



# VERĐİ REFORMLARI VE ÖNERİLER

**Prof. Dr. Murat BATI**

Ondokuz Mayıs Üniversitesi  
Ali Fuad Başğıil Hukuk Fakóltesi  
Mali Hukuk Ana Bilim Dalı

EYLÜL 2023

ANKARA

Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 417

*Vergi Reformları ve Öneriler*

Bu kitapta ifade edilen görüşler, yazarın kişisel görüşleri olup Türkiye Barolar Birliğinin kurumsal görüşü olarak değerlendirilemez.

© Türkiye Barolar Birliği  
Eylül 2023, Ankara

Türkiye Barolar Birliği  
Ođuzlar Mah. Barış Manço Cad.  
Av. Özdemir Özok Sokađı No: 8  
06520 Balgat – ANKARA

Tel: (312) 292 59 00 (pbx)  
Faks: 312 286 55 65  
[www.barobirlik.org.tr](http://www.barobirlik.org.tr)  
[yayin@barobirlik.org.tr](mailto:yayin@barobirlik.org.tr)

# İÇİNDEKİLER

<b>Ön Söz</b>	<b>7</b>
<b>Kısaltmalar Listesi</b>	<b>9</b>
<b>Birinci Bölüm</b>	
<b>Temel Kavramlar</b>	<b>11</b>
1. Genel Olarak Vergi Kavramı	11
2. Vergi Reformu Kavramı	15
2.1. Hukuki Güvenlik İlkesine Uygun Olmalı	16
2.2. Eşitlik İlkesine Uygun Olmalı	17
2.3. Ölçülü Olmalı ve Mülkiyet Hakkını İhlal Etmemeli	18
<b>İkinci Bölüm</b>	
<b>Tarihsel Süreç</b>	<b>21</b>
1. Vergi Reformlarına İlişkin Tarihsel Süreç	21
1.1. Cumhuriyet Dönemi	21
1.2. Vergi Reform Komisyonu	22
1.3. Yirminci Yüzyılın Son Çeyreği	24
1.4. 2000 Yılı Sonrası	26
1.4.1. Özel İletişim Vergisi Getirildi	26
1.4.2. Özel Tüketim Vergisi Getirildi	26
1.4.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Kuruldu	27
1.4.4. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yürürlüğe Girdi	27
1.4.5. Asgari Geçim İndirimi Getirildi	28
1.4.6. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kuruldu	28
1.4.7. Dijital Hizmet Vergisi Getirildi	29
1.4.8. Konaklama Vergisi Getirildi	30
1.4.9. Değerli Konut Vergisi Getirildi	30

1.4.10. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Kazançları Gelir Vergisinden İstisna Edildi	30
1.4.11. Asgari Ücret ve Asgari Ücrete Kadar Olan Ücretler Gelir Vergisinden İstisna Edildi	31
1.4.12. Vergi Ceza İhtisas Mahkemeleri Kuruldu	32
1.4.13. Vergi Kaçakçılık Suçlarına (VUK m. 359) Etkin Pişmanlık ve Zincirleme Suç Müessesesi Getirildi	32
1.4.14. Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ek Vergi (Deprem Vergisi) Getirildi	33
1.4.15. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Getirildi	33

### **Üçüncü Bölüm**

#### **Vergi Reform Önerileri**

1. Genel Olarak	35
2. Dolaylı Vergilerin Payının Azaltılmasıyla Alakalı Öneriler	35
3. ÖTV ile Alakalı Öneriler	37
3.1. ÖTV'nin Kapsamının Genişletilmesi	38
3.2. ÖTV Tarife Yönteminin Değiştirilmesine İlişkin	39
3.3. ÖTV Üzerinden KDV Alınmasına İlişkin	42
4. Çevreye Duyarlı Vergilemeyle Alakalı Öneriler	43
5. Katma Değer Vergisiyle Alakalı Öneriler	43
6. Gelir Vergisi Kanunu'nun Kapsamının Genişletilmesiyle Alakalı Öneriler	46
7. Ücret ile Alakalı Öneriler	47
7.1. GVK m. 23/18'de Belirtilen İstisna Uygulama Yöntemi Değiştirilmeli	47
7.2. GVK m. 23/18'deki İstisna Tutarının Eksik Uygulanması	49
7.3. Ücret Gelirleri İçin %15 Sabit Oranda Vergilendirme Hususu	51
7.4. Ücret Gelirlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilebilmesi Hususu	52
7.5. Asgari Geçim İndirimine Alternatif Bir Gelir Yaratma Yöntemi Geliştirilmeli	52

8. İş Yeri Kira Stopajının Kaldırılmasıyla Alakalı Öneriler	53
9. Enflasyon Etkisini Azaltan Vergileme Anlayışıyla Alakalı Öneriler	55
9.1. Enflasyon Düzeltmesi	56
9.2. Endeksleme	56
9.2.1. Geçici Vergide Endeksleme Yapılması Yönünde Bir Öneri	58
9.2.2. Yıllık Beyan Edilen Ücretler ve Diğer Gelirlere Endeksleme Yapılması Yönünde Bir Öneri	60
10. Vergiye Uyumlu Mükellef Uygulamasının Kapsamının Genişletilmesiyle Alakalı Öneriler	61
11. Vergi Harcamasıyla Alakalı Öneriler	62
11.1. Vergi Harcamalarının Haksız Rekabete Yol Açması Hususu	64
12. Servet Vergileriyle Alakalı Öneriler	65
12.1. Emlak Vergisi Açısından	66
12.2. Değerli Konut Vergisi Açısından	68
12.3. Olası Bir “Boş Ev Vergisi” Uygulamasına İlişkin	69
12.4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından	70
12.5. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından	71
13. Yeni Bir Servet Vergisinin İhdasıyla Alakalı Öneriler	72
14. Gümrük Vergisiyle Alakalı Öneriler	76
14.1. Kapsam Açısından	77
14.2. Gümrük Kanunu m. 234 Açısından	77
14.3. Gümrük Kanunu’nda Yer Alan Kavramların Tanımlanmaması Açısından	78
14.4. Gümrük Vergilerinin Yargıya Konu Edilmesi Açısından	79
15. Vergi Cennetleriyle Alakalı Öneriler	79
16. Matrah Aşındırması ve Kâr Kaydırması Eylem Planıyla (BEPS) Alakalı Öneriler	80
17. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesiyle Alakalı Öneriler	82
18. “Geçici Madde” ile Alakalı Öneriler	84
19. Soyut Norm Denetimiyle Alakalı Öneriler	85
20. Cumhurbaşkanına Verilen Yetkilerle Alakalı Öneriler	88
20.1. Nisbi Oranları Değiştirme Yetkisine İlişkin	89
20.2. Maktu Oranları Değiştirme Yetkisine İlişkin	90

20.3. Kanunilik İlkesine İlişkin	92
20.4. Cumhurbaşkanı Kararlarına İlişkin	93
21. Vergi Aflarıyla Alakalı Öneriler	93
22. Mahkemeye Erişimde Enflasyon Engelinin Kaldırılmasına İlişkin Öneriler	95
23. Vergi Savcılığı Biriminin Oluşturulmasıyla Alakalı Öneriler	97
24. Vergi Denetimiyle Alakalı Öneriler	104
25. Vergi İdaresinin İş Yükünü Azaltmayla Alakalı Öneriler	106
25.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Arbuluculuk Müessesesi Getirilmeli	107
25.2. Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkez ve Taşra Uzmanlarını Daha Etkin Değerlendirilmeli	107
<b>Sonuç ve Genel Değerlendirme</b>	<b>109</b>
<b>Kaynakça</b>	<b>111</b>

## ÖN SÖZ

Cumhuriyetimizin 100. yılına girdiğimiz şu günlerde dönüp geriye baktığımızda ülkemiz vergi sistemi içinde binlerce değişiklik yapılmış; yeni vergiler ihdas edilmiş, mevcut vergi mevzuatına yeni hükümler eklenmiş-kaldırılmış ya da mevcut had ve oranlar değiştirilmiştir.

Ancak yapılan tüm bu değişiklikler, değişikliğin yapıldığı dönemde etkisini göstermiş bazılarının ise olumlu etkisi hâlâ devam etmektedir. Birçoğu ise günümüz sosyal, hukuki, mali ve iktisadi yapıya cevap veremez hâldedir. Hatta bazı faaliyetler hâlâ vergi kapsamına alınamamış olduğundan bir vergi kaybı bulunmaktadır. Vergi kapasitesi olarak adlandırılan bu alanların ivedi şekilde tespiti ve vergi sistemine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan özellikle vergi yargısının işleyişine ilişkin önemli aksaklıklar bulunmaktadır. Söz konusu aksaklıkları ortadan kaldırmak için kapsamlı değişikliklerin yapılması da gerekmektedir.

Bu anlamda kanunların ihdasından, günümüz koşullarına uyumundan, vergi idari birimlerinin ve vergi yargısının aksayan yönlerinin tespit edilip tadil edilmesini kapsayan **reform** kavramı bu eserde vergi hukuku özelinde kaleme alınmıştır.

Bu nedenle **Vergi Reformları ve Öneriler** isimli bu eser reform önerileri ihtiva etmekte ve bu öneriler sunulurken hem hazine hem de yükümlü yararı birlikte gözetilmiştir.

Ülkemiz adına yararlı olacağını düşündüğüm bu eseri sizlerle buluşturan Türkiye Barolar Birliği'nin mümtaz idarecileri ve üyelerine teşekkür ederim.

**Prof. Dr. Murat Batu**

Eylül 2023-Ankara





## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>AİHM</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
<b>AY</b>	: Anayasa
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>BEPS</b>	: Base Erosion and Profit Shifting
<b>BGK</b>	: Belediye Gelirleri Kanunu
<b>BİM</b>	: Bölge İdare Mahkemesi
<b>BKK</b>	: Bakanlar Kurulu Kararı
<b>BSMV</b>	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>Dan.K</b>	: Danıştay Kanunu
<b>EVK</b>	: Emlak Vergisi Kanunu
<b>fk.</b>	: Fıkra
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>ÖTVK</b>	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>s.K.</b>	: Sayılı Kanun
<b>s.s.</b>	: Sayfa Sayısı
<b>SMİYB</b>	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu

<b>ÜFE</b>	: Üretici Fiyat Endeksi
<b>v.b.</b>	: Ve Benzeri
<b>VDB</b>	: Vergi Dairesi Başkanlığı
<b>VDDK</b>	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>VİVK</b>	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>Yİ-ÜFE</b>	: Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

# Birinci Bölüm

## TEMEL KAVRAMLAR

### 1. Genel Olarak Vergi Kavramı

Kamunun normal gelirleri<sup>1</sup> arasında sayılan **vergi**, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ve maliye politikası aracı olarak kullanılan gerek merkezi yönetim gerekse yetki verilen mahalli idareler ve diğer kamu kuruluşları tarafından tahsil edilen hem cebri hem de karşılıksız olan en önemli kamu gelirdir.<sup>2</sup>

Gerek normal dönemlerde gerekse de pandemi, kriz gibi olağan sürecin dışında patlak veren olaylardan dolayı devletler her zamankinden fazla gelire ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle devletler vergilerin yanında harç, resim, patrimuan gelir, parafiskal gelir, fon gelirleri, katılma payı gibi çeşitli isimlerle gelir tahsil ederler. Söz konusu gelirlerin tamamı nitelik olarak birbirlerinden farklıdır.

Örneğin **resim**, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına kamu idarelerince izin verilmesi karşılığında ödenen bedeldir. Karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklı, harçlara benzer bir niteliğe sahiptir.

Öte taraftan toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermek üzere, devletin merkezi veya yerel yönetim birimleri aracılığıyla kamuya arz ettiği mal ve hizmetlere *kamusal mallar/hizmetler* denilmektedir.<sup>3</sup> Tam kamusal mallar devlet tekelinde olup devletin ticari bir amacı olmadan arz ettiği mal ve hizmetlerdir. Tam kamusal mal ve hizmetlerin bir kısmından, faydası bireyler arasında bölünmediğinden, tüm toplum eşit şekilde yararlanır. Bu tarz mal ve hizmetlerin finansmanı vergilerle yapılır. Diğer taraftan bazı mal ve hizmetlerin *-devlet tekelinde olmalarına karşın-* sağladıkları

1 Süreklilik arz eden vergi, resim gibi kamu gelirlerine normal gelir; süreklilik arz etmeyen borçlanma gibi kamu gelirlerine ise olağanüstü gelirler adı verilir.

2 Murat Batı; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2023, s. 415.

3 Abdurrahman Akdoğan; **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.37.

fayda bireyler arasında bölüşülebilir. Yargı, tapu kadastro ve trafik gibi hizmetler bu kapsamda değerlendirilir. Bu şekildeki hizmetlerin finansmanı da vergilerle beraber bu hizmetten yararlananların yararlandıkları ölçüde belirli oran ve miktarda **harç** ile sağlanır.<sup>4</sup>

Ülkemizde **harçlar**, 02.07.1964 tarihinde kabul edilen 492 sayılı Harçlar Kanunu<sup>5</sup> ile düzenlenmiştir. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun konusu, Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre *yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve dışişleri bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçları* 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun konusuna girmektedir.

İlaveten 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmî Gazete'de<sup>6</sup> yayımlanan 2464 sayılı **Belediye Gelirleri Kanunu**'nun ikinci kısmında belediyelerin tahsil edeceği harçlar sayılmıştır. Bu harçlar; *işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, imar ile ilgili harçlar, iş yeri açma izin harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı* şeklindedir.

**Harcamalara katılma payları**, belediyelerin yaptıkları bayındırlık ve altyapı hizmetleriyle imar faaliyetlerinden dolayı bazı kimselerin gayrimenkullerinde oluşan değer artışı üzerinden alınmaktadır. **Örneğin**, ulaşım imkânı olmayan bir dükkânı rahatça ulaşılabilir hâle getirmek için kamu idaresince yol yapılması dükkânın değerini arttırmaktadır. Dükkânın değerinin artmasında sahibinin bir rolü yoktur, değer artışının tek nedeni kamu idaresinin bu hizmeti gerçekleştirmiş olmasıdır. Bu gibi durumlarda kişilerin harcamalara katılmaları öngörülmekte ve bu amaçla konulan yükümlülüğe **harcamalara katılma payı** adı verilmektedir. **Harcamalara katılma payları** 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m. 86 ilâ m. 94 arasında hükmedilmiştir. Belediye Gelirleri Kanunu m. 86'da *yol harcamalarına katılma payı*, m. 87'de *kanalizasyon harcamalarına katılma payı*, m. 88'de *su tesisleri harcamalarına katılma payı* şeklinde üç adet olarak sınıflandırılmıştır.

**Parafiskal gelir** ya da **vergi benzeri gelirler**, kamu kurumu niteliğindeki ekonomik, sosyal ve mesleki kuruluşların, bu kuruluşlara üye kişi-

4 İsmail Türk; **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.66-67.& Halil Nadaroğlu; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım A.Ş. 11. Baskı, İstanbul, 2000, s.47-53.

5 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11743.pdf>)

6 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17354.pdf>

lerden, yine bu kuruluşlara üye kişilere sunacakları hizmetlere karşılık olarak topladıkları prim, aidat vb. şeklindeki gelirlere denilmektedir. Parafiskal gelirler özel kanunlara dayanan özel bir yükümlülük sonucu elde edilirler. Avukatların barolara, mali müşavirlerin odalarına ödedikleri aidat ile SGK primleri parafiskal gelirlere örnek verilebilir.

**Mamelek (patrimuan) gelirler**, karşılığı olan kamu gelirleri arasındadır. Mamelek gelirler, devletin kamu ve özel hukuk kişisi statüsüne sahip olduğu taşınır ve taşınmaz malların haklarının işletilmesinden elde edilen gelirlerdir. Devlete ait yollar, pazar yerleri, hastanelerin hukuki durumlarına göre bunların kiraya verilip kira geliri elde edilmesi ya da bunların Devlet tarafından işletilmesi sonucunda elde edilen gelirler örnek verilebilir.

**Benzeri mali yükümlülükler**, kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınmaktadır. Anayasa m. 73/3 ve 4. fıkralarda “benzeri malî yükümlülükler” şeklinde yer almaktadır. Anayasada nelerin benzeri mali yükümlülük olduğu belirtilmemiştir. Benzeri mali yükümlülük Anayasada belirtilmediğinden, kavramın içine nelerin dâhil olacağı Anayasa Mahkemesi başta olmak üzere içtihatlarla ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle *benzeri bir mali yükümlülüğün* ne olduğu konusunda Anayasa Mahkemesine götürülecek ve çıkacak sonuç ne ise ona göre benzeri bir mali yükümlülük olup olmadığı dikkate alınacaktır. Bu hususta **otantik yorumcu**, Anayasa Mahkemesidir.<sup>7</sup>

Anayasa Mahkemesi, *Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkında Kanun*'un 3'üncü maddesinde *öngörülen bekçi ücretlerini*,<sup>8</sup> *ziraat odaları giriş ücreti ve yıllık aidatını*,<sup>9</sup> *yükseköğrenim ücretlerini*,<sup>10</sup> *baro giriş ve yıllık keseneğini*,<sup>11</sup> *belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularına ilişkin olarak kamu ve özel kişilerin kullanımı için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre “ücret” adı altında alınan bedeli*,<sup>12</sup> *yol, kanalizasyon ve su tesisi için yapılan harcamalara, bu hizmetlerden yararlanacak olan bina ve arsa sahiplerinin katılmalarını öngören harcamalara katılma*

7 **Batı**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.106.

