar yaratmaktadır.

Emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda, emek geliri lehinde önemli bir ayırım yapılmamaktadır. Uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesi bu yönden ortaya çıkan haksızlığı açıkça yansıtmaktadır.

T a s a r ı

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilere ilişkin olarak, «dar mükellefiyete tabi olanlar aksine hüküm bulunmadıkça bu kanundaki muaflık, istisna ve indirimden yararlanamazlar» şeklinde getirilen yeni bir hükümle, yabancı gerçek kişiler lehine getirilmiş olan bu ayrıcalığa son verilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 10. ncu maddesine «miras ortaklıkları küçük çiftçi muaflığının tayini yönünden adi ortaklık gibi dikkate alınır» fıkrası eklenerek, bu konuda ortaya çıkan sorunlar çözümlenmek istenmiştir.

Tasarı küçük çiftçi muaflığını saptama yönünden işletme büyüklüğüne ilişkin olarak aşağıdaki ölçüleri benimsemiştir. Parantez içindeki ölçüler Gelir Vergisi Kanununda yer alan ölçüleri göstermektedir.

1. Hububat ziraatında 100-300 dönüm (300),
2. Bakliyat, ayçiçeği, afyon, susam, keten tarımında 30-220 dönüm (220),
3. Pamuk ziraatında 20-150 dönüm (150),
4. Çeltik, kavun, karpuz ziraatında 30-90 dönüm,
5. Pancar, patates, soğan, sarımsak ziraatında 20-90 dönüm (90),
6. Çay ziraatında 10-50 dönüm (50),
7. Tütün ziraatında 15-50 dönüm (50),
8. Sebze ziraatında 15-50 dönüm (50),
9. Sera ziraatında 300-1500 m²,
10. Fındık ziraatında 20-150 dönüm (150),
11. Bağ ve incir ziraatında 30-150 dönüm (150),
12. Antep fıstığı ve zeytinlikte 500-1500 ağaç (1500),
13. Narenciye de 25-75 dönüm (500 ağaç)
14. Diğer meyve ve ürün ziraatında 25-75 dönüm (75),
15. Büyükbaş hayvan sayısı 15-50 (50),
16. Küçükbaş hayvan sayısı 50-250 (250).

Serbest meslek kazançlarında uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanununa göre istisna, 10.000 TL. olup, tasarıya göre bu had 100.000.— TL. na çıkarılmaktadır. Yabancı ülkelerde elde edilen hasılatın 40.000.— TL. sı gelir vergisinden müstesna olup, bu had de 400.000 TL. sına çıkarılmaktadır.

GVK nun 40 ncı maddesine göre değeri 1000.— TL. nı aşmayan amortismanlar doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. Tasarıya göre, değeri 5.000.— TL. yı aşmayan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Aynı açıklamalar 68/7 de sözü edilen serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullandığı tesisat ve demirbaşlar için de geçerlidir. Zirai işletme için de (GVK. 57/6) 5000 TL. dan daha az değerinde olan makina alet ve demirbaş için tasarıya göre; amortisman ayırmadan bunlar gider yazılabilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 200.000.— TL. yı aşmayan gayrisafi hasılatın 40.000 TL. sı gelir vergisinden müstesnadır.

Tasarı, Götürü Usule Tabi olmanın Genel şartlarında bazı değişiklikler yapmaktadır. Bunlar:

1. Ticaret siciline veya Ticaret ve Sanayi Odalarına kayıtlı olmamak,

2. İşyerlerinin emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 120.000 TL. yı, vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira bedelleri toplamı 12.000 TL. yı aşmamak,

Ayrıca, Götürü Usule Tabi olmanın özel şartlarını düzenleyen GVK nun 48 nci maddesinde yer alan hadler 8 kat arttırılmıştır.

Zirai kazancın saptanmasına ilişkin olarak GVK nun 53 ncü maddesinde yer alan, yıllık hasılat tutarı 150.000 TL. dan fazla olan çiftçilerin gerçek usule tabi olacaklarını gösteren bu madde de yer alan ölçü, tasarıda 500.000.— TL. sına çıkarılmaktadır. Tasarıya göre, yıllık hasılat tutarı 500.000.— 2.500.000.— TL. arasında olan çiftçilerin zirai kazançları «İşletme hesabı» esasına göre saptanır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın saptanmasına ilişkin maddenin ilk fıkrası şu biçimde değiştirilmiştir. «Kira sözleşmesinde kira bedelinin net olarak tespit edilmesi halinde kiracı tarafından üstlenilen ısıtma, bakım ve yönetim giderleri ile sair giderler bu tutara eklenir».

Ücretlerde toplama yapılmayan hallere ilişkin olarak GVK nun 86 ncı maddesi şu şekilde değiştirilmiştir.

Tam mükelleflerde vergiye tabi gelir sadece

1. Ücretlerden (Birden fazla işverenden ücret alan ve asli ücretin dışındaki ücretlerinin yıllık gayri safi toplamı 60.000.— TL. yı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç),

2. Götürü usulde tesbit edilen ticari veya mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla yukarıdaki 1 numaralı bendin parantez içi hükmü dışında kalan ücretlerden

elde edilmesi durumunda gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez.

Tasarıya göre «ihtiyari toplama» ya ilişkin hükümler ise, şu şekilde düzenlenmiştir:

Tam mükellefiyette vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı 40.000.— TL. yı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından tevkif yolu ile vergisi kesilmiş bulunanları beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Tasarı, bir oto kontrol kurumu olan gider esasını daha iyi işler hale getirmek için beyanı zorunlu giderlere açıklık getirmektedir. Buna göre tam mükellefiyette gerçek usulde vergiye tabi tüccar, çiftçi ve serbest meslek erbabı ile 87 nci madde gereğince ihtiyari toplama hakkından yararlananlar dışında kalan gayrimenkul ve menkul sermaye iradi sahipleri gider bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Gider bildiriminde mükellefler kendilerine, eşine ve çocuklarına ait yıllık olarak aşağıdaki giderleri bildirmek zorundadırlar.

1. İşyeri dışında kalan yerler için ödenen kiralar ve bu yerlere ait vergi resim ve harçlar.

2. Sayfiye giderleri.

3. İşle ilgili olmayan iç ve dış seyahat giderleri.

4. Gelir üzerinden ödenilen vergiler.

5. Ödenen vergi cezaları ve gecikme zammı ile her türlü para cezaları ve sair tazminatlar.

6. Gelir vergisinin matrahının saptanması sırasında dikkate alınmamış bulunan bağış ve yardımlar.

7. Sağlık giderleri.

8. Nişan, düğün, nikâh ve benzeri giderler.

9. Satın alınan dayanıklı tüketim mallarının alış bedeli.

10. Özel kara, su ve hava taşıtlarının alışı bedelleri ile bunlar için yapılan giderler.

11. Hizmetçi, mürebiye, şöför ve bahçıvan gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların sayısı ve bunlar için yapılan giderler.

12. Mükellefin kendisine, eşine ve çocuklarına ait özel öğrenim giderleri tutarı (her türlü özel eğitim ve kurs giderleri dahil).

13. Geçim, ısıtma, aydınlatma, telefon giderleri ile dernek ve kulüplere ödenen aidatın gerçek miktarları.

Tasarı, gelir vergisi oranını çeşitli gelir dilimleri için aşağıdaki şekilde saptanmıştır.

<u>Gelir Dilimleri</u>		<u>Vergi Oranı (%)</u>
1. İlk	5.000.— TL. için	5
2. Sonra gelen	5.000.— TL. »	10
3. » »	10.000.— TL. »	15
4. » »	10.000.— TL. »	20
5. » »	15.000.— TL. »	25
6. » »	30.000.— TL. »	35
7. » »	60.000.— TL. »	45
8. » »	140.000.— TL. »	55
9. » »	225.000.— TL. »	60
10. » »	260.000.— TL. »	65
11. » »	300.000.— TL. »	68
12. » »	400.000.— TL. »	70
13. » »	550.000.— TL. »	72
14. 2.000.000 ve daha fazla matrahlar için...		65

Tasarıda vergi tevkifatı konusunda da aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

1. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri nedeniyle bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 2,

2. İşleriyle ilgili olarak kiraladıkları gayrimenkuller için kira bedeli olarak yaptıkları ödemelerden % 20,

3. Yaptıkları nakliye işleri dolayısıyla bu işleri yapan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden % 3,

4. Dağıtılmayan kurum kazançlarından % 30,

5. 94/3 maddesinde yazılı serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerde % 25,

6. 96 ncı maddeye giren menkul sermaye iratları ve kâr pa-yında % 30 (hamiline yazılı hisse senedi temettülerinde ve hami-line yazılı tahvilât faizlerinde % 40)

7. Dar mükellefin menkul sermaye iradı için % 40,

8. Dar mükellefin serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerde % 30,

9. Dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent haklarının satışı ve kiralanması dolayısıyla yapılan ödemelerden % 30.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, ziraî ve mesleki ka-zanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil), yıllık asgari ücret tutarına hayat standardı göstergeleri iti-bariyle aşağıdaki belirlenen ilavelerin yapılmasından sonra bulu-nacak tutardan düşük olduğu takdirde beyan olunan gelir yerine bu şekilde tespit olunan tutar vergi tarhına esas alınır. Aşağıdaki tabloda yer alan hayat standart göstergelerine yıllık asgari ücret tutarının parantez içinde gösterilen % si eklenir.

1. Mükellefin kendisinin ve yakınlarının özel binek otomo-billerinden herbiri için -işletmelerinde kayıtlı olanlar da dahil-

Silindir hacmi 1.700 cc ye kadar (% 50)

» » 1.700 cc den büyüklerde (% 100)

2. Mükellefin kendisi ve yakın akrabalarının birden fazla bi-nalarının -sayfiye ve dinlenme evleri dahil- herbiri için (% 100)

3. Mükellefin kendisi ve yakınlarına ait hava taşıtları, yat, kotra, yelkenli, sürat teknesi ve özel deniz taşıtlarının herbiri için (% 200),

4. Üye olunan ve refah göstergesi olan dernek ve klüplerin herbiri için (% 100),

5. Yarış atı yetiştirenlerde her bir yarış atı için (taylar da-hil) (% 50)

6. Özel hizmetlerde çalıştırılan

— Şöfor, mürebbiye, bahçıvan, aşçı, hizmetçi ve benzer-lerinden herbiri için (% 100)

— Pilot, kaptan ve benzerleri için (% 200)

7. Yurt içinde paralı öğrenim kurumlarında öğrenimde bulunan çocuklardan herbiri için -burslu olanlar hariç- (% 25)

8. Yurt dışında kendi hesabına okutulan çocukların herbiri için (% 300)

9. Turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde -seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu anne ve babasının herbiri için (% 50)

Değerlendirme

Dar mükellefiyetin konusunu ve sınırlarını belirleyen (GVK 6) maddede yer alan, mevduat faizleri ve menkul kıymet satışlarından doğan kazançlara uygulanan istisna hükmü, tasarı ile ortadan kaldırılmaktadır. Böylece, uygulanmakta olan GVK na göre, yabancı gerçek kişiler lehine işleyen bu ayrıcalık sona erdirilmek istenmiştir. Öte yandan tasarı, dar mükellefiyete tabi olanların aksine hüküm bulunmadıkça gelir vergisindeki istisna, muafiyet ve indirimlerden yararlanamayacaklarını öngörmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen bir fıkrayla, miras ortaklarının küçük çiftçi muaflığının saptanması yönünden, adi ortak gibi zorunlu olacağı belirtilerek uygulamada ortaya çıkan önemli bir sorun çözüme kavuşturulmaktadır.

Tasarı, GVK nun küçük çiftçi muaflığını düzenleyen maddesini, işletme büyüklüğünü daha realist bir açıdan saptayabilmek için yeniden ele almaktadır. Böylece, GVK 12. nci maddede 11 grup olarak sıralanan işletme büyüklüğü ölçüsü 16 ya çıkarılmaktadır. Ancak, GVK nun 12 nci maddesinde yer alan işletme büyüklüğünü gösteren ölçüler, tasarıya göre bir üst sınır olarak kabul edilmektedir. Tasarı ayrıca işletme büyüklüğüne ilişkin olarak bir de alt sınır getirmiştir. Örneğin, uygulanmakta olan GVK na göre bağ ve incir ziraatında işletme büyüklüğü, küçük çiftçi muaflığının saptanması yönünden 150 dönüm olarak belirlenmiştir. Tasarı ise, işletme büyüklüğü ölçüsünü bu amaçla ilgili olarak 30-150 dönüm arası olarak kabul etmiştir. Öte yandan tasarıya göre, Bakanlar Kuruluna tarımsal faaliyetin, ürünün ve ara-

zinin türüne uygun olarak bu ölçüleri bölgeler yönünden belirleme yetkisi vermiştir. Tasarının getirdiği diğer bir yenilik ise, tarımsal ürün guruplarının sayısını artırarak bunların daha ayrıntılı bir biçimde sınıflandırılmasını sağlamıştır.

GVK nun 18 nci maddesinde yer alan telif kazançları istisnası, tasarı ile 10 katı arttırılarak 100.000 TL. ya çıkarılmaktadır. Tasarının hazırlandığı sırada günün koşullarına uydurulduğu varsayılan bu artış, esasında hiç te gerçekçi değildir. Gerçekten, enflasyon oranındaki hızlı artış nedeniyle bu miktar bir kaç sene sonra oldukça önemsiz kalacaktır. Bilimsel araştırmaların dışsal ekonomi yaratıcı nitelikleri gözönünde bulundurulduğunda, telif kazançları istisnası için istisna haddini bu şekilde makutu bir miktar olarak saptamak oldukça sakıncalıdır. Telif kazançları istisnası için, 1 nci derecede memur maaşının bir kriter olarak alınması daha tutarlıdır. Hernekadar memur maaşları da günün koşullarına uygun olarak saptanamıyorsa da, katsayı düzenlemeleri ile bu aksaklık bir dereceye kadar giderilmektedir. Günümüzdeki uygulama telif kazançları istisnası yönünden son derece haksız olan bir durum yaratmıştır. Gerçekten, 1961 senesine kıyasla şimdiki 10.000 TL. nin değeri 1.000 TL. nin çok altında bulunmaktadır. Aynı şekilde, tasarıda yer alan 100.000 TL. lik istisnanın 10 sene sonraki reel değeri de 10.000 TL. nin çok altında bulunacaktır. Bu nedenle, tasarının bu konudaki düzenlemesi hiç te gerçekçi değildir.

Tasarının vergilemede adaleti sağlamaya ilişkin olarak getirdiği diğer bir yenilik ise, en az geçim indirimi ile ilgili bulunmaktadır. Böylece yapılan yeniliğe göre, en az geçim indirimi deyiimi «genel indirim» olarak değiştirilmiştir. Özel indirim ise, ücretliler lehinde olmak üzere yükseltilmiştir. Şimdiki uygulamaya göre özel indirim 19 kat arttırılmıştır. Örneğin, evli ve iki çocuklu bir ücretli tasarıya göre ayda 3.210 TL. ve yılda 38.520 TL. tutarında bir indirimden yararlanacaktır.

Ancak, tasarı uygulanmakta olan deconte yöntemini değiştireci bir hüküm getirmediğinden, özel indirimin yükseltilmesi (günde 95, ayda 2850 ve yılda 34.200 TL.) ücretliler yönünden zannedildiği derecede bir avantaj sağlamamaktadır. Durumu aşağıdaki ayrıntılı örnek yardımıyla daha açık bir biçimde ortaya koyabiliriz. Örneğimize göre evli ve iki çocuklu bir ücretli senede 100.000 TL. ücret geliri elde etmektedir.

Deconte yöntemine göre :

100.000.— TL. nın tasarıya göre vergisi	29.750
38.520.— TL. nın tasarıya göre vergisi	6.380
Mükellefin ödemesi gereken vergi:	<u>23.370</u>

Ancak, yaşam için zorunlu olarak yapılan harcamaların karşılığı olan 38.500 TL. nın tamamen vergi dışı sayılması gerekir. Buna göre mükellefin vergisi :

(100.000 - 38.520) TL. nın (tasarıya göre) vergisi: 13.768 TL. dir. İşte, vergiden en az geçim indiriminin vergisinin dürülmesini öngören uygulamadaki dekonte yönteminin yol açtığı bu adil olmayan ve indirimin ruhuna aykırı olan durum ortadan kaldırılmadıkça, tasarının vergi adaletini yaratmadaki etkinliği azalmaktadır. Özellikle, düşük gelir seviyelerinde bu olumsuzluk vergi adaletini daha da bozmaktadır.

Tasarı, GVK nun 46 maddesinde yer alan götürü ticari kazancın saptanmasına ilişkin hükümlerini yeniden düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre, götürü hasıllardan gerçek giderlerin düşürülmesine olanak veren bir ilke benimsemiştir. Bu düzenleme ile ayrıca otokontrolde ortaya çıkan bozulmalar bir dereceye kadar önlenmektedir. Senelik hasılları 500.000 TL. nın altında kalan çiftçilerin götürü gider esasından yararlanmaları da sağlanmıştır.

Tasarı uygulamada ortaya çıkan bazı kavram kargaşalıklarına da son vermektedir. GVK nun 61 nci maddesinde yer alan ücret terimini; tazminat, tahsisat, zam, avans, huzur hakkı, prim, ikramiye ve gider karşılığı adlarıyla yapılan ödemelerle bilirkişi, eksper, spor hakemleri ve her türlü yarışma jüri üyesine hizmet karşılığında yapılan ödemeleri kapsayacak biçimde düzenlemektedir.

Tasarı ile getirilen gider esası ile önemli bir oto kontrol yöntemine işlerlik kazandırılmaktadır. Böylece, uygulamada olduğu gibi lüks otomobili olan bir mükellefin zarar beyan etmesi bir dereceye kadar önlenecektir. Bu ise, hayat standardına ilişkin ölçeklerle somutlaştırılacaktır. Gider esası ve hayat standardı esasları ayrıca vergi kaybını ve kaçakçılığı önleyici rol de oynamaktadır.

Tasarı, gelir vergisi oranlarını çeşitli gelir dilimleri için uygulanmakta olan tarifeye kıyasla aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi değiştirmektedir.

<i>Vergiye tabi gelir</i>	<i>Uygulanan tarife %</i>	<i>Tasarıdaki tarife %</i>	<i>Fark %</i>
10.000	16.25	7.50	— 8.75
20.000	20.62	11.25	— 9.37
40.000	26.56	16.87	— 9.69
60.000	30.20	22.08	— 8.12
80.000	33.90	25.93	— 7.97
100.000	36.12	29.75	— 6.37
150.000	41.41	35.83	— 5.58
200.000	44.81	40.62	— 4.19
300.000	44.80	45.83	— 2.97
500.000	53.37	51.50	— 1.87
700.000	56.69	55.35	— 1.34
900.000	59.15	58.00	— 1.15
1.000.000	60.00	59.00	— 1.00
1.000.000	60.00	59.91	— 0.09
1.200.000	60.00	60.75	+ 0.75
1.300.000	60.00	61.46	+ 1.46
1.500.000	60.00	62.66	+ 2.66
1.700.000	60.00	63.76	+ 3.76
1.900.000	60.00	64.63	+ 4.63
2.000.000	60.00	65.00	+ 5.00

Tasarıya göre, gelirin alt ve orta dilimlerindeki artan-artanoranlı tarife tabloda gösterildiği gibi yumuşatılmak istenmektedir. Ancak, eski ve yeni tarife analitik bir biçimde incelendiğinde, yeni tasarının da vergi adaletini sağlamada son derece yetersiz kaldığı kolayca görülebilmektedir. Şimdi durumu her ikisi yönünden inceleyelim;

Uygulanmakta olan vergi kanununa göre

<i>Gelir</i>	<i>Dilimleri (TL).</i>	<i>Vergi Nisbeti %</i>	<i>Artanoranlılık derecesindeki artış</i>	
1.	İlk gelen	2.500	10	0
2.	Sonra gelen	2.500	15	5
3.	» »	5.000	20	5
4.	» »	15.000	25	5
5.	» »	30.000	35	10
6.	» »	60.000	45	10
7.	» »	150.000	55	10
8.	» »	225.000	60	5
9.	» »	225.000	65	5
10.	» »	285.000	68	3
11.	1.000.000 dan fazlası	60 —8

Tasarıya göre Gelir Dilimleri		Vergi Nisbeti %	Artanoranlık de- recesindeki artış
1.	İlk 5.000	5	0
2.	Sonra gelen 5.000	10	5
3.	» » 10.000	15	5
4.	» » 10.000	20	5
5.	» » 15.000	25	5
6.	» » 30.000	35	10
7.	» » 60.000	45	10
8.	» » 140.000	55	10
9.	» » 225.000	60	5
10.	» » 250.000	65	5
11.	» » 300.000	68	3
12.	» » 400.000	70	2
13.	» » 550.000	72	2
14.	2.000.000 dan fazlası için ...	65	— 7

Her iki tablonun karşılaştırmalı olarak incelenmesi sonucu şu sonuçları çıkarabiliriz.