8 AYM'nin, 26.10.1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı

9 AYM'nin, 24.03.1970 tarih ve E.1969/65, K.1970/16 sayılı kararı

10 AYM'nin, 26.03.1974 tarih ve E.1973/32, K.1974/11 sayılı kararı

11 AYM'nin, 03.02.1977 tarih ve E.1976/54, K.1977/8 sayılı kararı

12 AYM'nin 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K. 1987/9 sayılı kararı

paylarını,<sup>13</sup> elektrik enerjisi tarifelerinde yer alan fon payını,<sup>14</sup> Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü döner sermaye bedelini<sup>15</sup> **benzeri mali yükümlülük kabul etmiştir.**<sup>16</sup>

**Ancak** Anayasa Mahkemesi, Ticaret ve Zahire Borsalarının gelirlerinden Ziraat Odaları Birliğine aktarılacak payı,<sup>17</sup> noterlik gelirlerinden pay verilmesini,<sup>18</sup> karayollarından ve köprülerden alınan geçiş ücreti, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, hastane ücretleri gibi bedelleri,<sup>19</sup> sağlık kütüğü primlerini,<sup>20</sup> adli sicil kayıtları nedeniyle alınacak ücretler ile dosya gömleği ücretlerini,<sup>21</sup> özel öğretim kurumlarının ücretsiz öğrenci okutma zorunluluğu,<sup>22</sup> atık su bedelini,<sup>23</sup> sağlık yardımları için sigortalıdan alınan katkı payını,<sup>24</sup> 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu kapsamında yürütülen faaliyetler ve yapılan resmî kontroller karşılığı alınan ücreti<sup>25</sup> **benzeri mali yükümlülük saymamıştır.**<sup>26</sup>

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m. 86 ilâ 94 arasında düzenlenen **harcamalara katılma payları da** Anayasa Mahkemesinin verdiği 28.03.2002 tarih ve Esas No; 2001/5, Karar No; 2002/42 sayılı kararında **benzeri mali yükümlülük olarak sayılmıştır.** Buna göre 2464 sayılı Yasa'nın 86 ilâ 94 arasında düzenlenen **harcamalara katılma paylarının ihdası, kaldırılması ancak kanunla olabilmektedir** sonucu çıkmaktadır.

Yukarıda sınırlı sayıda kamu gelir kalemleri izah edilmeye çalışılmıştır. Bu gelirlere kapsam ve tahsilat tutarı itibarıyla en büyüğü **vergilerdir.** Ancak **vergi** kavramı bazı zamanlarda çok daha genel bir kamu gelir yelpazesi için de kullanılabilir. **Örneğin** 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine **vergi ödevi** başlığı verilmesine karşın bu başlık sadece vergi-

13 AYM'nin 24.11.1987 tarih ve E.1987/19, K. 1989/31 sayılı kararı

14 AYM'nin 28.09.1995 tarih ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı

15 AYM'nin 27.09.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı

16 Mustafa Balcı, **Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması**, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2023, s.76-81.

17 AYM'nin 17.06.1969 tarih ve E. 1968/60, K. 1969/36 sayılı kararı

18 AYM'nin 19.6.1979 tarih ve E.1979/5, K. 1979/29 sayılı kararı

19 AYM'nin 18.02.1985 tarih ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı kararı

20 AYM'nin 19.04.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararı

21 AYM'nin 08.09.1989 tarih ve E.1988/37, K.1989/36 sayılı kararı

22 AYM'nin 12.04.1990 tarih ve E.1990/4, K.1990/6 sayılı kararı

23 AYM'nin 14.02.1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı kararı

24 AYM'nin 15.12.2006 tarih ve E.2006/111, K.2006/112 sayılı kararı

25 AYM'nin 29.12.2011 tarih ve E.2010/80, K.2011/178 sayılı kararı

26 **Balcı**, Kamu İcra, s.82-94.

leri değil resim, harç ve benzeri yükümlülükleri yani kamusal güce dayalı tüm mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesi **vergi**den başka diğer amme alacaklarını da kapsayarak **vergi** kavramını birçok kamu alacağına teşmil etmiştir.<sup>27</sup>

Bu çerçevede devam eden kısımlarda kullanılacak **vergi reformu** ifadesinde geçen **vergi** kavramı bazı kamu gelirlerini de kapsayan **genel bir kavram** olarak kullanılacaktır.

## 2. Vergi Reformu Kavramı

Latince **re** ve **formera** sözcükleriyle oluşan **reforma** kelimesi **yeniden şekillendirme, değiştirme** anlamındadır.<sup>28</sup> İngilizcede **reform**, Fransızcada **reforme** terimine karşılık gelmektedir. Hemen hemen diğer tüm dillerde de aynı harflerle yazılmış<sup>29</sup> ve tüm dillerde **düzeltilme, geliştirmek, yeniden şekillendirmek, ıslah etmek** gibi anlamlarda kullanılmıştır. **Reform** kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde de **düzeltilme** olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda **reform** kelimesinden **olan bir şeyi yeniden biçimlendirmek, ıslah etmek, değiştirmek** ya da **geliştirmek** anlamlarını çıkarmak doğru olacaktır.

Diğer taraftan kamu gelir ve giderleri ile kamu bütçesine ilişkin kurallar bütünü olarak tanımlanan ve kamunun hem gider hem de gelir kanadını bir bütün olarak tesis eden, kamu borçlanmasını da kapsayan hukuk dalı **mali hukuk (maliye hukuku)** olarak adlandırılır. Bu kapsamda **mali hukuk, kamu gelirleri hukuku, kamu harcamaları hukuku, bütçe hukuku, kamu malları hukuku, kamu icra hukuku ve kamu borçları hukuku** olarak alt dallara ayrılır.<sup>30</sup>

Bu noktada **mali** kavramından hem harcama hem borçlanma hem de kamu gelirleri anlaşılmalıdır. Yapılacak **reform** borçlanmayı, kamu harcamalarını ve kamu gelirlerini kapsayacak mahiyette olaksa buna **mali reform**; sadece kamu gelirlerini hatta bu gelirler içinde ağırlıklı olarak ve yukarıda da belirttiğimiz gibi birçok kamu gelirini kapsayan bir üst

27 **Batı**; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.54.

28 Meryem Çakır; **Reform ve İdari Reform Kavramları Üzerine Bir İnceleme**, Tarih Okulu Dergisi (TOD), Aralık 2013, Yıl 6, Sayı XVI, s.628. (DOI No: <http://dx.doi.org/10.14225/Joh343>)

29 Almanca **reform**, İspanyolca **reforma**, İtalyanca **riforma**, Macarca **reform**, Portekizce **reforma**, Slovakça **reformy** şeklindedir.

30 **Batı**; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.30.

kavram olan **vergi** açısından yapılacaksa buna **vergi reformu** adı verilmelidir. Biz de çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında sadece **vergi reformuna** ilişkin izah ve değerlendirmelerde bulunacağız.

Tüm bu izahatlar ışığında **vergi reformunu**, vergi ve kapsamındaki diğer gelirlerin mevzuat yapısını, meşru amacını, oranlarını, işleyişini, sistemini günün koşullarına uygun hâle getirerek hem mevzuatın işleyen hükümlerini budamak hem de yeni düzenlemeler ihdas ederek ülke menfaatine sunma faaliyeti olarak değerlendirmekteyiz.

Özetle **vergi reformu** kavramından dönemin ihtiyaçları gereğince ve teknolojik değişime de ayak uydurmak gayesiyle vergi mevzuatı, vergi sistemi ve vergi idaresi üzerinde yapılan değişiklikleri anlamak gerekmektedir.

Ancak yapılacak değişimin herkesçe anlaşılan **reforma** dönüşebilmesi için doğru zamanda yapılması, doğru enstrümanların kullanılması, toplumsal refahı artırıcı etkiye sahip olması ve hazine yararının gözetilmesi gerekmektedir.

Buna ilaveten yapılacak bir değişikliğin reform sayılabilmesi için zikredilen hususlara sahip olmasının yanında ayrıca Anayasal ve hukukun genel ilkelerine de aykırı olmaması gerekmektedir. Söz konusu ilkelere *hukuki güvenlik ilkesi, vergilemede eşitlik/adalet, ölçülülük ve mülkiyet hakkının ihlalidir.*

### 2.1. Hukuki Güvenlik İlkesine Uygun Olmalı

Anayasa'nın 2'nci maddesinde **hukuk devleti** ilkesi düzenlenmiştir. Günümüzde çağdaş devlet olmanın ve hukukun üstünlüğü ilkesini yaşama geçirmenin yolu hukuk devleti olabilmektedir. Hukuk devleti ilkesinin alt ilkelerinden biri **hukuki güvenlik ilkesi**dir. Devletlerin, bireylerin hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan birinin vergilendirme alanı olduğu düşünüldüğünde bu ilke vergi hukuku açısından ayrı bir önem kazanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin önemli bir yönü, kanunların içeriği, yürürlüğü ve kolayca anlaşılması ile ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergi kanunlarının *rahatça anlaşılması, belirgin olması, geçmişe yürümemesi ve kıyasa yer vermemesi* şeklinde tanımlanmalıdır.<sup>31</sup>

Bu nedenle yapılacak bir değişikliğin **reform** sayılabilmesi için hukuki güvenlik ilkesinin ruhuna uygun yapılması gerekmektedir. **Örneğin 12**

31 **Batı**; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.43.



Mart 2023 tarihinde 7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*<sup>32</sup> m. 10/27 ile kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılı beyannameleri üzerinde uygulayacakları **indirim ve istisna tutarları** ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden **%10**; Kurumlar Vergisi Kanunu m. 5/1.fkr-a bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az yüzde 15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise **%5 oranında** ek vergi getirildi. Ancak **7440 sayılı Kanun m. 10/27** ile kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılı beyannameleri üzerinde uygulayacakları indirim ve istisna tutarlarına uygulanacak ek oran 2022 hesap/takvim dönemi sona erdikten sonraki döneme ilişkindir.

Mükellefler 2023 yılında 2022 yılı hesap/takvim döneminde hangi oranda vergi ödeyeceklerini bilmekteydiler. Ancak 2022 dönemine ilişkin beyan vermeden hemen önce ve vergilendirme dönemi de kapandıktan sonra o döneme ilişkin ek vergilerin konulmasının **belirlilik** ve dolayısıyla da **hukuki güvenlik ilkesinin ihlali** olarak değerlendirileceği kanaatindeyiz.

Bu nedenle yapılacak düzenlemelerin hukuki güvenlik ilkesine uygun olması gerekmektedir.

## 2.2. Eşitlik İlkesine Uygun Olmalı

Anayasa'nın 10'uncu maddesi ile **kanun önünde eşitlik** hedeflenmiştir. Hedeflenen bu eşitlik **yatay** ve **dikey eşitlik**dir. Anayasal düzlemde normlara bağlı vergilendirme ayrıcalıklarının yaratılması ile kanun ve diğer yasal mevzuatların ihdası yoluyla eşitsizliklerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Mali konumları gereği farklı olanlara farklı uygulama getirmek eşitlik anlayışına uygundur. Buna ilaveten aynı konumda olanlara da aynı hukuki muameleyi yapmak **kanun önünde eşitlik** ilkesinin gereğidir.<sup>33</sup> Anayasa Mahkemesinin 2017/166 Esas Sayılı ve 2018/8 Karar sayılı kararında<sup>34</sup> "*Yasaların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi*" şeklindeki ifadesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetki-

32 12 Mart 2023 tarih ve 32130 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230312-14.htm>)

33 Doğan Şenyüz; **Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları**, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014, s.86.

34 [http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru\\_Karari/2018-8.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-8.pdf)

sini Anayasal sınırlar içinde *adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini* göz önünde tutarak kullanması gerekir.<sup>35</sup>

Diğer taraftan *eşitlik* kavramını, *adalet* kavramı ile karıştırmamak gerekmektedir. Adaletin ne olduğu konusunda tam bir fikir birliği bulunmamaktadır. *Eşitlik ilkesi* kanunların içeriklerinin herkes için aynı olmasını gerektirmemektedir. Bizatihi Anayasa'nın kendisi eşitlik ilkesine bazı istisnalar getirebileceği gibi maddi eşitlik kuramı ve bazı durumlarda sosyal devlet ilkesinin gereklerini yerine getirebilmek için de ilkedен sapmalar olabilir. Önemli olan parlamentolarca çıkarılan kanunların eşitlik ilkesi üzerinde ortaya çıkaracağı bu sapmaların amacı ile düzenleme konuları arasında bir *bağ* olması, farklılaştırma ile kanunun amacının *akla uygun ve makul, gerçek ve somut* ilişkisi kurulmalıdır.<sup>36</sup>

Anayasa Mahkemesi de devletin eşitlik ilkesine uygun bir yasal düzenleme ihdas edebilmesi için bu yasal düzenlemenin *haklı bir nedene* dayanması gerektiğini belirtmektedir.<sup>37</sup> Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, içtihatlarında haklı neden kriterinin kesin bir tanımını yapmış değildir. Önüne gelen somut vakanın durumuna göre *gereklilik, zorunluluk, dengeli ve makul ölçüler* gibi ifadelerle bu kriteri açıklamaya çalışmaktadır. Gerek vergi alacaklısı olarak devlet gerekse vergi borçlusı olarak mükellefler, vergilendirmede adil sayılabilecek koşulların sağlanması bakımından söz konusu kavramı değerlendiriliş açlarına göre sürekli girişim içinde olmuşlardır.<sup>38</sup>

Bu noktada vergi reformuna ilişkin yapılacak bir düzenlemenin eşitlik ilkesini ihlal etmemesi için haklı bir nedene dayandırılması gerekmektedir.

### 2.3. Ölçülü Olmalı ve Mülkiyet Hakkını İhlal Etmemeli

Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*" kenar başlıklı 13'üncü maddesi ölçülülük ilkesini hüküm altına almıştır. Vergi hukuku bakımından *ölçülülük ilkesi* vergi oranları, faiz ya da zam oranlarında

35 Gürsel Özkan; *Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Nisan 2010, Sayı: 1, s.90.

36 *Batı*; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.39.

37 "... Kanun önünde eşitlik ilkesi ... tüm yurttaşların mutlaka her yönden, her zaman aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğunu içermez. Birtakım yurttaşların başka kurallara bağlı tutulmaları *haklı bir nedene* dayanmakta ise böyle bir durumda kanun önünde eşitlik ilkesine ters düşüldüğünden söz edilemez". E.1981/13, K. 1983/8, tarih, 28.04.1983.

38 *Akdoğan*, s.188& Tamer Budak; *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt, Mali Güç*, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s.13.& *Batı*, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.60

aşırılığa kaçılmamasını ifade eder. Buna göre ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvurulan aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması, bu aracın/enstrümanın/tedbirin/kısıtın sınırlama amacı açısından gerekli (zorunlu) olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması şeklinde tanımlanabilir.<sup>39</sup>

Ölçülülük ilkesi kendi içerisinde üç alt ilkeyi de muhteva eden çatı bir kavramdır: elverişlilik, gereklilik ve orantılılık. “**Elverişlilik**”, başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “**gereklilik**” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, “**orantılılık**” ise başvurulan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.<sup>40</sup>

**Ölçülülük ilkesi ile alakalı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları da mevcuttur.** Söz konusu kararların ortak temel noktası vergi oranları değişiminin gelir dağılımı gibi unsurları aşırı zorlaması ve hedeflenen amaç ile orantısı konusunda sıkı bir bağ kurulamamasıdır. **Örneğin** N.K.M ve Macaristan davasında;<sup>41</sup> AİHM, küçük bir gruba uygulanan bu verginin orantılı olmadığına, bu nedenle verginin meşru amacı ile de uyumlu olmadığına ve ihlal olduğuna karar vermiştir. Benzer nedenlerle açılan Gall ve Macaristan ile Sz ve Macaristan davalarında da yine kıdem tazminatı alacağıнын 3,5 milyon Forintini aşan kısmına uygulanan %98’lik vergi oranının meşru amacı ile uyumlu olmadığına ve ihlal olduğuna karar vermiştir.<sup>42</sup>

**AİHM’in vergilemede ölçülülük-orantılılık ile alakalı yaklaşımı için Hentrich/Fransa Kararı, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda kararı, Ulusal & İl Yapı Kooperatifi, Leeds Kalıcı Yapı Kooperatifi ve Yorkshire Yapı Kooperatifi/Birleşik Krallık kararı, Dangeville/Fransa kararı, Eko-Elda**

39 Yüksel Metin; **Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?** Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı 1, İl 2017, s.7.

40 Anayasa Mahkemesi E.: 2016/16, K.: 2016/37

41 AİHM N.K.M./ Macaristan Kararı-66529/11, 14.05.2013. Bu konudaki açıklamalar için bkz. Kader Melis Topçu: **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s.199.

42 **AİHM’in vergilemede orantılılık ile alakalı yaklaşımı için Hentrich/Fransa Kararı, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda kararı, Ulusal & İl Yapı Kooperatifi, Leeds Kalıcı Yapı Kooperatifi/Birleşik Krallık kararı, Dangeville/Fransa kararı, Eko-Elda AVEE/Yunanistan Kararı, Intersplav/Ukrayna kararı, OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS/Rusya kararı, Cacciato/İtalya kararı, Imbert de Tremiolles/Fransa kararı, di Belmonte/İtalya kararı, Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya kararı, Erduran ve Em Export Dış Tic A.Ş./Türkiye kararı, Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH & Co. KG/Almanya kararlarına bakılabilir.** Kararların içeriğine burdaki linkten ulaşılabilir: ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})) & **Topçu**, s.201

*AVEE/Yunanistan Kararı, Intersplav/Ukrayna kararı, OAO Neftyanaya Kompaniya YUKOS/Rusya kararı, Cacciato/İtalya kararı, Imbert de Tremiolles/Fransa kararı, di Belmonte/İtalya kararı, Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya kararı, Erduran ve Em Export Dış Tic A.Ş./Türkiye kararı, Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH & Co. KG/Almanya kararlarına bakılabilir.*<sup>43</sup>

Ayrıca Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan **mülkiyet hakkı**, "Kişi hakları ve ödevleri" başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. **Mülkiyet hakkı** kavramının Anayasa'nın 13'üncü maddesinde yer alan **ölçülülük** kavramı ile birlikte düşünülmesi gerekmektedir. Önceki kısımlarda bahsedilen ölçülülük ilkesinin özellikle orantılılık unsurunun bu anlamda zedelenmesi durumunda mülkiyet hakkının ihlali de gündeme gelecektir.<sup>44</sup>

**Örneğin** 30 Ağustos 2020 tarih ve 31229 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2912 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>45</sup> ile ÖTV Kanunu m. 12 uyarınca II sayılı cetvelde yer alan motorlu araçların oranlarına ilişkin tarifede değişiklik yapıldı. 2912 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %60 olan ÖTV oranı %80'e, %100 olan ÖTV oranı %130'a, %110 olan ÖTV oranı %150'ye ve %160 olan ÖTV oranı da %220'ye yükseltildi.

2912 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile düzenlenen ÖTV oranlarının artışı yüksek segmentli araç alma gayesinde bulunan orta gelirli için mevcut vergi yüklerini artıracığından orantısız bir işlem sayılmaktadır. Buna ilaveten Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın hangi meşru amaçla bu düzenlemeyi yaptığının da net olarak bilinmemesi somut vakanın elini yargı nezdinde güçlendirmektedir. Dolayısıyla tüm bu anlatılanlar kapsamında özünde mülkiyet ihlalinin mevcudiyetinin de var olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.<sup>46</sup>

Bu kapsamda **reform** adı altında yapılacak bir düzenlemenin kat'i suretle Anayasaya aykırı olmaması gerekmektedir.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin **re'sen araştırma** şeklinde bir yetkisi de bulunmamaktadır. Ancak bir düzenlemenin somut, soyut ya da bireysel başvuru yoluyla taşınması durumunda Anayasa'ya aykırılığından dolayı çözümlenme ihtimali bulunmaktadır.