1. Uygulanmakta olan GVK ile tasarı vergi adaletsizliğini hiç değiştirmemektedir. Çünkü,

2. Gelir arttıkça marjinal faydasının azalmakta olduğu ve vergi oranının yüksek gelir dilimlerinde artan-artanoranlı tarifeye uygun olarak saptanması gerekir.

3. Düşük gelir dilimleri için (uygulanmakta olan gelir vergisine göre 1, 2, 3, ve 4 nolu gelir dilimleri —tasarıya göre 1, 2, 3, 4 ve 5 nolu gelir dilimleri) uygulanmakta olan artan oranlı tarife yüksek gelir dilimlerine (uygulanmakta olan tarifeye göre 8, 9, 10 ve 11 nci gelir dilimleri— tasarıya göre; 9, 10, 11, 12, 13 ve 14 nolu gelir dilimleri) göre daha ağırdır.

4. Orta gelir dilimleri için (uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesine göre 5, 6 ve 7 nolu gelir dilimleri — tasarıya göre 6,7 ve 8 nolu dilimler) uygulanan tarife, yüksek gelir dilimlerine uygulanan tarifeden daha ağırdır.

Vergi oranı yönünden ortaya çıkan bu paradoksal durumu şu biçimde özetleyebiliriz.

<i>Gelir Dilimleri</i>	<i>Uygulanan GVK</i>	<i>Tasarı</i>	<i>Vergi adaletinin sağlanması için gerekli tarife</i>
1. Düşük	Düz-Artan oranlı	Düz-Artan oranlı	Azalan-Artan oranlı
2. Orta	Artan-Artan oranlı	Artan-Artan oranlı	Düz-Artan oranlı
3. Yüksek	Azalan-Artan oranlı	Azalan-Artan oranlı	Artan-Artan oranlı

Vergi adaletinin sağlanması için artan oranlı tarifenin yukarıdaki tablonun en son sütunundaki sıraya göre uygulanması gerekir. Ancak, hem uygulanmakta olan GVK ve hem de tasarı, vergi adaletini tamamen bozan bu duruma aykırı olarak vergi oranlarını saptamaktadır. Bu özelliği nedeniyle uygulanmakta olan GVK ile tasarı arasında pek önemli bir fark yoktur. Tasarının düşük gelir dilimleri için GVK na göre daha düşük vergi oranını benimsemesi bu adaletsizliği sadece önemsiz ve biçimsel olarak düzeltmektedir. Ancak, vergi adaletsizliğinin temeline hiç inmemektedir.

Yüksek gelir dilimlerine doğru çıkıldıkça gelir dilimlerinin artmakta olması ve artan bu gelir dilimleri için azalan-artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması vergi adaletsizliğini katmerli bir biçimde artırmaktadır. Örneğin, orta gelir dilimlerinden 6 ncı dan 7 nciye geçildiğinde vergi oranı %10 artarken gelir sadece 60.000 TL artmaktadır. Buna karşılık, gelir 2.000.000.— TL. dan 10.000.000 TL.sına yükselirken vergi oranı %72 den %65 e düşmektedir.

Varılan bu sonuçlar A.B.D. gelir vergisi tarifesiyle karşılaştırıldığında, Türk vergi sisteminin adaletsizliği daha açık bir biçimde görülebilmektedir. Aşağıdaki tablo 1976 senesindeki A.B.D. gelir vergisi oranını çocuksuz evli bir çift için göstermektedir.

Gelir Dilimleri	Ortalama vergi oranı %	Marjinal vergi oranı	Gelir Vergisi
1.500	0	0	0
2.000	3.5	14	70
3.000	7.2	15	217
4.000	9.2	16	370
5.000	10.7	17	535
10.000	14.9	22	1.490
20.000	19.8	28	3.960
50.000	32.6	50	16.310
100.000	44.3	60	44.280
200.000	55.0	69	109.945
400.000	62.5	70	249.930
1.000.000	67.0	70	669.930

Kaynak, Paul Samuelson, Economics, 10 nucu baskı, McGraw Hill, Tokyo, 1976, s. 169.

Uygulanmakta olan GVK ve tasarı yönünden yukarıda ayrıntılı olarak verdiğimiz tablolarla ABD gelir vergisi karşılaştırıldığında, ABD gelir vergisi oranlarının daha adil bir biçimde saptandığını söyleyebiliriz. Gerçekten, ABD vergi oranı düşük gelir dilimlerinde azalan artan-oranlı, orta ve yüksek gelir dilimlerinde ise artan-artan oranlı bir biçimde arttığından daha adildir. Öte yandan, bu ülkenin gelir vergisi sisteminde gelir dilimleri marjinal vergideki artışa uygun bir biçimde saptanmıştır.

Emek ve sermaye gelirlerinin ayırma ilkesine uygun olarak vergilendirilmesi yönünden ABD vergi sistemine göre; emek gelirleri matrah ne kadar yüksek olursa olsun vergi oranı % 50 aşılmayacak biçimde uygulanır: Sermaye geliri için 1950 ler de % 91 oranı en yüksek oran olarak uygulanmıştır. 1960 larda en yüksek vergi oranı ise %70 dir. Bu ülkede vergi reformu bakımından yapılan başka bir yenilik ise, negatif gelir vergisinin bir refah plânı olarak uygulanmaya başlamasıdır. Tabloya göre senede 1500 doların altında elde edilen gelir vergiye tabi değildir. En az geçim seviyesinin altında kalan matrah farkı devlet tarafından mükellefe vergi olarak ödenilmektedir. Tasarıdaki en az geçim indirimine ilişkin düzenlemeler yapılırken, bu yeni vergi anlayışının gözönünde bulundurulmadığı anlaşılmaktadır.

B. KURUMLAR VERGİSİ

Uygulamadaki durum ülkemizdeki kurumlar vergisi oranının, diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça düşük olduğu görülür. Çeşitli ülkelerdeki kurumlar vergisi oranı :

Almanya	%51
Belçika	%50
ABD	%52
Hollanda	%47
Yunanistan	%40
Fransa	%50

olduğu halde, Türkiye'de

Sermaye şirketlerinde %25

İktisadi Kamu müesseselerinde %35

dir. Sermaye şirketlerinde vergi yükü ancak %42.4 kadardır (1). Eğer, sermaye şirketi kazancı ortaklara dağıtmazsa, sözkonusu kazancı sermaye olarak kullanabilmekte ve böylece devletten faiz ödemeden bir borç elde etmiş sayılmaktadır. Buna karşılık eğer şirket kazancını ortaklara dağıtırsa, ortaklar bu kâr payını beyannamelelerinde gösterirler. Ancak, şirketin daha önce %20 oranında yaptığı stopaj, ortağın ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Ancak, şirketin vergi yükü yine değişmeden %42.4 olarak kalmaktadır. Buna karşılık, gelir vergisi uygulamasında vergi mükellefinin ortalama vergi yükü ortalama %60'dır. Böylece, kurumlaş-

- (1) Kurum kazancı X ile gösterildiğinde: bundan, %25 oranında kurumlar vergisi ile %3 oranında mali denge vergisi çıkarıldıktan sonra kalan dağıtılabilir kurum kazancı:

$$X - \left(\frac{25}{100} X + \frac{3}{100} X \right) = \frac{72}{100} X \text{ elde edilir.}$$

Dağıtılabilir kurum kazancının %20'si de stopaj olarak kesilerek,

$$\left(\frac{72}{100} X \right) \left(\frac{20}{100} \right) = \frac{14.4}{100} X \text{ stopaj miktarı bulunur.}$$

$$\text{Vergi yükü} = \frac{25}{100} X + \frac{3}{100} X + \frac{14.4}{100} X = \frac{42.4}{100}$$

» » = %42.4 olarak bulunur.

ma nedeniyle bir şirket en az %17.6 oranında vergi tasarrufu sağlamaktadır.

Öte yandan, kurumlar ayrıca yatırım indirimi, zararların mahsubu, hızlandırılmış amortisman hükümlerinden de yararlanarak önemli ölçüde vergi tasarrufu sağlarlar.

T a s a r ı

Tasarı ile bu vergiye ilişkin olarak getirilen yenilikleri şöylece özetleyebiliriz:

Dernek ve vakıfların ticari, zirai ve sınai işletmeleri dışında mal ve hakların kiralanması işlemleri de, iktisadi işletme kapsamına alınmaktadır.

Derneklerin lokal, gazino ve işletmeleri de vergi kapsamına sokulmuştur.

Kurumlar vergisi kanunu dışında özel kanunlarla ve devletçe akdolunan sözleşmelerle kurumlar vergisi veya her türlü vergi ve istisnaları kaldırılmıştır.

Gelir vergisi kanununun yatırım indirimine ilişkin istisnası sermaye şirketleriyle kooperatif şirketler için de tanınmıştır.

Dar mükellefyete tabi kurumlarla yabancı sermayeli ortaklıklarda, yabancı sermaye iştirakine isabet eden kurum kazancının yatırım indiriminden yararlanması olanağı kaldırılmıştır.

Halka açık anonim şirketlerde kurum kazancının %10'nu aşağıdaki koşulların varlığı durumunda 5 yıl süre ile kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

1. Hisse senetlerinin %90 nı ada yazılı olacak ve
2. Her bir ortağın hissesi, şirket sermayesinin %2 sini geçmeyecek

Öte yandan 5000 den fazla ortağı olan kooperatiflerin üyelerinin ana sözleşmelerinden doğan mesleki ihtiyaçlarını gidermek için kuracakları ve sermayesinin en az %51 ine sahip oldukları anonim şirketler sözkonusu istisnadan yararlanacaklardır.

Kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan diğer bir önemli değişiklik, Türkiye'den satın aldıkları malları veya imal ettikleri

malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderen dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerle kurumların elde ettikleri kazanç, tasarıya göre vergi kapsamına alınmaktadır.

Tasarıya göre, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iratlarının %40 ve stopaja tabi diğer kazanç ve iratların %30 oranında vergilendirileceği hükmüne bağlanmıştır.

Değerlendirme

Tasarı, uygulamada önemli bir sorun olarak ortaya çıkan, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iradının kaynağında vergi kesintisi yönünden önemli bir çözüm getirmektedir. Uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesi dar mükellefiyette stopaj oranını %35 olarak saptadığı halde; Danıştay, Türkiye de işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle kurum kazancı sağlayan dar mükellefiyete tabi kurumların, kurumlar vergisi çıkarıldıktan sonra kalan kurum kazancı üzerinden %20 oranında vergi kesilmesine ilişkin olarak bir çok karar vermiştir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan kurumlar için stopaj %35 oranında uygulanırken; Türkiye'de işyeri ve temsilcisi olan dar mükellef için haksız yere stopaj %20 oranında uygulanmaktadır. Ancak, uygulamada ortaya çıkan bu haksız durumu ortadan kaldırmak için tasarı, Türkiye'de elde ettikleri menkul sermaye iradı nedeniyle dar mükellefiyete tabi kurumların %40 oranında stopaja tabi tutulacaklarını hükme bağlamaktadır.

Böylece, tasarı uygulamada ortaya çıkan ve hazinenin vergi kaybına yol açan bir durumu çözümlenmektedir. Ancak, stopaj oranlarını %35 den %40'a ve dar mükellefler dışında kalan sermaye şirketleri için %20 den %30'a yükseltmekle vergi yükünün adil dağılımı konusunda yapısal nitelikte bir çözüm getirmemiştir.

Tasarı, kurumlar vergisi oranını

- Sermaye şirketleri için %25 den %30'a çıkarırken,
- Diğer kurumlar için %35 olan vergi oranı değiştirilmemiştir.

— Halka açık anonim şirketler için vergi oranı %25 olarak saptanmıştır.

Böylece, sermaye şirketinin veya yükü %53.1'e yükselmektedir. Bu oran, şimdiki uygulamaya göre %42.4 olup, vergi yükünde %10.7 kadar bir artış sağlanmıştır. Senede 2.000.000.— TL. gelir elde eden bir vergi mükellefinin vergi yükü ortalama %65 olduğu halde; aynı miktarda kurum kazancı sağlayan bir sermaye şirketinin vergi yükü %53.1 olduğundan, aradaki fark %11.9 a yükselmektedir. Halka açık anonim şirketler için Vergi yükü %49.6 olup, kurumlaşmayı teşvik edici bu fark %15.4 (65 - 49.6) kadardır. Böylece, şirketlerin halka açılmalarını teşvik için diğer sermaye şirketlerine kıyasla sadece %3.5 oranında bir vergi avantajı sağlanmıştır (1). Bu kadar düşük orandaki bir teşvik önleminin şirketlerin halka açılmalarını teşvik etme yönünden son derece yetersiz kalmaktadır.

Öte yandan düşük kurumlar vergisi oranı ve diğer vergisel teşvik önlemleri ile kurumlaşmanın yaygınlaştırılması çabası, şimdiye kadarki uygulamalarla hiçte başarılı olmamıştır. Durumu aşağıdaki Tablo yardımıyla açıkça görebiliriz (**).

<i>Sene</i>	<i>Adet</i>	<i>Sermaye</i>
1966	154	214
1969	291	216
1972	413	296
1973	610	291
1974	808	256
1975	886	205

Tabloya göre vergi teşvikleri nedeniyle anonim şirket sayısında en az 5 kat artış olurken sermaye miktarı aşağı yukarı değişmemiştir. Buna karşılık, aynı dönem için kolektif şirket sayısı 120 den 200 e çıkarken, sermayedeki artış ise 107 puandan 223 e çıkmıştır. Sermaye şirketlerinin %95 i ise, aile şirketi olarak kurulmuştur. Yukarıda açıkladığımız gibi, aile fertlerinin yönetici, yönetim kurulu üyesi vs. adı altında aldıkları ücretlerin vergi matrahından düşürülmesi bu şirketlerin vergi yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır. Kolektif şirketlerde ise, aynı olanaklar sözkonusu

(1) % 15.4 — %11.9 = % 3.5

(xx) Ömer Gören, Neden Anonim Şirketleşme, Cumhuriyet, 1977

değildir. Böylece, bu çarpık vergi düzeni aynı durumda olanlar için farklı uygulamalara yol açmakta ve yatırımlara kanalize edilecek olan sermaye miktarını azaltmaktadır.

C. İŞLETME VERGİSİ

Uygulamadaki Durum

8 seneden beri uygulanmakta olan bu vergi tutarlı gerçeklere dayanmadığından, kendisinden beklenen amaçlara ters düşmüştür.

Vergi, oldukça dar kapsamlı bir biçimde düzenlendiğinden, ekonomik ve sosyal etkileri de oldukça olumsuz olmuştur.

Lüks tüketim malları verginin kapsamı dışında tutulmuş olduğundan, gelir dağılımı üzerinde de olumsuz etkileri olmuştur.

Nüfusla ilgili olarak küçük yerleşim bölgeleri lehinde muafiyetler tanındığından ekonomik yönden işletmeler arasında bir tür haksız rekabet durumu ortaya çıkarılmıştır.

Bazı mal ve hizmetler için vergi oranı gereğinden daha yüksek bir düzeyde saptandığından, önemli ölçüde vergi kaybına yol açmıştır.

Tasarı

Hükümet tasarısında getirilen yenilikleri şu şekilde özetleyebiliriz :

Vergiye tabi mal ve hizmetler, hizmetlere ön sırada yer verilme koşulu ile yeniden düzenlenmiştir. 10 kalem olarak yer alan: sauna, içkili ve çalgılı lokanta, çalgılı meyhane, birahane, içkili ve çalgılı gazino, kokteyl salonları ve diskotekler için vergi oranı %15; bar ve pavyonlar için %20 olarak saptanmıştı. Her türlü (mobilya, el ve makina halıları, kürk ve kürkten mamul eşya gurubu, oto lastiği ve yedek parça, elektrik cihaz avize ve aplik gibi benzerleri, kristal eşya); sihhi tesisat malzemesi, saat ve çakmaklar; teyp bantları ve kasetler; gümüş eşya gurubu; kuyumcular, sarraflar ve mücevheratçılar %5 oranında işletme vergisine tabidir.

Verginin adı «satış vergisi» olarak değiştirilmektedir.

Uygulanmakta olan yasada yer alan nüfusla ilgili muafiyet ortadan kaldırılmıştır.

Değerlendirme

Verginin adının «satış vergisi» olarak değiştirilmesi oldukça gerçekçi bir düzenleme sayılabilir.

Verginin dar kapsamlı bir satış vergisi olarak tutulması son derece sakıncalı bir uygulamadır. Gerçekten, bu şekilde uygulanan bir satış vergisi «aşırı vergi yükü» ne yol açmaktadır. Yani, sözkonusu malı satın alan tüketiciler daha az mal satın alıp, yüksek bir bedel öderler. Bu nedenle, dar kapsamlı satış vergileri tüketicilerin refah düzeylerinde bir düşmeye yol açar.

Bazı eğlence yerlerinin daha yüksek vergi oranına tabi olması ise, düşük gelirli kimselerin aleyhine bir uygulamaya yol açmaktadır. Ülkemizde bu tür eğlence yerleri zaten oldukça pahalıdır. Konulan bu vergi ise, sözkonusu hizmetten sadece yüksek gelirliilerin yararlanmasına olanak sağlamaktadır.

Satış vergileri, batıda sadece yaşam için zorunlu olan bazı malların dışında kalan her türlü mal ve hizmeti vergilendirmektedir. Vergi oranı da ortalama %5 dolaylarındadır. Bu özelliği nedeniyle önemli vergi geliri elde edilmesine olanak sağlamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde tasarının son derece yetersiz olduğu görülmektedir.

Tüketim vergileri gerçekte azalan oranlı olduklarından, gelir dağılımı üzerinde son derece olumsuz bir etki yaratmaktadır. Ancak, vergiye ilişkin olarak yapılacak bazı düzenlemelerle bu sorun bir dereceye kadar çözümlenebilmektedir. 1972 senesinden beri A.B.D. de uygulanmakta olan, bazı malların satış vergisinin düşük gelirli tüketiciye iadesi gibi bir yöntem oldukça başarılı olmuştur. Bu yöntemle göre; yiyecek, ilaç ve eğitim için yapılan harcamalarını bir vesika ile kanıtlayan dar gelirli mükellefler, bu tür mal ve hizmetler için ödedikleri vergileri şene sonunda vergi dairesinden geri alabilmektedirler. Böylece, bu uygulama aynı zamanda bir oto kontrol görevini yaptığından son derece yararlı olmaktadır. Aynı uygulama Türkiye için de düşünülmelidir. Verginin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için; konut, sağlık, eğitim ve yiyecek için yapılan bazı har-

camaların vergisinin iadesi biçiminde bir uygulama düşünülebilir. Ancak, bunun için her türlü mal ve hizmet satışının satış vergisine tabi olması gerekir.