43 Yunus Emre Yılmazoğlu, **İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm, Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması**, Onikilevha Yayınevi, İstanbul, 2021, s.80-100.

44 Murat Batı; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, s.46-48.

45 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/08/20200830-1.pdf>

46 Murat Batı; Prof Dr. Kemal ŞENOCAK editörlüğünde "**Covid Süresince Hukuki Uyuşmazlıklar**" adlı kitabın "**Covid-19 Sürecinde Motorlu Araçlarda 2912 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Yapılan ÖTV Oranları Artışının "Ölçülülük" Ve "Mülkiyet Hakkı" İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi**" Kitap bölümü, Yetkin Kitabevi, 2021, s.1057.

## İkinci Bölüm

# TARİHSEL SÜREÇ

### 1. Vergi Reformlarına İlişkin Tarihsel Süreç

Cumhuriyetimizin kuruluşundan bu yana ülkemizde **vergi reformu**-na ilişkin çok fazla düzenleme yapıldı. Hepsini burada anlatmak konunun amacından sapmasına neden olacağından konumuz açısından önem arz eden dönemler ile değişiklikleri kısaca izah etmeye çalışacağız.

#### 1.1. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet'in ilk yıllarında Osmanlı Devleti'nden miras kalan vergilerin tasfiyesi ile birlikte batılı tarzda bir sistemin oluşturulması hedeflenmiştir. Bu noktada TBMM tarafından **24 Nisan 1920 tarihinde** yürürlüğe konulan **ilk yasa**, tek cümleden oluşan **Ağnam Resmî Kanunu**'dur.<sup>1</sup> Osmanlı Devleti'nden intikal eden Ağnam Talimatnameleri ise 12 Şubat 1924 tarih ve 410 sayılı Sayım Kanunu ile ilga edilmiştir.

Aynı dönemde **Temettü Vergisi**nin yerine **Kazanç Vergisi** ve **Umumi İstihlak Vergisi**, **Muamele Vergisi**, **Hususi İstihlak ve Eğlence Vergisi**, **İktisadi Buhran Vergisi**, **Muvazene Vergisi**, **Hayvanlar Vergisi Kanunu**, **Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi**, **Bekarlık Vergisi**, **Bina Vergisi Kanunu**<sup>2</sup> yürürlüğe konulmuştur.

- 
- 1 Onur Eroğlu; **Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.71-72.
  - 2 1931 senesinde Arazi Vergisi Kanunu'na çağdaş bir görünüm verilerek bunu İl Özel İdaresi Vergisi hâline getirdiler. Yine 14.07.1931 tarih ve 1848 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 45 maddeden oluşan Bina Vergisi Kanunu kabul edildi. Buna göre Türkiye sınırları içinde bulunan her türlü binadan vergi alınması amaçlanmıştır. Esasında şimdiki Emlak Vergisi Kanunu'nun binalara uygulanan kısmının karşılığıdır. Tahrir usulüyle tespit edilen bina değerinin %20'si düştükten sonra kalan kısmın %12'si bina vergisi oranı olarak alınmıştır.

Daha sonra özellikle İkinci Dünya Savaşı nedeniyle artan harcamaları finanse etmek adına *Varlık Vergisi*, *Toprak Mahsulleri Vergisi*, *Aynı Muamele Vergisi* ve *İhracat Vergisi* adıyla yeni vergiler getirilmiş ayrıca şeker üzerine *İstihlak Vergisi* konulmuştur.<sup>3</sup>

**Varlık vergisi**, 12 Kasım 1942 tarih ve 5255 sayılı Resmî Gazete'de<sup>4</sup> yayımlanarak aynı gün yürürlüğe konulan 4305 sayılı **Varlık Vergisi Hakkında Kanun** ile düzenlenmiştir. **Varlık vergisi**, savaş döneminde oluşan aşırı kazançlardan bir defaya mahsus olmak üzere alınan olağanüstü bir vergidir. İki yıl süreyle uygulanan *Toprak Mahsulleri Vergisi* ise esasen **aşar vergisinin** geri getirilmesi anlamını taşımıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise *Varlık Vergisi*, *Toprak Vergisi*, *İhracat Vergisi* ve *İstihlak Vergisi* kaldırılmıştır.<sup>5</sup>

Daha sonra 1950 yılında *Gelir Vergisi*, *Kurumlar Vergisi*<sup>6</sup> ve *Vergi Usul Kanunu*, 1957 yılında ise *Gider Vergileri Kanunu* uygulamaya konulmuştur. Ancak 1960'lı yıllarda şu anda yürürlükte bulunan *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*<sup>7</sup> 1 Ocak 1961 tarihinde, *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*<sup>8</sup> ise 10 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kamu alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen *Tahsili Emval Kanunu* 1909 yılından 01.01.1954'e kadar uygulanmış. Daha sonra hâlâ yürürlükte olan *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*<sup>9</sup> 01.01.1954'te yürürlüğe girmiştir.

## 1.2. Vergi Reform Komisyonu

1960'lı yıllarda ve öncesinde yapılan vergi mevzuat değişikliklerinin sayısının epey fazla olmasından ve biraz da aceleyle yapılmasından dolayı aksaklıklar ile hatalar sıklıkla görülmeye başlanmış. Dönemin Maliye Bakanı *vergi sistemini bütünüyle incelemek ve önerilerde bulunmak üzere bir Vergi Reform Komisyonu'nun* 1961 yılında İstanbul'da çalışmalarına başlamasını uygun görmüştür.<sup>10</sup>

3 Murat Batı&Devrim Doğa Dinçer; **Hayvanlar ve Hukuk** ed.Murat Batı&Z.Özen İnci, **Hayvan Vergileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s.140-150.

4 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5255.pdf>

5 Coşkun Can Aktan&Ufuk Gencil&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/Volume 17, Sayı/No: 33, 2019, s.167.

6 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10.06.1949 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanıp 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ([www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7229.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7229.pdf))

7 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf>

8 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>

9 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

10 **Nadaroğlu**, s.407.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerekçesinin **Umumi İzahlar** başlıklı kısmı *“Bilindiği üzere, bütün vergi sistemimizi gözden geçirmek, muhtelif vergi kanunlarımızda modern vergi anlayışına ve ekonomik ve sosyal görüşlere yer vermek, bu suretle sistemi yeniden organize etmek amacıyla, Bakanlığımızca, Vergi Reform Komisyonu teşkil edilmiştir. Komisyon, birinci safhada Gelir ve Kurumlar Vergileri kanunlarını tetkik ederek ekonomik kalkınmamızı geliştirmek ve hızlandırmak, ihracatımızı teşvik etmek için gerekli gördüğü fiskal tedbirleri bu iki verginin çerçevesi dâhilinde, tesbit etmiş ve bu hususta nazari mahiyette hazırlamış olduğu raporu Bakanlığımıza tevdi etmiştir.*

*Mezkûr rapor, Bakanlığımızca mesleki teşekküllere, ilmî kurul ve kurumlara, bakanlıklara gönderilmiş, bu yerlerden alınan mütalâaların da ışığı altında Gelir ve Kurumlar Vergileri kanunlarında muktazi değişiklikler yapılmış veya bu kanunlara yeni hükümler konulmuştur. Ayrıca yapılan bu değişiklikleri ve konulan yeni hükümleri karşılamak ve onların işleyişini tanzim etmek üzere Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gözden geçirilerek bunlar üzerinde de icabeden tadil ve düzeltmeler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununda ihdas olunan müesseselerin başında yatırım indirimi gelmektedir. Bunun dışında, kanunda mevcut ve bu tasan ile değişikliğe uğramış diğer başlıca müesseseler zarar nakli, gelir vergisi tarifesi, zirai kazançların vergilendirilmesi ve aile reisi beyanı müesseseleridir. Ayrıca aynı kanunun daha birtakım maddeleri üzerinde gerekli değişiklikler ve düzeltmeler yapılmış bulunmaktadır. Bütün bu müessese ve hükümler hakkında etraflı izahat aşağıdadır”<sup>11</sup> şeklindedir.*

**Gerekçenin** bu kısmından, bu tarihten sonra hazırlanan vergi kanunlarının Komisyon raporu önerileri dikkate alınarak hazırlanmış olduğu anlaşılmaktadır.

Komisyon’un vergi meselelerine yaklaşımı genel olarak *optimal hasılatı sağlamak, Türk vergi sistemini sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek, mevzuatı basit ve anlaşılır kılmak ve vergi mevzuatını demokratik prensiplere göre ele alıp şekillendirmek* olmuştur. Komisyon, **karma bir ekonomik** sistem varsayımı üzerinde çalışmış ve önerilerini de bu minvalde yapmıştır. Komisyon’un çalışmaları ile birlikte *yatırım indirimi, değer fazlası istisnası, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan amortisman usulü, zarar devri, zirai ka-*

11 [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM\\_/d01/c011/mm\\_01011042ss0049.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c011/mm_01011042ss0049.pdf)

zançların vergilendirilmesi, servet beyanı ve uzlaşma konuları vergi sistemimize dâhil olmuştur.<sup>12</sup>

Ancak Vergi Reform Komisyonu Raporlarında önerilen görüşler her zaman taraftar bulmamış hatta eleştirilmeye de başlanmıştı. Eleştirenlerin başında Devlet Planlama Teşkilatı vardı. Ayrıştıkları en önemli husus **tarım gelirlerinin vergilendirilmesi** hususuydu. Komisyon, Gelir Vergisi Kanunu kapsamına alınması gerektiği aksi durumda vergi sisteminin yapısını bozacağını; DPT ise tarım gelirlerinden alınacak gelir vergisi oranlarının çok düşük olduğu ama güçlü bir rezervinin yani vergi kapasitesinin olduğu bu nedenle gelir vergisi dışında başka bir vergi tekniği ile vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur.<sup>13</sup> İlaveten **götürü vergilemede** de ciddi bir görüş ayrılığı vardı; Komisyon götürü vergi kapsamının daraltılmasını, DPT ise genişletilmesini savunuyordu.

Daha birçok farklı görüş ayrılığından dolayı dönemin hükûmeti konuya el atmış ve Federal Almanya Büyükelçiliği'nden mezkûr konunun tartışılıp bilimsel argüman üretilmesi için bir **uzman komisyon talebinde** bulunmuştur. OECD'nin **Avrupa Prodüktivite Ajansı** tarafından finanse edilen Alman uzmanlar Türkiye'ye mezkûr sorunu tartışmak üzere gelmişlerdir. Bu komisyonda **G.Schmölders** ve **P. Senf** bulunmaktaydı. Ve ilk çalışmaları sonrasında **dolaylı vergilerin genel vergi hasılatı içindeki payının artırılmasının Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke için yararında olacağına**<sup>14</sup> karar vermişlerdir. Nihayetinde Alman Komisyon uzmanlarının bizim Vergi Reform Komisyonu üeleriyle aynı görüşe sahip oldukları anlaşılmıştır.

Daha sonra farklı bilim insanları Türkiye'ye gelip yaptıkları çalışmalar neticesinde çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. Bunların başında **Nicholas Kaldor** gelir. DPT ile aynı ama Vergi Reform Komisyonu ile farklı görüşe sahip olan **Kaldor**, piyasa ekonomisini pek savunmayan bir düşünceye sahipti. Kaldor, **tarımın vergilendirilmesi** ile alakalı **artan oranlı** bir yapı önermekle birlikte vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda da önerilerde bulunmuştur.

Ardından **Carl S. Shoup** katma değer vergisi konusunda önerilerde bulunmuş ve görüşleri KDV Kanunu'nun hazırlanmasında ziyadesiyle dikkate alınmıştır.

12 **Nadaroğlu**, s.408.

13 **Nadaroğlu**, s.411.

14 **Nadaroğlu**, s.412.



### 1.3. Yirminci Yüzyılın Son Çeyreği

1970'li yılların başında bir vergi reform paketi hazırlık çalışmalarına başlanmış. Bina ve arazi vergisinde beyan esası, *Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, İşletme Vergisi, Taşıt Alım Vergisi* getirilmiştir.

31.12.1982'de *Hayat Standardı Esası getirildi*.<sup>15</sup> **01.01.1985** tarihinde yürürlüğe giren *Katma Değer Vergisi Kanunu*<sup>16</sup> ile birlikte *Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi* yürürlükten kaldırıldı. **1986 yılında geçici vergi getirildi.**

7 Mayıs 1994 tarihinde 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 01.07.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 02.07.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 07.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.07.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 02.02.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.07.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>17</sup> yürürlüğe girdi. 3986 sayılı Kanunla *Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi* ve *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* getirildi.

29.07.1998 tarihli Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun<sup>18</sup> ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan *gelirin* tanımı değiştirilmiş, *kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmiştir*. Yine aynı Kanunla *götürü usul* kaldırılarak *basit usule* geçilmiştir. Emlak vergisi

15 Hayat standardı esası 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116'ncı maddesine eklenerek *ilk defa vergi sistemimize girmiştir*. Hatta bu düzenleme 13 Aralık 1982'de yürürlüğe girmesine rağmen 1982 yılı gelirlerine de uygulanmıştır. Bu düzenleme ile hayat standardı esası, lokantalar, oto galeriler, marketler gibi *ticari kazanç sahiplerine*, gerçek usulde *zirai kazanç sahipleri* ile avukat, doktor mali müşavir gibi mesleklerin tabi olduğu *serbest meslek kazanç sahiplerine, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde seyahate katılan mükellefin kendisine, yarış atı yetiştirenlere, özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalıştırılanlara uygulanmıştır*. Ancak 1 Ocak 1990-31 Aralık 1999 tarihleri arası geçerli olmak üzere zirai kazanç sahipleri hayat standardı esasından çıkartılmıştır. 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun ile de **1 Ocak 1999'dan itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır**. 1998 yılı gelirlerine uygulanmıştır. Daha sonra 1 Ocak 2000-31 Aralık 2001 tarihleri arasında yeniden uygulanmış ancak tekrar yürürlükten kaldırılmış ve 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren günümüze kadar da vergi sistemimizde hiç uygulanmamıştır.

16 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18563.pdf>

17 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21927.pdf>

18 4396 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417.pdf>)

oranları düşürülmüş ama Emlak Vergisi Kanunu m. 29'da yer alan vergi değerinin (emlak vergisi matrahı) her yıl yeniden değerlendirilmesinin yarısı kadar artırılmasına hükmedilmiştir.<sup>19</sup>

#### 1.4. 2000 Yılı Sonrası

Yirmi birinci yüzyılın ilk çeyreğinde vergi adına çok ciddi reformlar yapıldı; bir kısmı yurttaş lehine bir kısmı ise doğrudan Hazine yararına. Bu kapsamda aşağıda kronolojik sırası ve genel hatlarıyla yapılan bazı değişiklikler bulunmaktadır.

##### 1.4.1. Özel İletişim Vergisi Getirildi

17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 depremlerinin yarattığı tahribatı kısmen de olsa finanse etmek için 26 Kasım 1999 tarih ve 23888 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de<sup>20</sup> yayımlanarak yürürlüğe giren **4481 sayılı Kanun<sup>21</sup>** ile yeni vergiler getirildi. Bu getirilen vergilerden bir tanesi herkesçe **deprem vergisi** olarak bilinen **özel iletişim vergisi**dir. Özel iletişim vergisi **6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu m. 39'da** düzenlemiş **tek maddelik bir vergidir**. **Özel iletişim vergisi** 4481 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinin ilk fıkrasında **"31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere"** denilerek **kısıtlı bir süre için getirildi**.

Ancak 31 Aralık 2000'de sona ermesi planlanan **özel iletişim vergisi**, önce 4605 sayılı Kanunla 31 Aralık 2002'ye daha sonra 31 Aralık 2003 tarihine kadar uzatıldı.

Bir yıllığına getirilen özel iletişim vergisi, 31.07.2004 tarihli Resmî Gazete'de<sup>22</sup> yayımlanan 5228 sayılı Kanun m. 38 ile 6102 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesine eklenerek kalıcı ve sürekli hâle getirildi.

##### 1.4.2. Özel Tüketim Vergisi Getirildi

22 asıl ve 8 geçici maddeden oluşan 4760 sayılı **Özel Tüketim Vergisi Kanunu** 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de<sup>23</sup> yayımlanmıştır.

19 Sami Kükrer; **Türkiye'de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış**, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 2, Haziran 1999, ss.88-93

20 [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23888\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23888_1.pdf)

21 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

22 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/07/20040731.htm#1>

23 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/06/20020612.htm#1>

lanıp 1 Ağustos 2002 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. ÖTV'nin uygulamaya konulmasıyla akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, trafik tescil harçları gibi 13 adet vergi/harç uygulamadan kaldırılmıştır.

**ÖTV**, bilindiği üzere yaklaşık 250 adet malın ya imalat ya da ithalat aşamasında alınan tek seferlik bir vergidir. Ayrıca malın fiyatına eklenip toplamı üzerinden KDV de alındığından hasılat düzeyi oldukça yüksek bir vergidir.

#### 1.4.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Kuruldu

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü, 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmî Gazete'de<sup>24</sup> yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüşerek, kendi bünyesinde Büyükşehirlerin tamamı olmak üzere toplam 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları (İstanbul'da 2 adet olmak üzere toplamda 30 adet) kurulmuştur.

Ancak 5345 sayılı Kanun, 703 sayılı KHK ile kaldırılıp 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmî Gazete'de<sup>25</sup> yayımlanan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 134 ila 157'nci maddelerinde yeniden ihdas edilmiştir.

#### 1.4.4. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yürürlüğe Girdi

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 10 Haziran 1949 tarihli Resmî Gazete'de<sup>26</sup> yayımlanıp 1 Ocak 1950 yılında yürürlüğe girmişti. Ancak 21.06.2006 tarihli Resmî Gazete'de<sup>27</sup> yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bazı maddeleri 01.01.2007'de bazı maddeleri ise 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdi.