D. TAŞIT ALIM VERGİSİ

Uygulamadaki Durum

7 seneden beri uygulanmakta olan bu vergi de, ekonomik yapıya aykırı bir gelişmeye yol açarak, amaçlarına ters düşmüştür.

Taşıtların alım vergisinin (T.A.V.) toplam vergi gelirleri içindeki payı; 1971 senesindeki % 1.11 den 1977 senesinde % 0.9 düşmüştür.

— Buna karşılık 7 senelik uygulama döneminde taşıtların sayısı 1971 senesinde 392.057 iken, bu sayı 1977 de 1.051.800'e yükselmiştir.

— Taşıtların sayısındaki bu artışa karşılık, verginin efektif oranı giderek azalmıştır. Örneğin; 1971 senesinde 46.500 TL. değerinde olan bir yerli otomobilin vergisi 5.000 TL. olup, aynı otomobilin değeri 1977 senesinde 113.000 TL. ya yükseldiği halde, TAV yine 5.000 TL. olarak kalmıştır. Bu nedenle, vergi oranı 1971 senesinde % 10.7 iken; 1977 de % 4.4'e düşmüştür. Aynı şekilde, TAV nin oranı 1971 de ithal malı lüks bir otomobil için % 6.3 iken (12.000/190.000); bu oran 1977 de % 1.9'a (12.000/620.000) düşmüştür.

Taşıtların fiyatları 7 sene içinde % 250 arttığı halde, vergi gelirlerinin taşıtların fiyatları içindeki oranı ise % 300 oranında düşmüştür.

Taşıtların sayısındaki artış planlamada öngörülen artış hızını da geçerek ekonomi için bir yük olmaya başlamıştır.

Tasarı

Verginin konusu ve kapsamı yeniden düzenlenerek; yat, kotra, ve sürat teknesi gibi su taşıtları da verginin konusuna alınmıştır.

Motorlu Kara Taşıtları Vergisinde olduğu gibi net ağırlık ve istiap haddi yerine silindir hacmi ve motor gücü gibi objektif ölçüler getirilmiştir.

Vergi tarifesi yine 4 gurup halinde düzenlenmiştir. Bunlar:

I Sayılı Tabloya göre,

Otomobil, kaptı kaçı, panel ve arazi taşıtları, için motor silindir hacmi (m³) nin her cm³ ü için aşağıda şekilde hesaplanır.

Taşıtların motor silindir hacmi (cm ³)	Her cm ³ için vergi	
	en az	en çok
İlk 1000 cm ³ için	10	50
sonra gelen 300 cm ³ için	20	100
sonra gelen 400 cm ³ için	30	150
1700 cm ³ ten sonra gelen her cm ³ için	40	200

Bu hadler lüks otomobiller için % 50 zamlı olarak uygulanır.

II nolu tarife ise; Kamyon, kamyonet ve çekiciler ile minübüs ve otobüsler için düzenlenmiştir. Bu tarifeye göre;

Taşıtın cinsi ve silindir hacmi	Her cm ³ için ödenecek vergi	
	en az	en çok
Kamyon, Kamyonet ve çekiciler:		
İlk 2000 cm ³ için	10	50
sonra gelen her cm ³ için dizel motorlularda	3	15
sonra gelen her cm ³ için benzin motorlularda	6	30
Minibüs ve Otobüsler:		
İlk 2.000 cm ³ için	15	75
sonra gelen her cm ³ için	10	50

III nolu tarife: yat, kotra ve her türlü içten ve dıştan takma motorlu özel tekneler için,

Motor gücü (BG)	Her motor gücü (BG) başına vergi	
	en az	en çok
0-50 BG ne kadar	200	1.000
51-150 BG ne kadar	400	2.000
151. BG ve daha yukarı	500	2.500

IV nolu tarife ise; yolcu ve yük taşımaya mahsus triporter ve motosikletler için; bu taşıtların motor silindir hacminin her cm³ ü için ödenecek vergi miktarı en az 10 ve en çok 50 liradır.

Tasarı ayrıca taşıtın yaşı ile ilgili olarakta bazı hükümler getirmektedir. I ve II nolu tarifelerin uygulanmasına ilişkin olarak; eski model taşıtların vergisi, hesaplanan vergiden 1 nci yaşı izleyen her yaş için % 5 indirim yapılarak bulunur. Ancak, bu indirim % 80 ni geçmez ve ödenecek vergi 5.000 liradan az olamaz.

Tasarıda ayrıca lüks ve ağır vasıtaların artan oranlı tarifeye vergilendirilmesine ayrıca önem verilmiştir.

Değerlendirme

Motorlu Kara Taşıtları vergisinin değerlendirilmesine ilişkin olarak ileri sürdüğümüz ilkeler burada da geçerlidir. Ancak, TAV için de tasarı da taşıtların topluma yükledikleri dışsal ekonomiler hesaba katılmamıştır. Tasarıdan toplumsal amaçlar yerine mali gayenin esas alındığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle,

Özel mülkiyette olsa bile, şehirlerarası ve şehir içi taşımacılığında kullanılan otobüsler için daha avantajlı olan düzenlemelere gerek vardır. Çünkü, bu taşıtlar toplumsal hizmet sağlamaktadırlar. Yolları daha çok aşındıran, trafik kazalarına daha çok sebep olan kamyonlar, II nolu tarifeden de görüldüğü gibi, otobüslere göre % 50 oranında olmak üzere daha az vergilendirilmektedirler. Böyle bir vergilendirme biçimi ise, ayrıca deniz ve demir yolu taşımacılığına aykırı olarak kamyonla taşımacılığı teşvik eder bir niteliktedir.

Motorlu Kara Taşıtları ve Taşıtların Alın Vergisi kanun tasarılarının en önemli bir eksikliği de, vergileme ile akaryakıt tüketimi arasında bir ilişki kurulmamasından doğmaktadır. Gerçekten, her iki kanun tasarısının gerekçelerinde de, taşıtların akaryakıt tüketimini son derece artırdığı ve bu durumun dış ödemeler bilançosunun açık vermesinde önemli bir rolü olduğu vurgulanmaktadır. Ne yazık ki, tasarıda akaryakıt tüketimini kontrol altına alacak bir hükme yer verilmemektedir. Taşıtların silindirinin hacminin artışına bağlı olarak verginin de artanoranlı bir tarife ile uygulanmakta oluşu bu soruna bir yanıt olarak düşünülemez. Şöyleki,

bu nitelikteki arabaların sayısı toplam taşıtların sayısı içinde önemli bir yer tutsa bile, sahipleri ödedikleri vergileri kolayca yansıtabileceklerinden artan oranlı tarife pek etkin olamayacaktır.

Yansıma mekanizmasının varlığı ayrıca lüks otomobil sayısını azaltma yönünden de etkin olamayacaktır. Haksız aşırı kazançlar var oldukça, lüks otomobil talebi de artmaktadır. Öte yandan, lüks otomobil sayısını sınırlandırıcı nitelikte çıkarılan kararname-ler de bu konuda etkin olamamıştır. Yurt dışına geçici görevlerle giden yüksek dereceli memurların lüks otomobil getirebilmelerine, dolaylı da olsa olanak sağlayan hükümlerden başka kimseler de yararlanabildiklerinden, bu konuda kesin hükümler konulmalıdır. Yani, lüks oto kullanımı ağır vergi oranları yerine ithalinin tamamen yasaklanması biçiminde düzenlenmelidir.

Akaryakıt tüketimine gelince; silindir hacmi büyüdükçe verginin artan oranlı bir tarifeye uygun olarak artmakta oluşunun tüketimi kontrol yönünden etkin olamayacağını yukarıda açıklamıştık. Bu konuda uygulanacak olan en etkin önlem, bizce «Akaryakıt Tüketim Vergisi» adıyla başka bir verginin konulmasıdır. Bu verginin en üstün yönü, taşıt kullanımının topluma yaydığı olumsuz dışsal ekonomileri daha etkin bir biçimde önlemesiyle ilgili bulunmaktadır. Gerçekten seyahat etmek istedikleri her km. onların akaryakıtta olan taleplerini en iyi bir biçimde yansıtmaktadır. Böylece, seyahat süresi arttıkça akaryakıtın alternatif maliyeti de o derece yükselecektir. Ancak, böyle bir vergi uygulandığında kişilerin keyfi olarak yol açtıkları akaryakıt tüketimi azalmaktadır.

Öte yandan, akaryakıt tüketimi ile taşıtların topluma yaydıkları dışsal ekonomi arasında yakın bir ilişki vardır. Ne kadar az akaryakıt kullanılırsa, taşıtın topluma yaydığı trafik kazası, ölüm, hava kirlenmesi ve tıkanıklık gibi olumsuz dışsal ekonomiler de o derece azalacaktır. Akaryakıt Tüketim Vergisinin sadece bu niteliği, böyle bir vergiye ülkemizin şiddetle gereksinme duyduğunu göstermektedir. Gerçekten, yukarıdaki yasalarda arabası olan bir kimseyi fazla seyahatten alıkoyacak etkin bir hüküm yer almamaktadır.

E. MOTORLU KARA TAŞITLARI VERGİSİ

Uygulamadaki Durum

15 senedir uygulanmakta olan bu vergide şimdiye kadar hiç

bir değişiklik yapılmadığından, şu olumsuz durumlarla karşılaşılmaktadır.

— Motorlu Kara Tařıtları Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1964 de % 0,56 iken, 1977 de yaklařık olarak % 0,18 e dūřmūřtur (1).

— Bu vergiye iliřkin olarak konulan yasal hūkūmler yetersiz olduęundan tahakkuk eden verginin ancak yarısı tahsil edilebilmiřtir. Őrneęin, 1977 senesinde tahakkuk eden MKTV nin ancak % 49 u tahsil edilmiřtir (2).

— Buna karşılık, verginin yasaladığı 1963 senesinde 237.893 olan taşıt sayısı, en az % 500 oranında artarak, 1977 senesinde yaklaşık olarak 1.393.602 ye yūkselmiřtir.

— Tařıt sayısındaki bu anormal sayılacak dūzeydeki artıř ise, ekonomiye ve topluma Őnemli maliyetler yūklemiřtir. Bunların Őnemli olanlarını řöylece sıralayabiliriz.

1. Trafik kazaları Őnemli ölçūde artarak, senede ortalama 6.000 can kaybına ve milyarları ařan mal kaybına yol açmaktadır.

2. Karayolu taşımacılığı teşvik edildiğinden ve bu alanda maliyetler demiryolu ve denizyolu taşımacılığına kıyasla daha pahalı olduğundan; ekonomik kalkınma olumsuz yōnden etkilenmiştir.

3. Bir çok yerleřim bōlgelerine henūz yol yapılmamıřken, bazı būyūk řehirler ekspres yollarla baęlanmaya çalıřılmaktadır.

4. Özel oto sayısındaki artış şehir içinde trafik tıkanıklığına yol açarak, kitle taşıma araçlarının da etkinliğini azaltmıştır.

5. Motorlu taşıtların artıkları Őnemli ölçūde evre kirliliğine yol açmıştır.

6. İzmit gibi bazı kentlerde ise, tařıtların yarattıęı gūrūltū, 100 desibel'in de ūstūne çıkararak, teorik olarak bu bōlgeler yařanamaz hale gelmiřtir.

7. TIR taşımacılığı kaçakçılığı artmıştır.

(1) Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun Tasarısı ve Plan Komisyonu Raporu, 12.4.1978, s. 2.

(2) s. 3.

8. Taşıt sayısındaki artış yolların bakım ve tamir giderlerini de önemli ölçüde artırmıştır.

9. Yayaların yürümesi için yapılan yollar, park yeri olarak özel otolar tarafından kullanılmaktadır.

10. Kişiler, enflasyona karşı korunmak için bir servet unsuru olarak gördükleri bu araçlara yatırım yapmaktadırlar. Bu nedenle, taşıt fiyatı yükselerek araçların haksız kazanç elde etmelerine yol açılmıştır.

T a s a r ı

Net ağırlık ve istiyab haddi gibi uygulamada önemli sorunlar yaratan ölçülerin yerine, silindir gücü ve motor gücü gibi objektif ölçüler getirilmiştir. Vergi tarifesi ise, dört ayrı tablo halinde yeniden düzenlenmiştir. Bu tabloların düzenlenmesinde; taşıtın motor silindir hacmi (m³), motor gücü (BG) ve yaşı esas alınmaktadır.

I sayılı tarifeye göre; otomobil, kaptı kaçtı, panel ve arazi taşıtları aşağıdaki tabloya göre vergilendirilir.

<i>Motor silindir hacmi</i>	<i>cm³ için ödenecek vergi</i>	
	<i>en az</i>	<i>en çok</i>
İlk 1000 cm ³	2 TL.	10 TL.
sonra gelen 300 »	4 TL.	20 TL.
» » 400 »	8 TL.	40 TL.
1700 cm ³ den sonra gelen her cm ³ için	10 TL.	50 TL.

II sayılı tarifeye göre; Taksi olarak kullanılan ve 1 sayılı tarife dışında kalan diğer motorlu kara taşıtları (minibüs, kamyonet, otobüs, kamyon ve çekici gibi) bu tarifeye göre vergilendirilir. Bu tarifenin en önemli özelliklerini şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Bir özel oto taksi olarak kullanılırsa; yukarıdaki 1 nolu tabloya göre hesaplanan vergisine kıyasla şimdiki durumda ortalama % 25 dolayında vergi tasarrufu sağlanmaktadır.

2. Kamyon, kamyonet ve çekiciler ilk 2.000 cm³ motor silindir hacmi için, cm³ başına en az 1.5 ve en çok 7.5 TL. vergi ödeyeceklerdir.

3. Minibüs ve otobüsler ise; yine ilk gelen 2.000 cm³ motor silindir hacmi için cm³ başına en az 2.5 TL. ve en çok 12.5 TL. vergi ödeyeceklerdir.

III. nolu tarifeye göre; içten ve dıştan takma motorun motor gücü (BG) esas alınarak, vergisi saptanır. Örneğin, 50 BG ne kadar olan bir motorun her motor gücü başına en az 75 ve en çok 375 TL. vergi ödenir.

IV. nolu tarife ise; yolcu ve yük taşımaya mahsus triportör ve motosiklet ile tekerlekli traktörler için uygulanır. Ancak, bu tarifeye göre vergi miktarı maktu tarifeler biçiminde uygulanır. Örneğin, 50 cm³'e kadar motor silindir hacmi olan bir triporter ve motosiklet için en az 180 ve en çok 900 TL. vergi alınır.

D e ğ e r l e n d i r m e

Tasarıda yer alan I nolu tarife, özel otomobil kullanımını sınırlamak için bunların vergisini diğerlerine göre artırmaktadır. Tasarıya göre bu hadler lüks otomobiller ile trafik şube veya bürolarında kendisi, eş ve çocukları adına bu tarife kapsamına giren birden çok taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek kişilerin sahip buldukları tüm taşıtlar için % 50 zamlı olarak uygulanır denilmektedir.

Çok çarpıcı görünen bu maddeye göre lüks otomobil kullanımının önlenmesi oldukça güçtür. Lüks otomobili kullanan kimse- nin ekonomideki yeri nedeniyle, ödediği vergiyi yasal olarak ürettiği malın fiatı içinde tüketicilere yansıtması oldukça kolaydır. Bu nedenle, verginin önleyici tesiri dar gelirli oto sahipleri üzerinde daha etkin olarak işler. Ayrıca, madde bir allenin birden çok lüks ctoya sahip olabileceğini zimmen kabul etmektedir. Halbuki, lüks bir otunun daha çok akaryakıt tükettiği; büyüklüğü nedeniyle daha fazla yer kapladığı için tıkanıklık ve trafik kazalarına daha çok sebep olduğu gözönünde bulundurulduğunda kullanımı yasaklanmalıdır. Ancak, vergiyi yansıtabilmesi nedeniyle sözkonusu vergi yüksek gelirliilerin oto kullanımını etkilemediği halde; düşük gelirliilerin mülkiyet hakkını sınıflandırmaktadır.

Mülkiyet hakkı anayasaya göre esas olmakla birlikte, toplum yararı sözkonusu olduğunda yine anayasaya göre sınırlandırılabilir. Ancak, yukarıda 10 madde olarak sıraladığımız olumsuz faktörler vergi önlemleriyle kolayca ortadan kaldırılamaz. Bu olumsuz faktörlerin ortadan kaldırılması için vergi politikası önlemleri dışında başka önlemlere de başvurulması gerekir. Bu konuda alınacak ilk önlem, oto sayısının sınırlandırılması biçiminde üretim seviyesinin Türkiye koşullarına uygun olarak planlanmasıdır. İkinci önemli önlem ise, özel taşımacılıktan kitle taşımacılığına kayılması ile ilgili bulunmaktadır.

Bu açıdan tasarı değerlendirildiğinde, kitle taşımacılığı yönünden de olumsuz hükümler taşımaktadır. Bilindiği gibi, şehirlerarası taşımacılıkta kullanılan otobüsler de esasında birer kitle taşıma aracı olarak düşünülebilir. Gerçekten, otobüs özel mülkiyette olsa yine de kamu yararı sağlamaktadır. 40 kişilik bir otobüs 40 adet özel otonun görevini yapan ve topluma önemli dışsal ekonomi veya kamu yararı sağlar. Toplumun böylece sağladığı ekonomi, 40 özel otonun taşıma giderleri eksi 1 otomobilin taşıma giderleri biçiminde yaklaşık olarak gösterilebilir. Bunun ötesinde toplum ayrıca, tıkanıklıkta benzin tüketiminde, kaza sayısında ve çevre kirlenmesinde azalma biçiminde para ile ölçülemeyen daha bir çok dışsal ekonomiler elde etmektedir. İşte uygulanacak vergi politikası topluma yayılacak olan bu dışsal ekonomileri veya kamu yararını en üst düzeye çıkaracak biçimde saptanmalıdır. Bunun için ise, özel oto üretimini sınırlandırarak kitle taşımacılığı geliştirmelidir.

Toplum yararı sözkonusu olduğunda, bu bakımdan çok olumsuz bir faktör olan kamyonlar, otobüslere göre daha az vergilendirilmektedir. İstatistikler değerlendirildiğinde, kamyonların kazalara yol açma bakımından başta geldikleri kolayca görülür. Bu taşıtlar ayrıca çevreye daha çok kir ve gürültü yayarlar. Öteyandan, deniz ve demiryolu taşımacılığına kıyasla taşıma maliyetleri daha yüksektir. Topluma verdikleri bu olumsuz dışsal ekonomiler gözönünde bulundurulursa, kamyonların vergisinin daha yüksek olması gerekmektedir. Veya, kitle taşımacılığının önem kazanması oranında üretimlerinin durdurulması gerekmektedir.

F. DIŞ SEYAHAT HARCAMALARI VERGİSİ

1974 yılından beri uygulanması durdurulmuş bulunan bu vergi, turizm giderlerinin turizm gelirlerinden bazı seneler için daha fazla olması ve dış ödemeler bilançosunun devamlı açık vermesi nedeniyle, 1978 senesinde tekrar uygulamaya konulmuştur. Ancak, uygulanmakta olan bu vergiyi günün koşullarına uydurabilmek için tasarı bazı düzenlemeler getirmektedir. Bunlar:

Vergi, yurt dışına yapılacak seyahatler için maktu ve döviz tahsisleri üzerinden nisbî olarak hesaplanmaktadır. Buna göre; yurt dışına yapılacak seyahatler için kişi başına ödenecek maktu vergi en az 1.000 ve en çok 20.000 TL. (Kıbrıs içi bu miktarların yarısı) dır. Dış seyahatler için tahsis olunan döviz üzerinden alınacak olan verginin oranı ise, en az %1 ve en çok %50 dir. Maktu ve nisbi oranlar en az ve en çok sınırlar içinde Bakanlar Kurulu tarafından saptanır. Böylece, yolcu ve bagaj üzerinden vergi alınması esası terkedilerek daha gerçekçi bir yöntemle başvurulmaktadır. Öte yandan yolcu biletlerinin yurt dışından gönderilmesi veya özel oto ile yurt dışına çıkılması durumlarında olduğu gibi vergi kaybına yol açan uygulamalara da son verilmek istenmiştir. Verginin tahsili sorumsuz seyahat acenteleri yerine bankalara verilmiştir.

G. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU

Beledieyler genellikle bölünebilir (pazarlanabilir) ve yarı bölünebilir nitelikte kamusal mal ve hizmet üretirler. Bu nedenle, kollektif ve özel ihtiyaçların giderilmesi konusunda merkezi yönetim kadar yerel yönetim birimlerinin de önemli rolü vardır. Ancak, ülkemizde belediyelerin bu önemli fonksiyonuna uygun olarak kendilerine gerekli finansman olanaklarının sağlanmadığını görürüz. Bu konuda - tasarı, belediye hizmetlerinin finansmanına için

- 1) Temizleme ve aydınlatma harcı
- 2) Geçici Oturma Vergisi
- 3) Mersin ve Yarımca belediyelerinin rafinelerinden satılan akaryakıttan alınan verginin nüfus oranına göre belediyelere dağıtılması,
- 4) Tabela ve ünvan vergisi,
- 5) İlân ve reklam vergisi,

- 6) Para cezaları,
- 7) İşgâl harcı,
- 8) Küçük deniz Nakil Vasıtaları Resmî

bu sayılan vergi, harç, resim ve para cezalarına ilişkin yeni düzenlemeler getirmekte; bazı resim, harç ve cezaları artırmaktadır. Ancak, çok önemli kollektif ve özel mal ve hizmet üreten belediyeler için bu finansman kaynakları köklü ve yeterli bir çözüm getiremeyecektir. Bu konuda gelişmiş batı ülkeleri daha etkin finansman kaynaklarına başvurmuşlardır. Bu ülkelerde özellikle emlak değeri üzerinden alınan vergi tamamen belediyelere gitmektedir. Örneğin, ABD de büyük şehirlerde bu vergi %5.5 oranı ile alınmaktadır. Bundan başka, kara yolu kullanımından alınan ücretler de bu ülkelerde önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktadır.

H. VERGİ USUL KANUNU

Yasa tasarısı ile Vergi Usul Kanunda aşağıdaki değişiklikler yapılmaktadır:

1. VUK nun 5 nci maddesinde yapılan bir değişiklikle, bir sosyal otokontrol aracı olarak mükelleflerin vergi dairelerine bildirdikleri matrah, gider bildirimi ve ödenilen vergilere ilişkin bilgilerin ilân edilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Yapılan bu değişiklikle vergi kaçakçılığının önlenmesi için kamuoyunun sözkonusu bu otokontrol desteğinin sağlanması istenilmektedir. Ancak, vergi kaçırmayı adet haline getirmiş olan bir vergi mükellefi için bu önlemin etkin olacağı oldukça şüphelidir.

2. Uygulamada inceleme elemanlarının etkinliklerini azaltan en önemli engel, resen vergi tarhi sırasındaki takdir komisyonlarının oynadıkları olumsuz rol olmaktadır. Yapılan değişikliğe göre, vergi incelemesi sırasında vergi ziyanının bir raporla saptanması durumunda, takdir komisyonundan bir karar alınması beklenmeden mükellefe vergi salınması olanağı getirilmektedir. Böylece, verginin tarhinin gereksiz yere geciktirilmesi önlenmektedir.

3. Tasarı vergi tebliğini kolaylaştıracak olan bazı düzenlemeler yapmaktadır. Uygulanmakta olan VUK na göre, tebliğ yapılacak olan kimseler oldukça sınırlı tutulmaktadır. Yapılan değişikliğe göre, mükellef ile birlikte oturanlara ve işyerinde çalıştırılan kimselere tebliğ yapılabilmesi olanağı sağlanmaktadır. Öte yandan tebliğin yapılmasına ilişkin yöntemlerde de önemli değişiklikler

yapılmıştır. Mükellefin gösterilen adreste bulunmaması ve tebliğ evrakının alınmaması durumlarında; zabıtaya veya muhtara evrakın teslim edilmesiyle ve mükellefin kapısına bildirinin asılmasıyla tebliğ yapılmış sayılmaktadır. Böylece, 7201 sayılı Tebligat Kanununa paralel bir biçimde getirilen hükümlerle, tebliğ evrakının alınmamasından doğan sorunlara çözüm getirilmiş bulunmaktadır.

4. Vergi incelemesine ilişkin olarak tasarı, inceleme elemanlarının mükellefin ödemesi gereken vergiyi saptaması sırasında her türlü delilden yararlanması olanağını tanımaktadır. Öte yandan, Bankalar Yeminli Murakıpları ve yardımcılarının da vergi incelemesi yapabilecekleri kabul edilmektedir. Ancak, bu elemanlar Bankalar Kanununun 61. nci maddesinde yazılı olan görevleri ile ilgili olarak vergi incelemesi yapabileceklerdir. Tasarı ayrıca, Maliye Bakanlığının gerektiğinde vergi dairelerinde kurulacak olan denetim birimlerinde görevli bulunan memurlara geçici olarak vergi inceleme yetkisinin verilmesini de öngörmektedir. Böylece, vergi inceleme elemanlarının sayıca yetersizliğine bir çözüm getirilmektedir. Tasarı, vergi denetimine ilişkin olarak merkezi bir istihbarat arşivinin kurulmasını öngörmektedir. Bu kuruluşun görevi, Maliye Bakanlığı, bankalar, sigorta şirketleri ile gerçek ve tüzel kişilerden sistematik olarak bilgi istemesi ve bunları sınıflandırarak vergi denetimi amacıyla kullanması biçiminde saptanmıştır.

5. Tasarı, defter tutma bakımından tüccarların sınıflandırılmasına ilişkin olarak, 177 nci maddedeki hadleri yükseltmektedir. Buna göre, 1 nci sınıf tüccar olabilmek için;

— Yıllık alım tutarı 1.000.000 ve yıllık satış tutarı 1.000.000 TL. ya

— gayrisafi iş hasılatı 200.000.— TL. ya

— yukarıdakilerin birlikte yapılması durumunda gayri safi iş hasılatı 5 katına ve satış tutarı da 1.000.000.— TL. ya

çıkartılmaktadır. Böylece, enflasyon nedeniyle gerçekte 2 nci sınıf tüccar olan bir mükellefin blanço esasına tabi olması gibi bir sorun çözümlenmek istenmiştir.

6. Tasarı, defter ve isbat edici vesikalarla ilgili olarak önemli yenilikler getirmektedir. VUK na göre perakende satış yapan tüccarlar

carlar ile hizmet işletmeleri günlük hasılatlarını belirtecek bir defter tutmamaktadırlar. Önemli ölçüde vergi ziyasına yol açan bu durumu önlemek için tasarı, perakende satış yapanların günlük satış veya hasılatlarını yazacakları bir defter tutmalarını öngörmektedir. Bu defter de tasdik tabidir. Tasarı ayrıca, günlük satış hasılatı defteri ile serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda olanların bu defterlere yazılması gereken işlemlerini aynı gün içinde kaydetmek zorunda olduklarını hükme bağlamaktadır. Uygulanmakta olan VUK isbat edici verika ve belgelere ilişkin olarak oldukça yetersiz hükümleri içermektedir. Vergi ziyasına yol açan bu eksiklik tasarı ile isbat edici vesika ve belgelere seri ve sıra numarası verilmesi zorunluluğu getirilerek çözümlenmektedir. Tasarı ayrıca belge düzenlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığına tam yetki vermektedir.

7. Tasarı, «vergi değeri» kavramını açıklığa kavuşturmaktadır. Emlâk Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artışı vergilerinde rayiç bedelin esas olacağını vurgulamaktadır.

8. Vergi cezaları konusunda da yeni esaslar getirilmektedir. Hileli vergi suçunun işlenmesinde muhasebecinin yardımının söz konusu olması durumunda, 347 nci maddede yazılı ceza 2 kat olarak uygulanacaktır. Tasarı, maktu cezaları 10 kat artırmaktadır. Bu artış şu durumlarda sözkonusudur:

- 344 ncü maddede yer alan ve kastın varlığı için karine sayılan 10.000 ve 2.000 lira için,
- 345 nci maddedeki kaçakçılık suçu için verilecek olan cezaların en az haddi olan birinci sınıf tüccarlar için 2.500; İkinci sınıf tüccarlar için 1.000 ve diğerleri için 100 lira,
- 352 nci maddede yer alan I-IV nci derece usulsüzlük cezaları için,
- 361 de yer alan bilgi vermekten çekinenler için uygulanacak olan cezalar için verilen para cezası 5 kat arttırılmaktadır. Alış bilgesi olmadan mal bulunduran işletme sahipleri tasarıya göre «hileli vergi suçuna teşebbüs» suçunu işlemiş sayılmaktadırlar. Bu maddede vergi ziyasını ve kaçakçılığı önemli ölçüde önleyecek bir yaptırım gücüne sahip bulunmaktadır.

Tasarı vergi cezalarının kesinleşmesine ilişkin olarak ta önemli hükümler getirmektedir. Mükellefin haksız yere itirazda bulun-

masını önlemek için, haksız çıkılan miktar için gecikme faizi alınması öngörülmektedir. Öte yandan ayrıca, hesaplanan vergilere yapılan itirazın verginin tahsilini durduramayacağı hükmü getirilmektedir.

Takdir komisyonuna başvurmanın ceza zamanaşımını durduracağı ilkesi kabul edilmiştir. Kusur cezasında da zamanaşımı süresi 5 seneye çıkarılmaktadır.