5520 sayılı KVK m. 7'nin Hükûmet Gerekçesinde bir kısım ülkelerde uygulanan zararlı vergi rekabeti uygulamalarının Türkiye'de yarattığı vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesi ifade edilmiştir. Buna göre zararlı vergi rekabeti uygulanan ülkelerde bulunan iştiraklere ait işlemlerin düzenlenmesi amacıyla ***kontrol edilen yabancı kurum kazanç uygulaması***

24 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm>

25 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180715-1.pdf>

26 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7229.pdf>

27 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm>

Türk Vergi Kanunlarına dâhil edilmişti.<sup>28</sup> Ayrıca 5422 sayılı Kanun'da yer alan **örtülü kazanç** müessesesi yerine **transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı** müessesesi getirilmiş, **vergi cennetlerine** yönelik (KVK) m. 30/7'de düzenlemelere de yer verilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi oranı da %30'dan %20'ye indirilmiştir.

#### 1.4.5. Asgari Geçim İndirimi Getirildi

04.04.2007 tarihli Resmî Gazete'de<sup>29</sup> yayımlanan 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda mülga olan 32'nci maddesi yeniden düzenlenerek **asgari geçim indirimi** uygulaması getirildi. Ancak asgari geçim indirimi uygulaması, 25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe giren 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>30</sup> 3/b maddesi ile **yürürlükten kaldırıldı**.

#### 1.4.6. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kuruldu

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete'de<sup>31</sup> yayınlanması ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kaldırılmış olup ilgili kurumları tek bir çatı altında toplamak amacıyla 10.07.2011 tarihinde **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı** kurulmuştur. **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)**, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında *danışma ve denetim birimi* olarak doğrudan Maliye Bakanı'na bağlanmıştır.

Kurul, faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı toplam 21 şube müdürlüğü aracılığıyla yürütmektedir. Kurul Başkanlığının görev ve yetkileri, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişik 20'nci maddesi ile belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar kapsamında **vergi incelemesi yapmak, kurulun en önemli görevlerinden bir tanesidir**. Ayrıca Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesi için Bakan

28 Kürşat Ataç; "Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kâr Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s. 66.

29 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/04/20070404-2.htm>

30 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211225-2.htm>

31 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm>

onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 41 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur. Bakanlık Makamının 26.06.2019 tarihli onayı ile 29 ilde yer alan başkanlıkların birçoğu kapatılarak 29 il, 9 ile (İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana, Antalya, Kocaeli, Gaziantep, Konya) 41 olan başkanlık sayısı ise 22'ye düşürülmüştür. 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmî Gazete'de<sup>32</sup> yayımlanarak yürürlüğe giren yeni Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde *grup başkanlıkları ibaresi daire başkanlıkları* olarak değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle 9 ilde Denetim Daire Başkanlıkları, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlıkları, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlıkları ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıkları kurulmuştur. Ayrıca 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmî Gazete'de<sup>33</sup> yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliği ile vergi inceleme görevlerinin yürütülmesi esnasında mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin ortaya çıkan tereddütlü hususları Başkanlığın talebi üzerine gündeme alarak görüşmek ve ortaya çıkan çoğunluk görüşünü karara dönüştürmek üzere **Danışma Komisyonu** oluşturulmuştur.

#### 1.4.7. Dijital Hizmet Vergisi Getirildi

BEPS (*matrah erozyonu ve kâr kaydırma-Base Erosion and Profit Shifting*) eylem planı çerçevesinde 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de<sup>34</sup> yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile **dijital hizmet vergisi** adında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. 7194 sayılı Kanun'un dijital hizmete ilişkin kısmı, **1 Mart 2020** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7194 sayılı Kanun m. 1/f-1'de verginin konusu açıklanmaktadır. Buna göre Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir:

- a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),
- b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda

32 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210407-6.htm>

33 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210407-4.htm>

34 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,

- c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil).

7194 sayılı Kanun m. 1/f-2'ye göre, 1. fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.

#### 1.4.8. Konaklama Vergisi Getirildi

07.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun<sup>35</sup> düzenlemesiyle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na ilişkin bir değişiklik yapılmıştır. Buna göre Gider Vergileri Kanunu'nun İkinci Kısmının İkinci Bölümünün mülga başlığı, **konaklama vergisi** şeklinde ve mülga 34'üncü maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiş ve vergi sistemimize **konaklama vergisi** adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Konaklama vergisi, **01.01.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

Gider Vergileri Kanunu m. 34 uyarınca konaklama vergisinin konusu, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) oluşturur.

#### 1.4.9. Değerli Konut Vergisi Getirildi

7194 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesiyle eklenen ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 42 ve müteakip maddeleriyle vergi sistemimize dâhil olan servet vergisine, **değerli konut vergisi** adı verilmektedir. Değerli konut vergisi, servet üzerinden alınan dördüncü vergi olup, **1 Ocak 2021** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan **bina vergi değeri 2023 yılı için 9.967.000 (9 milyon 967 bin TL)** Türk lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir (EVK m. 42).

35 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

#### 1.4.10. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Kazançları Gelir Vergisinden İstisna Edildi

26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı *Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*’un<sup>36</sup> 1’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na **Mükerrer madde 20** eklenerek 01.01.2021 tarihinden itibaren basit usule tabi mükelleflerin kazançları gelir vergisinden istisna edildi.

#### 1.4.11. Asgari Ücret ve Asgari Ücrete Kadar Olan Ücretler Gelir Vergisinden İstisna Edildi

Asgari ücrete kadar olan ücretlerin *istisna edilmesi*, 25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmî Gazete’de<sup>37</sup> yayımlanan 7349 sayılı ***Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2’nci maddesi ile GVK m. 23’e 18’inci bent eklenerek*** 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre 7349 sayılı Kanun m. 2 ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 23’e 18’inci bent eklenmiş ve asgari ücret gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca 7349 sayılı Kanun m. 4 ile de 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan “ücretlere ilişkin kâğıtlar” ibaresinden sonra gelmek üzere (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır) şeklinde parantez içi hüküm eklenerek asgari ücret damga vergisinden istisna edilmiştir.

GVK m. 23/18 şu şekildedir; “*Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)*.”

36 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>

37 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211225-2.htm>

Buna göre asgari ücret elde eden kişilerin bu ücreti hem gelir hem de damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu tutardan fazla ücret geliri elde edenlerin ise asgari ücrete kadar olan kısmı hem gelir hem de damga vergisinden istisna edilmiş olup asgari ücretten fazla olan ücretler için ise asgari ücreti aşan kısmı hem gelir hem de damga vergisine tabi tutulacaktır.

2023 yılının ilk altı ayı için net 8.506,80 TL, ikinci altı ayı için ise net 11.402 TL ücret gelirlerinden hem gelir hem de damga vergisi alınmayacaktır. Bu tutardan daha fazla ücret geliri elde edenlerin gelir vergisi, asgari ücreti aşan tutar üzerinden hesaplanacaktır.

#### 1.4.12. Vergi Ceza İhtisas Mahkemeleri Kuruldu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suçlara ilişkin açılacak ceza davalarında ihtisas mahkemelerinin belirlenmesine ilişkin düzenleme 30.11.2021 tarih ve 31675 sayılı Resmî Gazete'de<sup>38</sup> yayımlandı.

Buna göre asliye ceza mahkemelerine gelen işlerin vasıf ve mahiyeti itibarıyla çeşitli olması, bu çerçevede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan dava ve işlerin niteliklerinin farklı olması göz önünde bulundurularak gerek uygulama birliğinin sağlanması gerekse etkinlik ve verimliliğin artırılması ile ihtisaslaşmanın önemi nazara alınarak, mezkûr dava ve işlerde iş dağılımı bakımından iki veya daha fazla dairesi bulunan mahallerde ihtisaslaşmaya gidilmesine gerek görülmüştür.

Bu nedenle 213 sayılı Kanun'dan kaynaklı davalara olabildiğince farklı dairelerde bakılmak üzere ihtisas mahkemeleri belirlenmiştir.

#### 1.4.13. Vergi Kaçakçılık Suçlarına (VUK m. 359) Etkin Pişmanlık ve Zincirleme Suç Müessesesi Getirildi

15 Nisan 2022 tarihli Resmî Gazete'de yer alan 7394 sayılı Kanun<sup>39</sup> m. 3, 4, 5 ve 6'da VUK'a ilişkin bazı düzenlemeler yapıldı. Bu düzenlemeler özetle VUK m. 359 fiillerine uygulanacak hapis cezalarının üst sınırları artırıldı, zincirleme suç müessesesi getirildi, VUK m. 367'ye dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere fıkra eklendi ve **etkin pişmanlık** uygulaması getirildi.

Ancak İstanbul 20. Asliye Ceza Mahkemesi (E.2022/59) ile Isparta 1. Ağır Ceza Mahkemesi (E.2022/63) 7394 sayılı Kanun m. 6 ile ekle-

38 [www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/11/20211130-2.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/11/20211130-2.pdf)

39 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415-1.htm>)



nen geçici m. 34/1.fkr-2.cümlesinin Anayasa'nın 10 ve 36'ncı maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali için **Anayasa Mahkemesi'ne somut norm denetimi yoluyla başvurdu**. Daha sonra AYM, bu iki davanın aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle birleştirilmesine ve **esas incelemenin E.2022/59 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine karar verdi**.

Neticede Anayasa Mahkemesi 28.09.2022 tarih ve E.2022/59, K.2022/111 sayılı karar ile VUK geçici m. 34/1.fikrasının **"...infaz..."** ve **"...kovuşturma..."** ibarelerini Anayasa'nın 13, 35 ve 40'inci maddelerine aykırı bularak iptal etti<sup>40</sup>. 7394 sayılı Kanun ile benzer ibare VUK m. 359'a da eklendi ve olası bir somut norm denetimi neticesinde Anayasa Mahkemesi'nin VUK m. 359'daki benzeri ibareleri de iptal edeceği kanaatindeyiz.

#### 1.4.14. Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ek Vergi (Deprem Vergisi) Getirildi

7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 10/27* ile kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılı beyannameleri üzerinden uygulayacakları **indirim ve istisna tutarları** ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden **%10**; Kurumlar Vergisi Kanunu m. 5/1.fkr-a bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az yüzde 15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise **%5 oranında** ek vergi getirildi.

Mükellefler 2023 yılında 2022 yılı hesap/takvim döneminde hangi oranda vergi ödeyeceklerini bilmekteydiler. Ancak kanaatimizce 2022 dönemine ilişkin beyan vermeden hemen önce ve vergilendirme dönemi de kapandıktan sonra o döneme ilişkin ek vergilerin konulması **belirlilik ve dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesinin ihlali** olarak değerlendirilmelidir.

Bu yeni düzenlemenin geçmişe yürüyüp yürümemesi ve mali güce uygun olup olmamasından ziyade **belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerine** aykırılıktan dolayı iptalinin mümkün olacağı kanaatindeyiz.

#### 1.4.15. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Getirildi

15 Temmuz 2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de<sup>41</sup> yayımlanan 7456 sayılı *6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı*

40 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230323-3.pdf>

41 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230715-2.htm>

*Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun m. 1 ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5'inci, 6'ncı ve geçici 8'inci maddelerinde yer alan (I), (I/A), (II) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve 15 Temmuz 2023 tarihinde ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile 15 Temmuz 2023'ten 31 Aralık 2023'e kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar için bir defaya mahsus olmak üzere, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ödenmesine karar verildi.*

## Üçüncü Bölüm

# VERGİ REFORM ÖNERİLERİ

### 1. Genel Olarak

Cumhuriyetimizin 100'üncü yılında olduğumuz şu döneme kadar en-vai çeşit vergi düzenlemesi yapıldı. Yapılan düzenlemeler, içinde bulunulan koşul ve dönemin özelliklerine uygun şekilde yapılmaya çalışıldı. Ancak zamanın ve teknolojinin ilerlemesiyle birlikte her yeni yapılan düzenleme daha çabuk eskimekte ve çok daha yeni düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Bu nedenle mevcut vergi mevzuatı ile vergi idaresini çağın getirdiği koşul ve ihtiyaçlar uyarınca daha efektif hâle getirmek ve vergilemede adaleti sağlamak adına yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır.

### 2. Dolaylı Vergilerin Payının Azaltılmasıyla Alakalı Öneriler

Ülkemizde vergilerin kaynağını, *gelir*, *harcama* ve *servet* oluşturmaktadır. Kaynağı gelir olan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi; kaynağı servet olan vergiler emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve değerli konut vergisi; kaynağı harcama olan vergiler ise katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), harçlar, BSMV, gümrük vergisi gibi vergilerdir. Kaynağı servet ve/veya gelir olan vergilere **dolaysız (vasitasız)**; kaynağı harcama olan vergilere ise **dolaylı (vasıtalı) vergiler** denilir.

Aşağıdaki tabloda 2010 ila 2022 yılları arasındaki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları görülmektedir.

**Tablo 1;** 2010 ila 2022 yıllarında dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergileri içindeki oranları<sup>1</sup>

Yıllar	Dolaysız Vergi Toplamı (Bin TL)	Dolaylı Vergi Toplamı (Bin TL)	Toplam Vergi Geliri (Bin TL)	Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı %	Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı %
2022	890.418.000,00	1.462.868.000,00	2.353.286.000,00	37,83%	62,17%
2021	418.720.000,00	746.268.000,00	1.164.809.000,00	35,94%	64,06%
2020	281.138.000,00	551.924.000,00	833.062.000,00	33,75%	66,25%
2019	257.127.392,00	359.768.243,00	673.314.567,00	38,20%	61,80%
2018	231.423.996,00	389.886.602,00	621.310.598,00	37,20%	62,80%
2017	176.848.963,00	359.768.243,00	536.617.206,00	33,00%	67,00%
2016	150.180.300,00	308.821.441,00	459.001.741,00	32,70%	67,30%
2015	128.527.906,00	279.290.549,00	407.818.455,00	31,50%	68,50%
2014	114.421.721,00	238.092.736,00	352.514.457,00	32,50%	67,50%
<b>2013</b>	<b>100.441.606,00</b>	<b>225.727.558,00</b>	<b>326.169.164,00</b>	<b>30,80%</b>	<b>69,20%</b>
2012	92.520.061,00	186.260.787,00	278.780.848,00	33,20%	66,80%
2011	82.056.879,00	171.752.300,00	253.809.179,00	32,30%	67,70%
2010	66.565.420,00	143.994.668,00	210.560.388,00	31,60%	68,40%

Yukarıdaki tabloya göre son 13 yılda dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %64 ile %69 arasında bir seyir göstermektedir. Dolaysız vergilerin payı ise %31 ile %36 arasındadır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla payı daha fazladır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sepetindeki ağırlığı ise tüketim vergilerindedir. Bu durum, aynı zamanda **tersine artan oranlı**<sup>2</sup> bir görünüm de arz edeceğinden gelir dağılımını bozucu bir etki gösterecektir.

O zaman yapılması gereken şeylerden biri dolaylı vergi payını dolaysıza nazaran azaltmak olacaktır. Lakin öncelikle şu soruyu cevaplamak gerekecektir; *ülkelerin gelişmişlik düzeyi düşük olduğu için mi dolaylı vergilerin payı yüksek yoksa dolaylı vergilerin payı yüksek olduğu için mi gelişmişlik seviyesi düşüktür?*

1 Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur.

2 Özellikle KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerde görülen bu uygulama gelir seviyesi farklı olan kişilerce aynı ürünün satın alınması sonucunda ödenen KDV ve ÖTV'nin kendi gelirleri içindeki payını karşılaştıran bir kavramdır.

Örneğin A kişinin yıllık geliri 500 TL, B kişinin ise 200 TL'dir. İkisi de aynı marka ve aynı fiyattan bir litre süt aldığı anda 10 TL KDV ödediklerini varsayalım. A kişisi açısından 10 TL'nin 500 TL içindeki payı %2, B kişisi açısından ise %5 olacaktır.

Görüldüğü üzere geliri yüksek olan kişi açısından ödenen dolaylı verginin (KDV) payı geliri düşük olana nazaran azalmaktadır. Buna tersine artan oranlılık denir ve bu durum KDV, ÖTV gibi dolaylı vergileri adaletsiz kılmaktadır.

1960'lı yıllarda Alman uzmanların ülkemiz için önerdiği vergi sepeti, ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Bu nedenle bütçeyi dolaylı vergilerin daha rahat ve hızlı besleyeceği yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Bu kapsamda dolaylı vergilerin payını azaltmak adına öncelikle doğru ve istikrarlı büyüme, akabinde modern kalkınma hamlelerine ihtiyaç bulunmaktadır.

Aşağıda yer alan diğer öneriler bu başlığı destekler mahiyette olacağından ve mükerrerlik oluşturmaması adına burada ayrıca bahsedilmemiştir.

### 3. ÖTV ile Alakalı Öneriler

ÖTV Kanunu 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de<sup>3</sup> yayımlanmış ve 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 250 adetten fazla maldan ya üretim ya da ithalat aşamasında tek seferlik nispi ya da maktu tutarda ÖTV alınmaktadır. ÖTV'nin konusunu, belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve kanuna ekli dört (I-II-III-IV) listenin kapsamına giren mallar oluşturur.

Buna göre ÖTV'nin konusuna

**(I) Sayılı Liste:** Petrol ve ürünleri; benzin, motorin, fuel oil, doğal gaz, sıvılaştırılmış petrol gazı, madeni yağlar, solvent, petrol ve doğalgaz türevleri.

**(II) Sayılı Liste:** Motorlu taşıtlar; binek otomobiller, minibüs, kamyon, otobüs, karavanlar, motosikletler, uçaklar, helikopterler, gemiler, yatlar, kotralar, çekiciler ve benzerleri.

**(III) Sayılı Liste:** Tütün mamulleri ile alkollü içkiler ve kolalı gazozlar; bu liste iki mal grubundan meydana gelir; A cetveli: Bira, şarap, içkiler ve kolalı gazozlar ile B cetveli: Sigara, puro, enfiye gibi tütün mamulleri.

**(IV) Sayılı Liste:** Lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik ürünler; bu listede parfüm, saç spreyi, güneş kremi, saç boyası, kıymetli taşlar, ateşli silahlar, buzdolabı, çamaşır makinesi, klimalar, televizyon vb. lüks mallar

Girmektedir.

3 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/06/20020612.htm#1>

Bu anlamda dolaylı vergiler içinde önemli bir yere sahip olan **ÖTV ile alakalı yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır.**

### 3.1. ÖTV'nin Kapsamının Genişletilmesi

ÖTV'ye tabi ürünler sınırlı sayıda olmasına rağmen tahsil edilen vergi tutarı oldukça yüksektir. Dolayısıyla hiçbir iktidar ÖTV'den elde edilen gelirden mahrum kalmak istemez. Bu nedenle ÖTV ile ilgili yapılacaklar konusunda çok hassas davranılması gerekmektedir.

Aşağıda son 5 yılın ÖTV tahsilatı ile 2023 yılı Bütçe Kanunu'nda tahsil edilmesi hedeflenen tutar bulunmaktadır.

**Tablo 2;** Son 5 yılın ÖTV tahsilat tutarları ile 2023 yılı Bütçe Kanunu'nda tahsil edilmesi hedeflenen tahsilat tutarı<sup>4</sup>

Bütçe Dönemi	2018	2019	2020	2021	2022	2023 Ek bütçe dâhil (Hedeflenen)
	(Bin TL)	(Bin TL)	(Bin TL)	(Bin TL)	(Bin TL)	(Bin TL)
<b>Toplam Vergi Geliri</b>	<b>621.310.598,00 TL</b>	<b>673.314.567,00 TL</b>	<b>833.062.000,00 TL</b>	<b>1.164.809.000,00 TL</b>	<b>2.353.286.000,00 TL</b>	<b>4.824.231.878,00 TL</b>
<b>Toplam ÖTV</b>	<i>133.901.000,00 TL</i>	<i>147.129.000,00 TL</i>	<i>207.283.000,00 TL</i>	<i>205.392.000,00 TL</i>	<i>419.791.000,00 TL</i>	<b>820.209.571,00 TL</b>
<b>Toplam ÖTV'nin Toplam Vergi Geliri İçindeki Payı</b>	<b>21,55%</b>	<b>21,85%</b>	<b>24,88%</b>	<b>17,63%</b>	<b>17,83%</b>	<b>17,00%</b>
<b>Petrol ve Doğalgazdan alınan ÖTV</b>	55.593.000,00 TL	60.997.000,00 TL	69.009.000,00 TL	31.292.000,00 TL	76.765.000,00 TL	<b>198.407.902,00 TL</b>
<b>Motorlu Araçlardan alınan ÖTV</b>	17.328.000,00 TL	13.807.000,00 TL	46.596.000,00 TL	66.372.000,00 TL	167.142.000,00 TL	<b>346.867.671,00 TL</b>
<b>Alkolden alınan ÖTV</b>	12.402.000,00 TL	14.715.000,00 TL	16.464.000,00 TL	22.785.000,00 TL	43.702.000,00 TL	<b>63.173.068,00 TL</b>
<b>Tütünden alınan ÖTV</b>	42.725.000,00 TL	50.358.000,00 TL	61.801.000,00 TL	67.620.000,00 TL	101.275.000,00 TL	<b>146.423.508,00 TL</b>
<b>Kolalı Gazozlardan alınan ÖTV</b>	859.000,00 TL	1.022.000,00 TL	1.341.000,00 TL	1.973.000,00 TL	4.171.000,00 TL	<b>7.195.745,00 TL</b>
<b>Dayanıklı Tüketim Mallarından alınan ÖTV</b>	4.993.000,00 TL	6.230.000,00 TL	12.070.000,00 TL	15.348.000,00 TL	26.736.000,00 TL	<b>58.142.677,00 TL</b>

4 Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı bütçe gerçekleştirmelerinden oluşturulan bu tabloya göre ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2020 yılı dâhil olmak üzere artış göstermiş olsa da 2021 ve sonrası düşüşe geçmiştir. Ancak **toplam vergi gelirleri içindeki payı düşmüş olsa da tahsil edilen tutar artmıştır**.

Bu noktada ÖTV'ye tabi ürün sayısı sınırlı olması nedeniyle var olan ürünler üzerinde yüksek vergi oranları uygulanmaktadır.

Bu nedenle hazine yararı düşünülüp ÖTV'den kaynaklı vergi gelirlerinden de mahrum kalmamak adına ÖTV'ye tabi olmayan, altın, pırlanta, elmas, inci, gümüş gibi kıymetli madenlerin, bilgisayar, tablet gibi bazı elektronik ürünlerin, elektrik gibi enerji kaynaklarının da ÖTV kapsamına alınarak yelpazenin genişletilip diğer ürünler üzerindeki vergi yüklerinin ciddi oranda düşürülmesi gerekmektedir. Bu vergilemede adalet adına yapılması gerekenlerden biridir.

### 3.2. ÖTV Tarife Yönteminin Değiştirilmesine İlişkin

ÖTV genel olarak hem nisbi hem de maktu alınan bir vergi türüdür. Nisbi yapısı hem düz oranlı hem de sınıf usulü artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Özellikle otomobil ve cep telefonlarında sınıf usulü artan oranlı bir yapıya sahiptir.

24 Kasım 2022'de yürürlüğe giren 6417 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>5</sup> ile otomobillere ilişkin hem ÖTV matrahları hem de tarifedeki **matrah dilimi** sayısı artırıldı. Matrah güncellemesinin yasal dayanağı Özel Tüketim Vergisi Kanunu m. 12/2-c'dir. Bu madde hükmüne göre **Cumhurbaşkanı ÖTV oranları ve oranlara esas özel tüketim vergisi matrahlarının alt ve üst sınırlarını üç katına kadar artırmaya, sifira kadar indirmeye yetkilidir**.

Bu dayanakla 6417 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ÖTV Kanunu (II) sayılı cetvel aşağıdaki şekilde yeniden düzenlendi.

5 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221124-2.pdf>

**Tablo 3; ÖTV Kanunu (II) sayılı cetvelde yer alan basamak ve oranlar**

ÖTV Kanunu'nun (II) Sayılı Cetvelinde yer alan basamaklar ve oranlar	
Motor silindir hacmi 1600 cm <sup>3</sup> 'ü geçmeyen otomobiller için tarife	Vergi Oranları
ÖTV matrahı 184 bin TL'yi aşmayanlar için	45%
ÖTV matrahı 184 bin TL'yi aşıp 220 bin TL'yi aşmayanlar için	50%
ÖTV matrahı 220.000 TL'yi aşıp, 250.000 TL'yi aşmayanlar için	60%
ÖTV matrahı 250.000 TL'yi aşıp, 280.000 TL'yi aşmayanlar için	70%
ÖTV matrahı 280.000 TL'yi aşanlar için	80%

Yukarıdaki tabloya göre aracın vergisiz fiyatı 184 bin TL'yi aşmıyorsa vergisiz fiyatına %45 ÖTV oranı uygulanmaktadır. Ancak aracın vergisiz fiyatı 184 bin TL ile 220 bin TL (220 bin TL dâhil) arasında ise vergisiz fiyatın **tamamına %50**; 220 bin TL ile 250 bin TL (250 bin TL dâhil) arasında ise **tamamına %60**; fiyatı 250 bin TL ile 280 bin TL (280 bin TL dâhil) arasında ise **tamamına %70**; fiyatı 280 bin TL'yi aşıyorsa **tamamına %80** ÖTV oranı uygulanmaktadır.

Burada dikkate edilmesi gereken husus **tamamına** ifadesidir. Çünkü vergisiz fiyatı yani matrahı yukarıdaki tutarlara ulaştığında o tutarın karşısındaki oran vergisiz tutarın **tamamına** uygulanmaktadır.

**Örneğin** Tablo 3'te görüldüğü üzere **1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen** bir aracın vergisiz fiyatı 190 bin TL ise 190 bin TL'nin tamamına %50 ÖTV oranı uygulanmaktadır. Ya da son satırında görüldüğü gibi örneğin aracın vergisiz fiyatı 290 bin TL ise 290 bin TL'nin tamamına %80 ÖTV oranı uygulanmaktadır.

Bu nedenle yapılması gereken ÖTV tarifesinde şu anki uygulama olan **sınıf usulü**nden vazgeçilip tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi **dilim usulü** denilen sisteme geçilmesidir. Bu yöntemle hem mükelleflerin vergi yükü azalacak hem de aracın fiyatında meydana gelecek indirim nedeniyle araç tüketiminden kaynaklı vergi hasılatı da artacaktır.

Aşağıdaki tabloda hem şu anki usulle (sınıf usulü) uygulanan hem de önerilen (dilim usulü) sisteme göre hesaplanan vergilerle aracın satış fiyatını gösteren **karşılaştırmalı bir örnek** bulunmaktadır.



**Tablo 4;** ÖTV Kanunu (II) sayılı cetveldeki araçlara uygulanan şu anki tarifeyle önerilen tarifenin karşılaştırılması

	Şu anki uygulamaya göre (Sınıf usulü tarife)	Önerilen uygulamaya göre (Dilim usulü tarife)
<b>ÖTV Matrahı</b> (vergisiz fiyatı)	462.963 TL	462.963 TL
<b>ÖTV oranı</b>	80%	%45, %50, %60, %70 ve %80
<b>ÖTV Tutarı TL</b>	370.370 TL	285.794 TL
<b>KDV TL</b>	166.667 TL	149.751 TL
<b>Toplam Vergi</b>	537.037 TL	435.545 TL
<b>Aracın Satış Fiyatı</b>	1 milyon TL	898.508 TL

Tabloya göre motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyen ve piyasa fiyatı 1 milyon TL olan bir otomobilin vergisiz fiyatı 462.963 TL iken ÖTV tutarı 370.370 TL, KDV tutarı 166.667 TL ve ödenen toplam vergi ise 537.037 TL'dir.

Yukarıdaki tabloda yer alan son sütunda önerilen sisteme göre hesaplanmış sayılar bulunmaktadır. Son sütuna (önerilen sisteme) göre hesaplama sonucunda; aracın vergisiz fiyatı olan 462.963 TL'nin ilk 184 bin TL'lik kısmına %45; 184 bin TL-220 bin TL'lik kısma isabet eden tutara %50; 220 bin TL-250 bin TL'lik kısma isabet eden tutara %60; 250 bin TL-280 bin TL'lik kısma isabet eden tutara %70 ve 280 bin TL üstü için %80 oran uygulanarak oluşturulmuştur.

Şu anki uygulamada vergisiz fiyatı 462.963 TL olan aracın satış fiyatı 1 milyon TL'dir. Ancak önerilen yöntemle geçildiğinde vergisiz fiyatı 462.963 TL olan aracın satış fiyatı 1 milyon TL'den 898.508 TL'ye düşecektir. Bu, hem aracın fiyatını düşürüp araç satış tutarını artırıp vergi hasılatına olumlu etki edecek hem de mükelleflerin vergi yüklerini azaltarak reel gelirlerinde artış sağlayacaktır.

Diğer taraftan aynı sorun cep telefonlarındaki ÖTV basamağında da bulunmaktadır. ÖTV Kanunu ekli (IV) sayılı tarifede özel tüketim vergisi matrahı 1.500 TL'yi aşmayanlar için %25; özel tüketim vergisi matrahı 1.500 TL'yi aşsın ama 3.000 TL'yi aşmayanlar için %40 ve 3.000 TL'yi aşanlar için %50 ÖTV oranı uygulanacaktır.

Buna göre ÖTV uygulamasında kullanılan artan oranlı tarife yapısının ivedilikle **sınıf usulünden dilim usulüne dönüşmesi** gerekmektedir. Bu

değişim hem ÖTV hasılatını artıracak hem de enflasyonla mücadelede oldukça önemli bir adım atılmış olacağı kanaatindeyiz.

### 3.3. ÖTV Üzerinden KDV Alınmasına İlişkin

Özel tüketim vergisine tabi tüm ürünler üzerinden ayrıca KDV de alınmaktadır. KDV oranı da bu ürünler için genel olarak %20'dir. 3065 sayılı KDV Kanunu m. 24 uyarınca mal teslimi ve ithalatından alınan özel tüketim vergisinin aynı karakterli katma değer vergisi matrahına dâhil edilmekte ve bu suretle aynı eşya için ödenen özel tüketim vergisi üzerinden de katma değer vergisi alınmaktadır.

Mevcut sorunu İstanbul 2. Vergi Mahkemesi somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşımış ve Anayasa Mahkemesi 25.12.2014 tarih ve Esas No:2013/48, Karar No:2014/198 ile mahkemenin talebini oybirliğiyle reddetmiştir.<sup>6</sup>

Karara dayanak oluşturmak adına, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması (VUK m. 117/3) mükerrer vergilemedir. Yani vergilendirme döneminin, matrahın ve kanunun aynı olduğu durumda verginin mükerrerliğinden söz edilir. Verginin mükerrerliğinden söz etmek için **aynı vergi kanunu uygulaması olmalı, aynı vergilendirme dönemi olmalı ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmış olmalıdır**. Farklı vergi kanunları açısından **çifte vergilendirme** yani vergilerin mükerrerliği söz konusu olmayacaktır. Zira Anayasa Mahkemesi de benzer bir şekilde konuya yaklaşmıştır.

Hatta KDV, sadece ÖTV üzerinden değil KDVK m. 24/b uyarınca birçok vergi üzerinden de alınmaktadır. Çünkü KDVK m. 24/b uyarınca, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dâhil olduğu öngörülmüştür. KDVK m. 24/b uyarınca damga vergisi, özel tüketim vergisi ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine göre alınan yangın sigortası vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile haberleşme vergisi gibi mal ve hizmet satışına bağlı olarak ortaya çıkan vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları katma değer vergisi matrahına dâhil edilmektedir.

Bu noktada zikredilen vergilerden ayrıca KDV'nin de alınmasının -VUK m. 117/3 uyarınca mükerrer vergilemeden dolayı- bir vergi hatası olmayacağı açıktır.

6 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150407-14.pdf>

Ancak 3065 sayılı KDVK m. 1’de katma değer vergisinin konusunu oluşturan teslim ve hizmetler belirlenmiştir. Söz konusu teslim ve hizmetler genel olarak bir katma değer yaratmakta ve yaratılan bu katma değer üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Buna göre başka bir üretim ya da ithalat aşamasında hesaplanan bir verginin imalat ve/veya ithalat tutarına eklenmesi yeni bir katma değer olmayıp eklenen bu tutar üzerinden KDV de alınması katma değer vergisinin ruhuna ve konuluş amacına aykırıdır. Bu nedenle bu tarz **vergiden vergi alınması** anlayışında düzenlenmiş tüm uygulamaların yeniden değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

#### 4. Çevreye Duyarlı Vergilemeyle Alakalı Öneriler

Bir vergi, çevrenin ve doğal kaynakların korunmasını teşvik ediyorsa ya da olası zararların oluşumunu engelliyorsa bu vergilere **yeşil vergiler** adı verilir.

Tüm dünya ülkeleri **yeşil vergileme** denilen çevreye daha az zarar veren ürünlerin kullanımına yönelik vergi teşvikleri uygulamakta ve vergi sistemlerini bu perspektifle yeniden dizayn etmektedirler. Başta İngiltere, İrlanda ve İsveç olmak üzere Avrupa’nın birçok ülkesi bu konuda adımlar atmaktadır.

Ülkemizde ise yeşil vergileme özellikle **özel hayata müdahale** ilkesi çığnenerak yapılmaktadır. Özellikle sigara ve alkolden alınan ÖTV bu anlayışla uygulanmaktadır. Bunun yanında akaryakıt ve otomobillerden alınan ÖTV de yeşil vergilere örnektir. Zaten elektrikli otomobillerin ÖTV oranları fosil yakıtla çalışan diğer araçlara oranla daha düşüktür.

Buna göre yeşil vergileme uygulamasının kapsamı **özel hayata müdahale** edilmeden genişletilmeli ve sadece bu alanda çalışacak akademisyen ve profesyonellerden oluşan bir **yeşil vergileme komisyonu/kurulu** oluşturulmalı ve bu yönde anlayışın kapsamı genişletilmelidir.

#### 5. Katma Değer Vergisiyle Alakalı Öneriler

1 Ocak 1985 yılında uygulamaya geçen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesiyle **işlemlerin Türkiye’de gerçekleşmesi** şartıyla ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan **teslim ve hizmetler**, her türlü mal ve hizmet **ithalatı** ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olmak üzere üç başlık altında KDV’nin konusu hüküm altına alınmıştır.

Vergi sistemimizde hasılatı en yüksek vergi olan KDV, **dâhilde** ve **ithalde** olmak üzere iki çeşittir. Dâhilde ve ithalde alınan katma değer vergisinin gelirleri toplamının genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2016'da %31.9, 2017'de %32.9, 2018'de %34, 2019'da %32.9, 2020, 2021'de %33 ve 2022 yılında ise %32.4 olarak gerçekleşmiştir<sup>7</sup>.

Ülkemizde KDVK m. 28 uyarınca KDV genel oranı %10'dur. Cumhurbaşkanı bunu 4 katına kadar artırıp %1'e kadar indirebilir. Uygulanan güncel oranlar %1, %10 ve %20'dir. Ancak birçok temel üründe KDV oranı hâlâ %20 ya da %10 olarak uygulanmaktadır. **Örneğin** bebek bezi ya da hijyen ürünlerinde KDV oranı yüzde 1 değildir. Özetle ülke KDV uygulamamızda standardize olmamış bir KDV oran uygulaması mevcuttur.

Diğer taraftan 7 Temmuz 2023 tarihli Resmî Gazete'de<sup>8</sup> yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 24.12.2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan **Mal ve Hizmetlere Uygulanacak KDV Oranlarının Tespitine İlişkin Karar**'ın birinci maddesinde yer alan oranlar artırıldı.

Buna göre ilgili BKK'nın ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, uygulanacak oranı **%18'den %20'ye**; ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, uygulanacak oranı **% 8'den %10'a yükseltildi**.

Buna göre özel olarak ayrı bir vergi oranı belirtilmemiş olan ürünlerde KDV oranı %18'den %20'ye yükseltildi. İlgili BKK'da yer alan ekli (II) sayılı listedeki ürünlerin KDV'si ise %8'den %10'a çıkarıldı

Ancak Cumhurbaşkanı kendisine tanınan yetkiyi kullanarak yeniden belirlediği bu oranların uygulanmasında aynı sektörlerdeki farklı ürünlerle **farklı KDV oranı** belirlenmesi nedeniyle bu durumun suiistimal edildiği birçok mecrada zikredilmektedir.

Söyle ki gıda sektöründe faaliyette bulunan ve farklı KDV oranına tabi ürünlerin teslimini gerçekleştiren bir firma, yüksek orana tabi teslim ettiği ürüne yönelik düzenlemiş olduğu belgede (fatura, fiş vs.) düşük orana tabi (başka) bir ürüne yer vermek suretiyle hesaplanması gereken KDV tutarını eksik beyan etmektedir. **Bu nedenle KDV oranının belirlenme-**

7 Binhan Elif Yılmaz&Murat Batı; **Türk Vergi Sistemi Örnek Sorularla ve Açıklamalı Çözümlerle**, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2023, s.173.