Tasarı ile «uzlaşma» kurumunun kapsamı daha da genişletilmektedir. Vergi inceleme elemanının daveti ile tarhtan önce mükellefle uzlaşmaya gitme olanağı sağlanmak istenmektedir. Böylece, vergi ihtilâflarının çok önemli bir kısmı daha başlangıçta çözümlenebilecektir. Bu konuda atılan önemli başka bir adım da, VUK 392 nci madde tarafından düzenlenen kesin itirazın kapsamı ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergi ve cezaları da içerecek biçimde yaygınlaştırılmış bulunmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME

Tasarı uygulanmakta olan vergi kanunlarına ilişkin olarak, önemli sayılabilecek bazı yenilikler getirmektedir. Ancak, vergi adaletini ve vergilemede etkinliği sağlayacak olan bazı modern vergileme yöntemlerini kapsamaması, tasarının başarı şansını azaltmaktadır. Tasarıda gözönünde bulundurulmasının yararlı olacağına inandığımız bu eksiklikleri şu şekilde özetleyebiliriz.

1. En az geçim indirimine ilişkin olan düzenlemeler yeterli değildir. Şöyleki, gelir vergisinden en az geçim indiriminin vergisinin indirilmesi, ücretlilerin vergi yükünü zannedildiği kadar azaltmamaktadır. Gerçekten, böyle bir yöntem başvurulması en az geçim indiriminin felsefesine aykırı bulunmaktadır. Bu konuda 1970 senesinden beri A.B.D. nde uygulanmakta olan Negatif Gelir Vergisi (Negatif Income Tax) nin örnek olarak alınmasının daha yararlı olacağına inanmaktayım. Gerçekten, bu yeni vergi anlayışı en az geçim indiriminin karşılığı olan vergi matrahını elde edilen gelire bağlı olarak vergiden daha sistemli ve adil bir biçimde istisna etmektedir.

2. Dolaylı vergilerin düşük gelirli için artan oranlı bir tarife dönüşmesi vergi adaletini önemli ölçüde sarsmaktadır. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %50 nin üstünde

olduğu hatırlanırsa, ülkemizdeki vergi adaletizliğinin ne kadar yaygın olduğu kolayca görülebilmektedir. Son senelerde, yine ABD de bu tür vergilerin olumsuz etkilerini bir dereceye kadar ortadan kaldıracak olan bazı yöntemler uygulanmaya başlanmıştır. Gider Vergilerinin iadesi olarak anılan bu yöntem göre; düşük gelirli vergi mükelleflerinin eğitim, sağlık ve yiyecek gibi mal ve hizmetler için yaptıkları harcamaların ve hizmetler için yaptıkları harcamaların vergisi sene sonunda kendilerine iade edilmektedir. Söz konusu vergi iadesinden yararlanmak isteyen vergi mükellefi bu tür harcamalarının belgelerini saklayacağından, böylece bu yöntem çok etkin bir oto kontrol aleti olmaktadır.

3. Gelir vergisi oranları çeşitli vergi dilimleri için vergi adaletini tamamen bozacak bir biçimde saptanmıştır. Bu konuda ABD gelir vergisi sisteminin daha adil bir biçimde hazırlandığını yukarıda ayrıntılı olarak açıklamış bulunuyoruz. Bu nedenle, tasarının düşük gelir dilimlerinde vergi yükünü düşük; yüksek gelir dilimlerinde ise ortalama %60 den %65 e yükseltmesi, vergi adaletinin sağlanması yönünden sadece biçimsel olarak geçerli olmaktadır. Gerçekten, gelir vergisinin önemli ölçüde yine tüketiciye yansıtıldığı da hesaba katılırsa, tasarının bu bakımdan da yetersiz olduğu görülecektir.

4. Malî Denge Vergisi yönünden tasarının bir değişiklik yapmamaktadır. Böylece, haksız bir uygulamaya yer verilmektedir. Bu vergi, belli gelir düzeyinin üstünde gelir elde edenlere satılan tasarruf bonolarının sonradan vergiye dönüşmüş halidir. Bu nedenle, Anayasa'da yer alan Ödeme Gücü İlkesine aykırıdır. Verginin ücretliler üzerinden tamamen kaldırılması gerekir.

5. Vergi oranınının 5, 10, 15, gibi 5 ve 10 nun katları olarak hazırlanması, vergi adaletinin sağlanması yönünden son derece sakıncalıdır. Gerçekten 12 tane vergi oranından sadece 2 tanesi (%68 ve 72) bu kurala uymamaktadır. Daha adil bir vergi oranı seti için 10, 11, 13, 17, 23, 30, 38 gibi bir artan oranlı tarifenin hazırlanması gerekir. Böylece, fakirin en son lirasının faydası ile zengin'in en son lirasının faydasının aynı olmadığı gerçeği vergi alanında daha kolayca yansıtılacaktır.

6. Tasarın Kurumlar Vergisi ve ilişkin düzenlemeleriyle de, vergi adaletini sağlayıcı hükümler getirmemektedir. Şöyleki, Batıda ortalama %50 den aşağı olmayan Vergi oranı sadece %5 arttı-

rılarak %30 a çıkarılmaktadır. Kurumlaşmayı teşvik etmek ve sermaye piyasasını geliştirmek amacıyla konulan bu ayrıcalık, şimdiye kadarki uygulamaya göre tamamen başarısız olmuştur. Gerçekten, kurum sayısı artmış ancak yatırımlara kanalize edilen sermaye hiç değişmemiştir. Çünkü, uygulama sadece sırf vergi tasarrufu sağlamak amacıyla kurulan aile şirketlerini teşvik etmiş ve önemli ölçüde vergi kaybıyla karşılaşılmasına yol açmıştır. Geçmişteki bu başarısız uygulama gözönünde bulundurularak, bu verginin gelir vergilerine dönüştürülmesinin daha yararlı olacağına inanmaktayız. Bu verginin hiç olmazsa sadece olumlu dışsal ekonomi yaratan ekonomik uğraşılara ve kooperatiflere uygulanması daha yararlı olacaktır.

7. Katma Değer Vergisine geçişin bir aşaması olarak düşünülen İşletme Vergisi de, vergi adaletini bozucu ve önemli vergi kaybına yol açıcı bir niteliktedir. Vergi kapsamının çok dar tutulması devleti önemli bir vergi gelirinden mahrum bırakmaktadır. Batıdaki işletme vergisi uygulamasına göre; yiyecek ve ilaç dışında kalan bütün mal ve hizmetler bu vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak, verginin düşük gelirli kişiler üzerindeki olumsuz etkileri, tüketim vergilerinin iadesi biçiminde bunlara geri ödenmektedir. Verginin tasarıya göre bazı eğlence yerleri için yüksek oran saptanmasında, düşük gelirli kişiler aleyhine olmaktadır. Çünkü, böyle bir durumda sadece yüksek gelirli kişiler eğlence hizmetlerinden yararlanma olanağına sahip olmaktadır. Bütün bu olumsuz durumları ortadan kaldırmak için vergi, her türlü mal ve hizmetler için ortalama %5 oranında uygulanmaktadır.

8. Tasarıya göre lüks otomobil kullanımı vergi politikası önlemleriyle sınırlandırılmak istenmektedir. Ancak, lüks otomobil sahibi mükellefler genellikle yüksek gelir dilimlerinde bulunduklarından, bu nedenle ödedikleri vergiyi tamamen yansıtma olanağına sahiptirler. Öte yandan olumsuz dışsal ekonomilere yol açan taşıt kullanımı vergisel önlemlerle çözümlenmemektedir. Bunun için ülke koşullarına uygun düzeyde taşıt üretimi esas alınmalıdır. Özel taşımacılık yerine kitle taşımacılığına ağırlık verilmesi, bugün herkesin kabul ettiği bir gerçektir. Ancak, tasarı bu konuda gerekli düzenlemeleri getirmemiştir. Bunun için kitle taşımacılığında kullanılan belediye otobüsleri ile şehirlerarasında işleyen özel otobüslere daha düşük bedelle benzin verilmesi gerekir. Böylece ortaya çıkan açık ise, olumsuz dışsal ekonomilere yol açar. Özel

otolara benzin yüksek fiyatla satılabilir. Ayrıca, etkinliği artırmak için tüketilen benzin litresi başına veya seyahat edilen her kilometre için, Akaryakıt Tüketim Vergisi uygulanmalıdır.

9. Diğer vergi yasaları uygun bir şekilde düzenlenmedikçe, Vergi Usul Kanununun iyi bir şekilde düzenlenmesi olanağı yoktur. Usul yönünden yararlı bazı değişiklikleri öngören VUK tasarısının Yeminli Mali Müşavirlik konusunda yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

10. Tasarının en önemli diğer bir eksikliği ise, çeşitli göstergeleri değişen ekonomik koşullara uyduracak biçimde saptanması ile ilgili bulunmaktadır. Göstergeler genellikle maktu (belli bir miktar) olarak belirlenmektedir. Örneğin, uygulamadaki Gelir Vergisi Kanununa göre, en az geçim indiriminin aylık 150 lira olarak saptanan miktarı günümüz koşullarına göre son derece komik kalmaktadır. Aynı şey, telif eserlerinden elde edilen kazançtan istisna edilen 10.000.— TL. olarak saptanan bu maktu tarife içinde geçerli bulunmaktadır. Halbuki tarifenin bu şekilde saptanması yerine daha gerçekçi olan kriterler esas alınabilir. En az geçim indirimi için, hersene için hesaplanan konut, sağlık, eğitim, taşıma ve yiyecek harcamaları toplamı esas alınabilir. Telif eserler için ise; miktarı enflasyona göre değişen belli bir gelir esas alınabilir. Örneğin, 1 nci derecedeki memur maaşının %50 si tutarındaki telif kazançları vergiden istisna edilebilir.

Bütün bu eksiklikler gözönünde bulundurulduğunda, vergi düzeni ekonomik ve sosyal alandaki gelişmelere daha kolay bir biçimde uyacaktır. Aksi takdirde, bir kaç senede bir değiştirilebilen vergi yasaları ile vergi adaletsizliğine çözüm bulabilme olanağı ortadan kalkacaktır.