8 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230707-11.pdf>

***sinde ürün bazlı bir belirlemeden ziyade sektör bazlı bir oran uygulanmalıdır.*** Aksi durumda vergi kayıp ve kaçağının tespitine yönelik ciddi bir işlem ve zaman maliyeti kamu tarafından yüklenilmiş olacaktır.

Ülkemizde uygulanan KDV oranlarının özellikle bazı sektörlerde faaliyette bulunan firmalar ve tüketiciler açısından yüksek bulunması nedeniyle “fiş almasam kaçta olur” gibi bir anlayışın hâkim olması ve buna bağlı olarak da kayıt dışılığın artması, herhangi bir belge düzenlenmeden alınan hizmet ya da ürünün komisyon karşılığında sahte fatura ticareti yapan firmalardan temin edilen faturalarla belgelendirilmeye çalışılması yaygın bir vergi kayıp ve kaçak durumudur. Vergi idaresi bu durumun tespiti ve sorumluların adli ve idari yönden takibine yönelik ciddi bir mesai harcamaktadır. Her ne kadar adli ve idari yaptırımlar bu kayıt dışılığın önüne geçilmesi bakımından önemli olsa da bu durumun oluşmasını önlemek devlet ve vatandaş adına daha faydalı bir durum olacaktır. Bu nedenle sahte fatura kaynaklı belgelendirmenin yüksek olduğu sektörlerde KDV oranı ilgililerin kayıt dışılığa ve usulsüzlüğe sevk etmesini önleyecek miktarlarda olmalıdır. ***Özellikle sahte fatura ticareti yapan kişilerin belirlemiş olduğu oranları önemsizleştirecek bir oran tespiti ile bu sorun kaynağında çözülebilecektir.***

Bu kapsamda ***KDV oranının tüm temel ihtiyaçlar için düşürülmesi vergilemede adalet açısından önem arz etmektedir.*** Bu durum aynı zamanda literatürde ***tersine artan oranlı*** denilen bir sorun da doğurmaktadır. Yani aynı ürünü satın alan kişilerin gelirlerinin farklı olması durumunda geliri düşük olanın vergi yükünde artış olmakta ve katlanacağı vergi yükünün ağırlığı da artmaktadır. Bu durumun ivedi bir şekilde insani temel ihtiyaçların KDV oranlarının en düşük oranda sabitlenmesiyle çözülmesi gerekmektedir.

Buna ilaveten çok karmaşık bir yapıya sahip olan 3065 sayılı KDV Kanunu'nun özellikle 17'nci maddesinde yer alan istisnalar madde içinde alfabenin son harfi olan “z” ***harfine*** kadar sıralanmıştır. Bu sorun özellikle vergi harcamaları açısından önem arz etmekte ve kat'i suretle sadeleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca KDV iade sisteminde yeminli mali müşavirlerin yetki sahasının genişletilmesi ve dolayısıyla da bunların denetlenmesi hem vergi idaresinin hem de yargının iş yükünü azaltacaktır.

İlaveten KDV mevzuatının çok sık değişmesi ve karmaşık olan istisna/muafiyet yapısından yararlanmak adına gayri yasal yollara başvurulabilmekte ve maalesef bu durum idare ile mükellefleri karşı karşıya getirebilmektedir. Bu maksatla 3065 sayılı Kanunun olabildiğince sadeleştirilmesi, istisna ve muafiyet uygulamalarına sınırlama getirilmesi ve standartlaşması gerekmektedir.

## 6. Gelir Vergisi Kanunu'nun Kapsamının Genişletilmesiyle Alakalı Öneriler

**Verginin konusu**, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan **şey** verginin konusunu oluşturur. Böylece verginin konusu: mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay vb. olabilmektedir. Maddi vergi hukuku kapsamında bulunan her kanunun başlangıç maddelerinde *verginin konusu* düzenlenmiştir. **Örneğin**, 193 sayılı GVK'nin "mevzu" kenar başlıklı 1'inci maddesi: "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir.*", 5520 sayılı KVK'nin "*verginin konusu*" kenar başlıklı 1'inci maddesi: "*Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir*", 3065 sayılı KDVK'nin "*verginin konusunu teşkil eden işlemler*" kenar başlıklı 1'inci maddesi: "*Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir*" şeklindedir.

Bu anlamda bir işlemin ya da bir **şeyin** kendi kanununda kapsama alınmamış olması durumunda **kanunilik ilkesi** uyarınca kıyas yapılarak kanun kapsamına alınması mümkün değildir. Bu, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. **Örneğin**, kripto varlıklardan elde edilen gelirlerden şu an gelir vergisi alınamamasının *temel gerekçesi de budur. Elde edilen bu gelirin gelir vergisinin konusuna girmemesinden kaynaklıdır.* Bu nedenle o **şeyin** açıkça ilgili vergi kanununun konusuna girmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirmeye tabi tutulamaz.

Diğer taraftan **miras, bağış, piyango** gibi gelirler de gelir vergisine tabi değildir. Bu tür karşılıksız (ivazsız) aktarımlar veraset ve intikal vergisine tabidir. Ancak veraset ve intikal vergisinde hem istisna tutarları sayıca çok fazla hem de vergi oranları çok düşüktür. **Örneğin** veraset ve intikal vergisinin 2022 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı % 0,12'dir. Yok denecek kadar azdır.

Bu nedenle başta **kripto varlıklardan** elde edilen gelirlerin gelir vergisinin konusuna alınması ayrıca veraset ve intikal vergisi kapsamında olan **bağış, piyango** gibi **sağlar arası ivazsız intikallerin** de veraset ve intikal vergisinin konusundan çıkartılarak gelir vergisinin konusuna alınmasının hazine yararına olacağı kanaatindeyiz.

## 7. Ücret ile Alakalı Öneriler

**Ücret**, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ocak 2023 itibarıyla memur kadrosunda ücretli çalışanların toplam sayısı itibarıyla 3.275.317 kişi, bunun dışında kalan ücretlilerin sayısı ise 16.553.356 kişidir.<sup>9</sup>

Buna göre ülkemizde Ocak 2023 itibarıyla ücretli sayısı toplamda 19.828.673 kişidir. Kaçının asgari ücretli olduğu konusunda herhangi bir veri bulunmamaktadır. Aileleri birlikte değerlendirildiğinde ücretlilere ilişkin yapılacak bir vergi düzenlemesinin çok daha fazla kişiye tesir edeceği aşikardır.

Bu denli önem arz eden ve ülke ekonomimizin temel taşı olan ücretlilerin vergi yoluyla gelir durumlarını iyileştirmek adına bazı önerilere yer vermek gerektiği kanısındayız. Bu öneriler aşağıda izah edilmiştir.

### 7.1. GVK m. 23/18'de Belirtilen İstisna Uygulama Yöntemi Değiştirilmeli

Asgari ücrete kadar olan ücretlerin *istisna edilmesi*, 25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmî Gazete'de<sup>10</sup> yayımlanan 7349 sayılı **Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2'nci maddesi ile GVK m. 23'e 18'inci bent eklenerek** 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre asgari ücret elde eden kişilerin ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Asgari ücretten fazla ücret geliri elde edenlerin ise asgari ücrete kadar olan kısmı gelir ve damga vergisinden istisna edilmiştir. 2023 yılı ilk altı ayı için brüt 10.008 TL ve net 8.506,80 TL; ikinci altı ayı için ise brüt 13.414 TL ve net 11.402 TL ücret gelirlerinden gelir ve damga vergisi alınmayacaktır. Bu tutardan fazla ücret geliri elde edenler

<sup>9</sup> <https://veri.sgk.gov.tr/>

<sup>10</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211225-2.htm>

için ise asgari ücreti aşan tutar üzerinden gelir ve damga vergisi alınacaktır.

Ancak GVK m. 23/18’de yer alan “*Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir.*” şeklindeki fıkra uyarınca literatürde **dekot** namı diğer **vergiden indirim** denilen bir sistem uygulanarak asgari ücrete kadar olan kısım için istisna uygulanmaktadır.

Şöyle ki asgari ücretten fazla olan ücretler GVK m. 23/18 uyarınca önce GVK m. 103’teki vergi dilimine tabi tutulup sonra asgari ücret istisnası uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle GVK m. 23/18’de yer alan **asgari ücrete kadar olan ücret istisnasına asgari ücret de toplanarak yani kümülatif olarak vergi dilimine girmekte** ve dolayısıyla da istisna edilen vergi tutarı da azalmaktadır.

Bu nedenle değişmesi gereken GVK m. 23/18’deki “*istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir.*” fıkradır.

Burada **yapılması gereken şey** öncelikle brüt ücretten işçi SGK payı (%14) ve işçi işsizlik fonu kesintisi (%1) yapıp kalan tutardan aylık net asgari ücret düşüldükten sonra kümülatif gelire GVK m. 103’te yer alan vergi tarifesi (oranları) uygulanmasıdır.

GVK m. 23/18’de yer alan fıkra yukarıda yazılan şekilde değiştirilirse aşağıdaki tabloda 2023 yılında<sup>11</sup> ücret geliri elde edenlerin eline geçecek ekstra ücret görülecektedir.

**Tablo 5;** GVK m. 23/8’deki hesaplanma yönteminin değişmesi neticesinde asgari ücretten fazla ücret alanların yıllık gelirlerinde yaratacağı ek katkı

<b>Brüt aylık tutarı</b>	<b>Ekstra ele geçecek yıllık tutar</b>
15 bin TL	2.756 TL
20 bin TL	7.282 TL
25 bin TL	10.628 TL
30 bin TL	10.628 TL
35 bin TL	10.628 TL
40 bin TL	10.628 TL

11 İlk altı ayda uygulanan asgari ücret tutarı dikkate alınmıştır.



Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 2023 yılı için GVK m. 23/18'deki değişiklik yapılırsa GVK m. 103'teki vergi diliminden kaynaklı olarak 25 bin TL'nin altında brüt aylık geliri olan bir çalışanın eline tabloda görüldüğü şekliyle ekstra bir gelir geçecektir. 25 bin TL ve üstünde elde edenler için ise 10.628 TL geçecektir.

Esasında ücretlilerin **ekstra eline geçecek bu tutar** ücretlilerden bu yolla alınan gelir vergisidir. Yani bu yöntemle Hazine daha fazla gelir vergisi tahsil etmektedir. Bu uygulama, vergi yükünü çalışanın aleyhine artırmaktadır.

Bu yönde olası bir değişiklik kayıt dışılığın azalması gibi pozitif bir sonuç doğuracak ve çalışanların özellikle de düşük ücretlilerin nominal gelirlerindeki artış ile Anayasa m. 73/2.fıkra hükmü de yerine getirilmiş olacak ve *vergi yükü, vatandaşlar arasında adil ve dengeli dağıtılmış* olacaktır.

## 7.2. GVK m. 23/18'deki İstisna Tutarının Eksik Uygulanması

Asgari ücret, 4857 sayılı İş Kanunu<sup>12</sup> m. 39'da düzenlenmiştir. Kanunda asgari ücretin, iş sözleşmesiyle çalışan, kanun kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın her türlü işçiye uygulanacağı, ücretin en geç iki yılda bir belirleneceği ve asgari ücret komisyonu ile ilgili usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği açıklanmıştır. Asgari Ücret Yönetmeliği<sup>13</sup> m. 4/d'e göre ise **asgari ücret**, "**İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen** ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücreti," şeklinde tanımlanmıştır. Mezkûr Yönetmeliğin ücretin belirlenmesi başlıklı 6'ncı maddesinde, "**Ücretin, bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır**" şeklinde yer alan cümlesi uyarınca asgari ücretin günlük olarak belirlenmesi gerektiği kabul edilmiştir.

31 ve 28 hatta dört yılda bir 29 günle biten aylarda 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olan **asgari ücrete kadar gelir vergisi istisnası**nın uygulanmasında bazı aksaklıklar hatta bu aksaklıkların neden olduğu çalışana eksik ücret ödeme ve fazladan gelir vergisi tahakkuk etme söz konusu olmaktadır.

12 10 Haziran 2003 tarih ve 25134 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/06/20030610.htm#1>)

13 1 Ağustos 2004 tarih ve 25540 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/08/20040801.htm#5>)

Yukarıda da bahsedildiği üzere GVK m. 23/18 “*Hizmet erbabının, ödenen yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri*” şeklindedir. Söz konusu hüküm uyarınca asgari ücret elde edenlerin asgari ücretleri; asgari ücretten fazla ücret geliri elde edenlerin ise asgari ücrete kadar olan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre asgari ücretten fazla ücret geliri elde edenler ücretlerinin asgari ücrete kadar olan kısmı için gelir vergisi ödememektedirler.

Ancak GVK m. 23/18’de istisnayı düzenleyen fıkrada yer alan “**asgari ücretin aylık brüt tutarından**” ifadesi yanlış anlaşılmaktadır. Çünkü madde hükmünde geçen **aylık brüt asgari ücret tutarı** asgari ücret komisyonu tarafından açıklanan tutar olmayıp 5510 sayılı Kanun uyarınca işverenlerce belirlenen SGK matrahıdır.

Çünkü 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88’inci maddesi uyarınca her ay 30 gün olarak dikkate alınmakta ve SGK **matrahı ile brüt ücret aynı algılanmaktadır**. Buna göre bir yıl 365 gün değil 360 gün olarak hesaplanmakta ve asgari ücretliye her yıl 5 gün eksik ödeme yapılmaktadır.

Bu yaklaşım, vergi mevzuatımızın muhtelif yerlerinde geçen “**brüt asgari ücret**” için de uygulanmakta ve “**bir (1) günlük asgari ücret ile o ayın/yılın gün sayısının çarpımı sonucu bulunacak tutar**” üzerinden işlem yapılması gerekirken bunun yerine 5510 sayılı Kanun m. 88 uyarınca belirlenen her ay için 30 günlük SGK matrahı dikkate alınmaktadır. Bu durumda özellikle asgari ücretten fazla ücret geliri elde edenler açısından eksik istisna (her yıl için 5 günlük) uygulanmakta ve dolayısıyla da aynı tutar kadar da fazla gelir ve damga vergisi ödenmektedir.

Özetle asgari ücretten fazla gelir elde eden ücretlilere uygulanan GVK m. 23/18 uyarınca **asgari ücrete kadar olan ücret istisnası** yanlış uygulanmaktadır. Uygulanan bu tutar SGK matrahı olup yıllık sadece 360 günlük tutar istisna kapsamında değerlendirilmektedir. 365 günlük yılda 5 gün; 4 yılda bir de 6 günlük tutar istisna kapsamına alınmamakta ve dolayısıyla eksik istisna uygulanmaktadır.

Bu hata iş ve sosyal güvenlik mevzuatı kapsamında yer alan birçok hesaplama da sirayet etmektedir. Sosyal güvenlik mevzuatındaki düzenlemeler nedeniyle **geçici iş göremezlik** tutarları eksik hesaplanmakta, 30 günlük prime esas kazanç üzerinden sınırlandırıldığından ötürü sigorta-

lılara, ***iş kazası ve meslek hastalıkları, analık ve hastalık*** hâllerinde, 31 gün olan aylarda bir günlük prime esas kazanç tutarı üzerinden ayakta tedavilerde 2/3, yatarak tedavilerde de 1/2 oranında eksik ödeme yapılmaktadır. Yine işsizlik sigortası kanununda asgari ücrete getirilen tavan miktarı aylık brüt tutara endekslenmiş olduğundan, işsizlik ödeme periyotlarına bağlı olarak asgari ücretin %80 üzerinden işsizlik sigortası ödemeleri de eksik hesaplanmaktadır. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği gereğince borçlanma gün sayıları, ayda 30 gün, yılda 360 gün dikkate alındığından her yıl için 5 gün dört yılda bir 6 gün olmak üzere sigortalılar eksik borçlanmaktadır. Ölüm, yaşlılık ve malullük aylıklarına hak kazanılması bakımından her bir gün önemlilik arz eder. Özellikle 4/a sigortalılarda aylığa hak kazanmada, her türlü borçlanma süresi hariç 900 prim gün şartı bulunduğundan, sigorta gün sayısının ayda 30, yılda 360 gün ile sınırlandırılmasından kaynaklı olarak bazen birkaç gün ile yakınlarına ölüm aylığı bağlanamamaktadır. Yaşlılık aylıklarının hesaplanması açısından, her yıl için sigortalılara 5 gün 29 olan aylarda 6 gün olmak üzere eksik gün bildirimini yapılmakla birlikte, prime esas kazanç tutarları prim ödeme gün sayılarına bölünerek aylık bağlanma yoluna gidildiğinden ortalama aylık kazanç yönünden belirgin bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. 5510 sayılı Kanun m. 88’de, 4857 sayılı Kanun m. 39’a paralel olarak yapılacak düzenlemeyle söz konusu ek gün ve kazanç bildiriminin önüne geçilebilecektir.<sup>14</sup>

Bu kapsamda tüm resmî hesaplamalarda asgari ücretin günlük hesaplanması gerekmekte ve aylık hesaplamaların terk edilmesi gerektiği kanısındayız.

### 7.3. Ücret Gelirleri İçin %15 Sabit Oranda Vergilendirme Hususu

Ücret geliri elde edenler için GVK m. 103’te yer alan artan oranlı tarifenin ilk dilimi olan %15 oran ile sabitlenmesi hakkaniyet gereğidir. Zira ücretliler, her yıl yeniden değerlendirme oranıyla artırılan GVK m. 103’te yer alan tarife basamaklarına enflasyon dönemlerinde takılmakta ve daha fazla vergi verebilmektedirler. Ülkemizde ***stopaj (tevkifat-kaynakta kesme)*** uygulaması tüm gelir unsurları için ***düz oranlı*** iken sadece ücretliler için ***artan oranlı*** bir yapıya sahiptir. Bu münasebetle ücret gelirleri ile alakalı yukarıda bahsedilen GVK m. 23/18’deki uygulama şeklinin değiş-

14 Murat Batı&Engin Uzuner; **Asgari Ücretin Günlük Yerine Aylık Hesaplanmasının İş, Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, *Cilt: 3/Sayı: 5/Yıl: 2022, s. 3-32.*

tirilmesi ve/veya ücret gelirlerine uygulanan vergi oranının artan oranlı yapıdan çıkarılarak GVK m. 103'teki ilk dilime karşılık gelen oranın (%15) uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

#### 7.4. Ücret Gelirlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilebilmesi Hususu

Diğer taraftan ücret gelirlerinden işverenler tarafından stopaj yapılmakta ve vergi idaresine ödenmektedir. Ücretliler ise bazı durumlarda stopaj yapılmış bu ücret gelirlerini ayrıca kendileri de yıllık beyanname ile beyan etmektedirler. Bunlar *belli koşullarda birden fazla işverenden alınan ücretler, stopajsız istisna haddini aşan ücretler, belli koşullarda tek işverenden alınan ücretler ve yurt dışından TL olarak alınan ücretler* olmak üzere dört şekilde değerlendirilir.

Yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda GVK m. 89 uyarınca bazı giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Ücretlinin bunu beyan etmemesi durumunda bu indirimlerden yararlanamayacak ve böylece ücrete ilişkin vergi yükü yıllık beyanname veren ücretliye göre daha fazla olabilecektir.

Bu kapsamda vergilemede adalet sadece gelirin farklı unsurları arasında değil aynı unsur arasında da sağlanmalıdır. Farklı iki ücretli arasında ortaya çıkan vergi yükü farkı, Anayasa'nın başta eşitlik olmak üzere diğer ilgili ilkelerine de aykırılık oluşturmaktadır.

Bu minvalde özellikle **tek işverenden** alınan ücretler için GVK'nin ilgili hükümlerinin ücretli lehine ele alınarak yeniden düzenlenmesi gerektiği kanısındayız.

#### 7.5. Asgari Geçim İndirimine Alternatif Bir Gelir Yaratma Yöntemi Geliştirilmeli

01.01.2022 tarihinden önce GVK m. 32'de düzenlenmiş olan **asgarî geçim indirimi** (AGİ), ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan **eşi için % 10'u**, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki *çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10 ve diğer çocuklar için % 5'i idi*. Asgari geçim indirimi uygulaması, 25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmî Gazete'de<sup>15</sup> yayımlanarak 01.01.2022 tarihinde yürür-

15 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211225-2.htm>

lûge giren 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 3/b maddesi ile **yürürlükten kaldırılmıştır**.

Asgari geçim indirimi, ücretlilerin ücretlerinden hesaplanan gelir vergisinden **yıllık brüt asgari ücret** üzerinden yukarıda belirtilen oranlarda hesaplanan tutarın mahsup edilip ücretliye verilen bir tutardır. Bu kapsamda GVK m. 23/18 uyarınca asgari ücrete kadar ücretler istisna edildiğinden dolayısıyla da asgari ücrete kadar gelir vergisi de hesaplanmayacağından asgari geçim indiriminin uygulama alanı kalmamıştır.

Ancak bu yönde gelir kaybına uğrayan ücretliler için AGİ'nin yürürlüğe girmesiyle kaldırılan **vergi iade sisteminin tekrar uygulamaya konulması gerektiği** kanaatindeyiz. Çünkü gelir vergisine tabi ve yıllık beyanname veren mükellefler kanunun izin verdiği gider ve indirimleri yıllık beyanda indirim konusu yapabilmektedir. Ancak yıllık beyanname vermeyen ücretlilere ilişkin bu tür gider ve indirim uygulaması bulunmamaktadır. Bu nedenle özellikle indirimlerden yararlanamayan ücretliler lehine asgari geçim indirimine alternatif bir yöntem geliştirilmesi gerektiği kanısındayız.

Buna ilaveten yıllık beyanda hesaplanan gelir vergisinden tevkif suretiyle yıl içinde ödenmiş vergilerin de Yİ-ÜFE baz alınarak **endekslenip mahsup edilmesi** vergilemede adalet gereğidir.

Vergilemede adalet gereği bu tür bir uygulamanın ivedilikle ücretliler için vergi sistemimize tekrar dâhil edilmesi gerektiği kanısındayız.

## 8. İş Yeri Kira Stopajının Kaldırılmasıyla Alakalı Öneriler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre sahip olunan gayrimenkullerin kiralanmasından dolayı elde edilen gelir halk arasında **kira vergisi** olarak bilinen GVK m. 70 uyarınca **gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ)** olarak vergilendirilir. Hem konut hem de iş yeri kira gelirlerinden gelir vergisi alınır. Ancak konut ile iş yeri kira gelirlerinin vergilendirme yöntem ve esasları birbirlerinden farklıdır. Konut kira geliri elde eden gerçek kişiler (*istisnai birkaç durum göz ardı edilmiştir*) elde ettikleri kira geliri 2023 yılı için 21.000 TL'yi (2022 yılı için 9.500 TL'yi) aşarsa kira gelirini 2024 Mart ayında beyan eder ve hesaplanan vergisini iki eşit taksitte öder. İş yeri kira gelirlerinde ise durum farklıdır. Şöyle ki;

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde **mükellef** "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir." şeklin-

de tanımlanmıştır. VUK m. 8’de *mükellef ve sorumlu* tanımlanmış ve Türk vergi sistemi kapsamında yer alan kanunlarda kimlerin mükellef olduğu ayrıca belirtilmiştir. Örneğin GVK m. 3 ve devamı maddelerinde gelir vergisi mükellefinin kim olduğu belirtilmiştir.

Buna göre kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli görevlerini yerine getiren kişi mükelleftir. ***Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için*** vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve verginin o kişinin mal varlığında azalma yaratması gerekmektedir. Bu çerçevede ödenmesi gereken ***vergileri*** kendi mal varlığından karşılayan kişi vergi mükellefidir.

Buna göre GVK m. 70’de yer alan konut ve iş yerlerinin (dükkanların) kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta ve kira gelirini elde eden kişi ise bu verginin ***mükellefi*** olarak hükmedilmektedir.

Gerek yasalarımızda gerekse de diğer düzenlemelerde ***kaynakta kesme, tevkifat*** ya da ***stopaj*** da denilen ***vergi kesme sorumluluğu*** VUK m. 11’de hüküm altına alınmıştır. VUK m. 11 ***“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”*** şeklindedir.

Buna göre iş yeri kira gelirleri ile alakalı kiracı, kirayı mal sahibine vermeden önce %20 stopajı yapar, kalan tutarı iş yeri sahibine kira karşılığı olarak öder. Kesilen %20’lik tutar ise kiracı tarafından ***iş yeri sahibi adına*** vergi dairesine ***aylık*** ya da duruma göre ***3 ayda bir beyan edilir*** ve aynı sürelerde de vergisi ödenir. Özetle dükkân/büro/ofis sahibinin elde edeceği kira geliri ilk aşamada kiracı tarafından stopaj yoluyla kesilir ve vergi idaresine ödenir. Sonra da iş yeri sahibi stopaj kesilmeden önceki kira gelirlerinin 2023 yılı içinde toplam tutarı 150 bin TL’yi aşarsa (GVK m. 103’te yer alan tarifenin ikinci diliminin üst tutarı) kendisi de bunu bu kez 2024 yılında beyan eder ve hesaplanan gelir vergisinden kiracının aylık ya da 3 ayda bir ödediği stopajları mahsup eder. Mahsup sonucunda bakiye pozitif çıkarsa pozitif bakiyeyi öder ancak ***bakiye eksi çıkarsa bu eksi çıkan bakiyeyi iade alır.***

Uygulamada iş yeri sahibi ile kiracı, kira konusunda anlaşırken iş yeri sahibinin sıklıkla kullandığı ve herkesçe bilinen hem kiracıyı hem de vergi açısından devlet hazinesini zarara uğratan ***stopaj sana ait*** uygulaması bulunmaktadır. Yani iş yeri sahibi çoğu zaman sadece cebine girecek ki-

rayla ilgilenecek, iş yeri kirasından yapılacak stopajla pek ilgilenmeyecektir. Bu noktada uygulamada tarafların, biri Hazine ve Maliye Bakanlığı için diğeri de kendileri için olmak üzere **çift kira kontratı** yaptıkları herkesçe bilinmektedir.

Görüldüğü üzere stopaj iş yeri sahipleri tarafından sıklıkla kiracılara ödettilmekte, bu durumda iki ayrı kira kontratı ortaya çıkmakta, gerçek kira değeri üzerinden stopaj yapılmamakta ve üstelik **kiracının ödediği stopajlar sanki iş yeri sahibinin cebinden çıkmış gibi iş yeri sahibinin yıllık beyanından mahsup edilerek iş yeri sahibine iade edilmektedir.**

Özetle, **mükellef olan iş yeri sahibi adına kesilip ödenecek kira stopajı bazı zamanlar kiracının sırtında kalmakta ama iş yeri sahibi bunu sonraki yıl beyan edip mahsup sonucunda iade de alabilmektedir.**

İş yeri sahibi adına yapılan stopajın kiracının (vergi sorumlusunun) cebinden çıkması ve sonrasında beyan ve mahsup sürecinde yukarıda anlatıldığı şekliyle eksi bakiye durumunda iş yeri sahibince iade alınması önemli bir sorundur.

Bu noktada yapılması gereken **iş yeri kira stopaj oranının tamamen kaldırılması** ve konut kira gelirlerinde olduğu gibi iş yeri kira gelirlerinin **-istisnasız her koşulda-** yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## 9. Enflasyon Etkisini Azaltan Vergileme Anlayışıyla Alakalı Öneriler

Tüm dünyada baş gösteren kriz ve etkileri nedeniyle birçok ülkede enflasyon yükselmektedir. Özellikle son dönemlerde ortaya çıkan enerji, gıda, sağlık ve iklim krizi sebebiyle tüm dünyada ciddi sorunlar ortaya çıktı. Birçok ürünün üretimini azalması ile ve/veya döviz kuru artışlarının da etkisiyle birlikte ülkelerin bazı doğal kaynaklarının yurt dışına sevkiyatı azalmaya başladı. Ara mal mahiyetindeki birçok ürüne erişimin zorlaşmasının ilk etkisi ürün fiyatlarında görülmeye başlandı. Ve dolayısıyla bu ürünlerin üretiminde kullanılan malların da fiyatını artırdı.

Tüm dünya ölçeğinde ortaya çıkan bu denli kaynak yetersizliği ile görülmeye başlanan kriz durumundan kurtulmak ve bütçe açıklarını azaltmak adına birçok dünya devleti para basımına yöneldi. Bu kolay ulaşılabılır kaynağın doğuracağı sonucu da doğru kestirmek ve buna zamanında ve etkili önlemler almak gerekiyordu.

Artan enflasyon karşısında mükellefleri de korumak lazım geldiğinden devletler ayrıca endeksleme, enflasyon düzeltmesi gibi bazı yasal düzenlemeler ile mükelleflerin enflasyon karşısında daha az vergi ödeyerek korunmalarını sağlamaktadır.

Ülkemiz için de yapılması gereken bu koruma yöntemleri aşağıda izah edilmiştir.

### 9.1. Enflasyon Düzeltmesi

***Bu yöntemlerden bir tanesi enflasyon düzeltmesidir.*** Enflasyon düzeltmesi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması hâlinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.

***Enflasyon muhasebesi*** olarak da bilinen ***enflasyon düzeltmesi*** uygulaması için iki temel koşul bulunmaktadır. İlki son üç hesap döneminde (son 36 ay) %100 diğeri ise son 12 aylık dönemde ise %10'dan fazla olması gerekmektedir.

Bu uygulama ülkemizde en son 2001 krizinin ardından gündeme geldi ve 2004 yılında uygulandı ancak sonrasında bir daha uygulanmadı. Ardından ***29.01.2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete'de<sup>16</sup> yayımlanan 7352 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Geçici 33'üncü madde*** eklenerek uygulanması gereken enflasyon düzeltmesi ertelendi.

### 9.2. Endeksleme

Gelişen ekonomik düzende gerek günlük bireysel işlemlerde gerekse de uzun vadeli yatırım amaçlı işlemlerde kullanılan temel değişim aracı paradır. Buna ilaveten ödenen vergiler de çoğu zaman aynı araçla yapılmaktadır. Paranın harcanmayıp elde tutulmasının bazı getirileri olabilmektedir. Örneğin alternatif yatırım araçları olan kur korumalı mevduat ve/veya vadeli mevduata yatırma, devlet tahvili ya da hazine bonusu alma, repoda, borsada değerlendirme gibi birçok seçenek mevcuttur. Bu seçenek sepetinin ortak getirisi paradan uzak kalmanın faiz ya da benzeri bir getirisi olmasıdır. Yani kişilerin parayı bugün kullanmaktan feragat

16 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220129-9.htm>



etmelerinin fırsat maliyeti bu getiri ile ödüllendirilmeleridir. Devlet ise kamusal ihtiyaçları gidermek adına gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden vergi almaktadır. Genel kural genellikle bir harcama yapıldıktan sonra, servet unsuruna sahip olunduktan sonra ya da gelir elde edildikten sonra kanunda belirtilen beyan ve ödeme sürelerinde vergilerin beyan edilmesi ve ödenmesidir. Ancak özellikle gelir vergisinde ticari kazanç ile serbest meslek kazancında ve kurumlar vergisinde devlet sabırsız davranıp bu vergileri, enflasyon karşısında aşınmasını engellemek için peşin alabilmektedir. Devletin bu şekilde ön ödeme olarak aldığı geçici vergilere, enflasyon dolayısıyla bir parametre oluşturulup endekslenip yıllık beyanda endekslenen bu tutarın mahsup edilmesi, bu kısımda önerilmektedir.

Diğer öneri özellikle ücret ve diğer stopaj yöntemiyle alınan vergilerin yıllık beyanda mahsubu gerektiği durumda enflasyon dolayısıyla bir parametre oluşturulup endekslenip yıllık beyanda endekslenen bu tutarın mahsup edilmesidir.

Buna göre **endeksleme**, bir harcamanın, bir parametrenin, gelirin ya da herhangi bir ekonomik değişkenin başka bir değişkenle uyumlandırılması anlamına gelir. Örneğin, ücretlerle birlikte çalışanların gelir artışının, enflasyon veya tüketici fiyat endeksi (TÜFE) gibi artan fiyatlara uygun hâle getirilmesi gibi. **Endeksleme**, esasında enflasyon artışının olumsuz yapısından korunmak amacıyla yapılır. Ancak endeksleme yapılırken uygulanacak yöntem de en az uygulanması kadar önem taşımaktadır. Endeksleme yapılırken esas amaç şu an belirlenen tutarın gelecekte belirtilen tarihte, enflasyon ya da belirtilen parametrenin uygulanması sonucu artan nominal bedelle şimdiki nominal bedelin farklı ancak reel olarak aynı tutara eşit hâle getirmektir.

Vergi sistemimizde endeksleme bazı alanlarda uygulanmaktadır.<sup>17</sup> Bunlardan biri özellikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "**Değer Artışı Kazancı**" kenar başlıklı mükerrer 80'inci maddesinde yer bulmaktadır. Buna göre ivazlı şekilde edinilen bir gayrimenkul 5 yıl içinde elden çıkarılırsa satış ve alış arasındaki farktan her yıl belirlenen istisna tutarı ve izin verilen indirimler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır.

17 Murat Batı; Güncel Ekonomik Sorunlar: Enflasyon Çıkması ed. Sadi Uzunoğlu, **Tanzi Etkisi Özelinde Enflasyona Karşı Vergi Kanunlarımızda Yer Alan Bazı Düzenlemeler**, Literatür Yayınları, 2022, İstanbul, s.147.

Ancak gayrimenkulün edinildiği tarihle elden çıkarıldığı tarih arasında enflasyon dolayısıyla bir aşınma olacaktır. GVK'nın "**Safi Değer Artışı**" kenar başlıklı mükerrer 81'inci maddesinin "*Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce<sup>18</sup> belirlenen **toptan eşya fiyat endeksindeki<sup>19</sup> artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.***" fıkrası uyarınca endeksleme yapılması gerekmektedir.

İktisap tarihinin<sup>20</sup> gerçekleştiği aydan önceki ayın ve elden çıkarılmanın gerçekleştiği aydan önceki ayın Yİ-ÜFE değerleri arasındaki fark iktisap edilen önceki ayın Yİ-ÜFE'ye oranı %10 ve daha fazlaysa endeksleme yapılarak maliyet bedeline ulaşılır. Bundan böyle elden çıkarma bedelinden iktisap bedeli değil endekslenmiş bu bedel düşülecektir. Ancak artış oranı %10'un altındaysa endeksleme yapılmayacaktır. Devletin buradaki amacı, mükellefi yüksek oranlı enflasyon karşısında korumaktır.<sup>21</sup>

### 9.2.1. Geçici Vergide Endeksleme Yapılması Yönünde Bir Öneri

Geçici Vergi uygulaması 1980 yılında kabul edilen "*Beyan Esasına Tabi Mükelleflerde Peşin Ödeme*" sisteminin bırakılmasının ardından 1988 yılında vergi mevzuatımıza dâhil edilmiştir. Geçici vergi, KDV ve gelir vergisi gibi bağımsız bir vergi olmayıp kurumlar vergisi ve gelir vergisine bağlı bir vergi türüdür. Geçici vergi sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (Mükerrer m. 120) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (m. 32) hüküm altına alınmıştır. Onun dışında başka bir kanunda düzenlenmemiştir.

Buna göre ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin ***ilk dokuz ayı için*** belirlenen üçer aylık dönem kazançları (yıllara sari inşaat ve onarım işinden sağlanan

18 Kurumun adı 18 Kasım 2005 tarihinde Türkiye İstatistik Kurumu olarak değiştirilmiştir.

19 01.03.2014 tarih ve 28928 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6527 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde yer alan "*Muhtelif mevzuatta TEFE ve ÜFE'ye yapılmış atıflar, Kurumca hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıflar Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış sayılır.*" hükmüyle 01.03.2014 tarihinden itibaren TEFE ve ÜFE yerine Yİ-ÜFE endeksi kullanılacaktır

20 İktisap tarihi ile ilgili özellikli durumlar göz ardı edilmiştir.

21 Murat Batı; Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi Beynamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları, Sayı 372, Eylül 2019, s.98.

kazançlar ile noterler hariç) üzerinden GVK'nin 103'üncü maddesinde yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (%15) geçici vergi öderler. Kurumlar vergisi mükellefleri ise (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre tespit edilen kurum kazançları üzerinden geçici vergi öderler.

Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışın namı diğer enflasyonun varlığı hem bireylerin hem de devletin gelirlerini aşındırmaktır. Bu aşındırma özellikle gelir ve kurumlar vergisinde daha fazla olmaktadır. Çünkü gelir vergisinde tevkifatlar hariç olmak üzere yıl içinde elde edilen gelir sonraki yılın üçüncü ayı içinde beyan edilip mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmektedir. Kurumlar vergisinde ise tevkifatlar hariç olmak üzere yıl içinde elde edilen gelir hesap dönemini müteakip dördüncü ayı içinde beyan edilip aynı ayın sonuna kadar tek seferde ödenmektedir. Devlet bu anlamda bir sonraki yıl beyan edilip ödenmesi gereken vergiyi ilgili yıl içinde peşin alarak kendi gelirini enflasyon karşısında hem ezdirmemekte hem de bir avans mahiyetinde ödeme süresinden önce alarak kullanabilmektedir.

Enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki enflasyon oranıyla, verginin ödendiği dönemdeki enflasyon oranı arasındaki fark tahsil edilen vergi miktarına uygulandığından nominal olarak bir şey değişmemekte ancak reel olarak gelirin enflasyon farkı oranında aşındığı aşıkardır.

Türkiye'de vergi hukuku uygulamalarında 5520 sayılı KVK'nin "*İndirimli kurumlar vergisi*" kenar başlıklı 32/A maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81'inci maddesi uyarınca eurobond, hisse senedi, diğer menkul kıymetler ve gayrimenkuller gibi varlıkların elden çıkarılması durumunda endeksleme yapılacağına, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "*vergi değeri*" kenar başlıklı 29'uncu maddesinde "*Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.*" hükmü ile mükellef lehine ya da aleyhine uygulamalar tesis edileceğine ilişkin hükümler mevcuttur.

Geçici vergilere de tıpkı değer artışı kazancında olduğu gibi endeksleme uygulanmasının hukuki dayanağı Anayasanın eşitlik ve denkleştirici adalet anlayışı gereğidir. Eşitlik ilkesi, aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesini ifade etse de de-

ğer artışı kazancı elde eden bir gerçek kişi ile serbest meslek kazancı ya da ticari kazanç sahiplerinin çok farklı gelir seviyelerinde olduğunu düşünmek ciddi bir yanılğı olmaktadır. Örneğin bir avukat, yaptığı serbest meslek faaliyetinden dolayı elde ettiği kazançtan geçici vergi öderken, aynı avukatın sahip olduğu bir konutu 5 yıl içinde satması durumunda değer artışı kazancına endeksleme yaparak bu işlem için daha az vergi ödemektedir. Bu durum hukuk devleti ilkesini zedelemektedir. Gelirin farklı unsurlarının bu örnekte olduğu gibi -aynı kişi nezdinde- iki farklı şekilde vergilendirilmesi ölçülülük ilkesine de ters düşmektedir. Bu anlamda gerek değer artışı kazancı gerekse diğer geçici vergi mükelleflerinin bu şekilde ayırtırmak eşitlik anlayışına ters düşmekte ve adil vergileme anlayışını da zedelemektedir.

### 9.2.2. Yıllık Beyan Edilen Ücretler ve Diğer Gelirlere Endeksleme Yapılması Yönünde Bir Öneri

Önceki bölümlerde detaylı izah edildiği üzere ücretliler bazı koşullarda yıl içinde tevkif edilen ücretlerini ayrıca sonraki yıl beyan edip hesaplanan gelir vergisinden tevkif edilen vergilerini mahsup edebilmektedirler.

Vergi mevzuatımızda bu yöntemle alınan vergileri de kapsayacak şekilde tevkif edilen vergilerin yıllık beyanda tarh edilen vergiden mahsup edilirken Yİ-ÜFE oranında endekslenerek mahsup edilmesi yukarıda bahsedilen gerekçeler uyarınca hakkaniyet gereğidir.

Bu noktadan hareketle özellikle enflasyonun yüksek olduğu bu dönemlerde **önce alınıp sonra mahsup edilen** ücret ve geçici vergide olduğu gibi uygulamalara endekslenme müessesesinin getirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda ücretlerle alakalı önerilerimizde sunduğumuz **ücretlerin tevkif edildikten sonra ayrıca yıllık beyan verilmeli** önerisine ilaveten yıllık beyanda hesaplanan gelir vergisinden tevkif suretiyle yıl içinde ödenmiş vergilerin de bu yönde endekslenerek mahsup edilmesi vergilemede adalet gereğidir.

Özetle peşin olarak alınıp sonra yıllık beyanda mahsup edilen vergilerin **Yİ-ÜFE ile endekslenip mahsup edilmesi denkleştirici ve onarıcı adalet gereğidir.**

## 10. Vergiye Uyumlu Mükellef Uygulamasının Kapsamının Genişletilmesiyle Alakalı Öneriler

GVK mük. m. 121 madde başlığı '**Ücretlilerde Vergi İndirimi**' iken, 6824 sayılı Kanununun 4. maddesiyle "**Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi**" olarak yeniden düzenlenmiştir.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi, mükelleflerin vergilerini zamanında beyan etmelerini sağlamak üzere bir teşvik olarak düşünülebilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun kaldırılmış (mülga) mükerrer 121'inci maddesi yeniden düzenlenmiş ve vergiye uyumlu mükelleflere 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren vergi indirimi uygulanmaya başlanmıştır.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bazı şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.

İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar ret ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Bu uygulamadan ticari, zirai, serbest meslek kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç) yararlanmaktadır.

Bu noktada bu uygulamanın ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirin tüm unsurlarına uygulanması önerilmektedir. Ayrıca KDV mükellefleri açısından da ödemenin düzenliliğini özendirme anlamında bu uygulamanın getirilmesi önemli bir teşvik aracı olacak ve KDV yönünden tahsilatı hızlandıracağı kanaatindeyiz.

## 11. Vergi Harcamasıyla Alakalı Öneriler

Vergi harcaması kavramı, en genel anlamda *devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler* olarak tanımlanabilir.<sup>22</sup> Uygulamada vergi harcamaları esas olarak vergi muafiyet ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranı ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır.<sup>23</sup>

Vergi harcamaları **standart vergi sisteminden** bir sapma olarak da bilinir. Vergi harcaması kavramının içinde muafiyet, istisna, indirim, mahsup, düşük vergi oranı ile vergi erteleme bulunmaktadır. Bu kavramlara vergi harcaması denilmesinin altında *vazgeçilen bu vergi ve benzeri gelirlerle özel sektörün bir tür fonlanması* yatmaktadır.

Vergi harcaması listesi her yıl yapılan bütçe kanununda yer almaktadır. Bu listede, kanunun kendi yılıyla birlikte toplamda üç yıllık tahminler yer almaktadır. Listeye göre kendi kanun maddeleri uyarınca nelerin vergi harcaması olacağı belirtilmektedir. Vergi harcamalarını içeren kanun madde sayısı yaklaşık 670 adet civarındadır.

Aşağıda son 5 yıla ilişkin vergi harcama tutarları ve ilgili yıldaki vergi geliri içindeki payları yer almaktadır.

22 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/202212-B227.pdf>

23 Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü **Vergi Harcamaları Raporu**, 2017, Ankara, s.4

**Tablo 6;** Son 5 yıla ilişkin vergi harcama tutarları<sup>24</sup>

Yıllar	Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Vergi Harcama Tutarı (TL)	Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Vergi Harcama Tutarı (TL)	KDV Kanunu Kapsamında Vergi Harcama Tutarı (TL)	ÖTV Kanunu Kapsamında Vergi Harcama Tutarı (TL)	Diğer Kanunlar Kapsamında Vergi Harcama Tutarı (TL)	Toplam Vergi Harcamaları tutarı (TL)	Toplam Vergi Hasılatı (TL)	Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı %
2023 <sup>25</sup>	443.471.544.605,00	280.839.592.374,00	161.868.230.244,00	45.881.482.553,00	62.319.451.860,00	994.380.321.635,00	3.673.735.478.000,00	27,07%
2022	127.902.747.688,00	86.107.845.253,00	71.275.431.274,00	25.911.156.856,00	24.771.291.735,00	335.968.472.807,00	2.353.286.000.000,00	14,27%
2021	91.172.602.035,00	49.423.342.695,00	58.252.412.696,00	20.515.678.232,00	11.406.060.266,00	230.770.095.925,00	1.164.809.000.000,00	19,81%
2020	76.917.235.300,00	40.164.909.866,00	49.275.433.250,00	22.561.657.217,00	6.671.557.091,00	195.590.812.732,00	833.062.000.000,00	23,47%
2019	68.267.000.000,00	28.031.000.000,00	49.797.000.000,00	24.903.000.000,00	7.698.000.000,00	178.696.000.000,00	673.314.567.000,00	26,53%

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere toplam vergi harcamalarının toplam vergi hasılatına oranı 2023 yılı için %27,07 olarak tahmin edilmiş. Normal koşullarda vergi harcama kapsamındaki muafiyet ve istisnalar sosyal, ekonomik ve mali anlamda teşvik içeren bir anlayışla düşünülp kanunda yer almalıdır. Lakin vergi harcama listesinin azımsanmayacak düzeydeki kısmı bu amaçlardan maalesef uzaklaşmış durumdadır.

**Örneğin** 6741 sayılı **Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**'un 8'inci maddesi ile bu Kanuna göre kurulan Şirket ve Türkiye Varlık Fonu ile Şirket veya Türkiye Varlık Fonu tarafından hâkim hissedar olarak kurulacak şirketler ve alt fonlar **gelir** ve **kurumlar vergisinden** muaf olup Şirket ve Türkiye Varlık Fonu ile Şirket veya Türkiye Varlık Fonu tarafından hâkim hissedar olarak kurulacak şirketler ve alt fonların kuruluş ve tescil

24 Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur

25 2023 yılı ek bütçe tutarları hesaplama dâhil edilmemiştir.

işlemleri ile esas sözleşmesinin tescil ve ilan işlemleri de dâhil olmak üzere faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdikleri işlemlerle ilgili düzenlenen **tüm kâğıtlar damga vergisinden**, tüm iş ve işlemleri her türlü **harçtan**, her ne nam adı altında olursa olsun nakden veya hesaben **banka ve sigorta muameleleri vergisi** mükelleflerine ödedikleri tutarlar ile her ne nam adı altında olursa olsun nakden veya hesaben lehe aldıkları paraların **banka ve sigorta muameleleri vergisinden**, her türlü kredi kullanım işlemleri **kaynak kullanımını destekleme fonundan** istisna edilmiştir.

Türkiye Varlık Fonu'nun tüm vergilerden muaf ve istisna edilmesinin yaratacağı mali etkilerin ne ölçüde olduğu ve bunun yansımaları ile sonraki dönemlerde ortaya çıkacak olumlu etkilerin de ortaya konulması gerekmektedir. Yani bu uygulamanın **haklı nedeni ve meşru amacının** net ortaya konulması gerekmektedir.

Bu kapsamda vergisel teşviklerin gözden geçirilerek vergi harcamaları ve bunların mali etkilerinin rasyonel şekilde ele alınması, etkinliği olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılarak vergi sisteminin bütüncül, sade ve etkin hâle getirilmesi gerekmektedir. Bu yolla vergi tabanının genişletileceği ve vergide adaletin sağlanması adına önemli bir adım olacağı kanaatindeyiz.

### 11.1. Vergi Harcamalarının Haksız Rekabete Yol Açması Hususu

Vergi harcamalarının genel olarak var oluş amacı sosyal ve iktisadi etmenlerdir. Genç girişimci istisnası, esnaf muaflığı, ücret istisnası gibi sosyal gayeyle ihdas edilen bu hükümler her modern toplumda olmazsa olmazlardandır. Ülkemizde gelir vergisi, KDV, ÖTV, emlak vergisi gibi birçok maddi vergi kanununda bu amaca hizmet edecek şekilde düzenlenmiş hükümler bulunmaktadır.

Ancak özellikle kurumlar vergisi açısından vergi harcama listesinin özel bir önemi bulunmaktadır. Devlet, kendi eliyle bazı kurumlara vergi istisnası ve/veya muafiyeti tanıyarak esasında haksız rekabet yaratabilmektedir. **Örneğin** 6741 sayılı **Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**'un 8'inci maddesi ile birçok vergiden muaf olacağı açıkça düzenlenmiştir.



Ayrıca 28 Haziran 2022 tarihli Resmî Gazete’de<sup>26</sup> yayımlanan **7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu (İFMK)** ile İstanbul Finans Merkezi kurulmuştur. 7412 sayılı Kanun m. 6 ile İstanbul Finans Merkezi, kurumlar vergisi, gelir vergisi, BSMV, damga vergisinden belli koşullarda bağışık tutulmuştur.

Bu iki kuruluş özelinde bunlara tanınan vergi avantajları nedeniyle serbest piyasa koşullarında aynı faaliyet alanına sahip firmalarla haksız rekabet oluşmaktadır. Şöyle ki bu kuruluşların sunduğu mal ve hizmet dolayısıyla ödenecek vergilerin birer maliyet kalemi olduğu dikkate alındığında vergi avantajından yararlanan firmanın fiyat avantajını kullanarak görece bir üstünlük sağlama durumu söz konusu olacaktır.

Ayrıca vergi avantajını kullanan firmaların vergi yüklerindeki düşüş nedeniyle vergi avantajı kullanamayan firmalara nazaran görece bir üstünlük ortaya çıkmaktadır. AİHM’in yukarıda belirttiğimiz kararlarında da görüldüğü üzere firmalar arası vergi yükü farklılıkları ölçülülük açısından değerlendirilmeli ve mülkiyet hakkının ihlali ile eşitlik ilkesinin zedelendiği sonucuna ulaşılmalıdır.

Bu kapsamda **meşru amacın** tespitinin tam ve net olarak ortaya konulmadan bu meyanda vergi harcaması düzenlemeleri kurumların vergi yüklerini farklılaştırdığından olası bir durumda konunun AYM’ye taşınması hâlinde AYM’nin de bu minvalde konuya yaklaşım çözmesinde vergi adaleti açısından isabet görmekteyiz.

## 12. Servet Vergileriyle Alakalı Öneriler

Ülkemizde kaynağına göre vergiler; gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç şekilde tasnif edilir. Servet üzerinden alınan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve değerli konut vergisidir.

Motorlu taşıtlar, değerli konut ile veraset ve intikal vergileri Gelir İdaresi tarafından; emlak vergisi ise belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.

Aşağıdaki tabloda son 5 yıl içinde tahsil edilen servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı görülmektedir.

26 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/06/20220628-16.htm>

**Tablo 7;** Son 5 yıl içinde tahsil edilen servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları<sup>27</sup>

Yıllar	Motorlu Taşıtlar Vergisi (a) (Bin TL)	Veraset ve İntikal Vergisi (b) (Bin TL)	Emlak Vergisi <sup>28</sup> (c) (Bin TL)	Değerli Konut Vergisi (d) (Bin TL)	Toplam Servet Vergileri (e=a+b+c+d) (Bin TL)	Toplam Vergi Hasılatı (f) (Bin TL)	Toplam servet vergilerinin toplam vergi hasılatı içindeki payı % (e/f)
2022	23.626.000,00	2.886.000,00	18.632.746,00	40.000,00	45.184.746,00	2.353.286.000,00	1,92%
2021	18.886.000,00	2.255.000,00	13.647.386,00	23.000,00	34.811.386,00	1.164.809.000,00	2,98%
2020	15.978.942,00	1.298.073,00	11.204.220,00	0,00	28.481.235,00	833.062.000,00	3,41%
2019	14.501.746,00	1.103.491,00	9.680.560,00	0,00	25.285.797,00	673.314.567,00	3,75%
2018	12.844.323,00	921.000,00	8.702.634,00	0,00	22.467.957,00	621.310.598,00	3,61%

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki son 5 yıllık ortalaması %3,134'tür. Bu oran harcama ve gelir üzerinden alınan vergilerle kıyaslandığında oldukça düşük kalmaktadır. Bu oranın artırılması her bir servet üzerinden alınan verginin yapısı dikkate alınarak doğru çözüm üretmekle mümkündür. Aşağıda her vergi nezdinde yapılması gerekenler açısından öneriler bulunmaktadır.

### 12.1. Emlak Vergisi Açısından

Emlak vergisi, bina, arsa ve arazi gibi belirli tip servet unsurları üzerinden alınan, **özel** nitelikte bir servet vergisidir. Mükelleflerin şahsi ve ailevi özelliklerini çok fazla dikkate almayan **objektif** nitelikte olan bu vergi, aynı zamanda en önemli **yerel** vergilerdendir.

Ülkemizde 1970 yılına dek bina ve arazi, ayrı kanunlarla vergilendirilmiştir. 01.03.1971 tarihinde yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile **Bina** ve **Arazi Vergileri** hükümlerine birlikte yer verilmiştir. Emlak Vergisi, 01.01.1986 tarihinden itibaren belediyeler tarafından tahsil edilmeye başlanmıştır. Emlak vergisinin matrahı, EVK m. 29'da belirtilen **vergi değeridir**. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilmesinin yarısı kadar artırılır (EVK m. 7).

Ancak sorun şu ki çoğu zaman bir gayrimenkulün **gerçek satış bedeliyle (rayiç bedel)** belediyede kayıtlı bedeli olan **vergi değeri** arasında parasal tutar olarak çok büyük fark bulunmaktadır.

27 Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur

28 Emlak vergileri ilçe belediyeleri tarafından tahsil edildiğinden merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde yer almamaktadır.

Gayrimenkuller alınıp satılırken gayrimenkulün gerçek bedeli yerine genelde daha düşük bir bedelden satış gösterilmektedir. Düşük bedel **genellikle** banka gibi ispatı güçlü bir vasıta ile gönderilirken kalan tutar ise farklı yollarla *-örneğin elden-* verilmektedir.

**Düşük gösterilmesinin nedenlerinden birini** inşaatçılar/müteahhitler kanadında aramak lazımdır. Müteahhitler yeni (sıfır) ev satarken gerçek bedeli göstermedikleri için daha düşük gelir elde etmiş görünecek ve gelir/kurumlar vergisi, geçici vergi ve KDV'yi eksik ödemiş olacaklardır.

**Diğer neden,** alım-satım konu gayrimenkul gerçek bedelinden gösterilmediği için hem alıcı hem de satıcı tapu harcını eksik ödeyerek maddi bir menfaat sağlamış olacaklardır. Ve dolayısıyla da Hazine açısından bir harç kaybı ortaya çıkacaktır. Çünkü uygulamada genellikle gerçek satış bedeli üzerinden değil **belediyede kayıtlı bedel** yani **vergi değeri** üzerinden işlem yapılmaktadır.

**Başka bir neden** ise gayrimenkul sahipleri satın aldıkları gayrimenkul üzerinden muhtelif oranlarda özel birkaç koşul hariç olmak üzere ömürleri boyunca her yıl nispi emlak vergisi ödeyecekleri için tutarın düşük olmasını arzulamaktadırlar.

**Özetle** gerçek satış bedeli üzerinden değil de vergi değeri üzerinden alım-satımın yapılması sonucunda **satıcı açısından** gelir/kurumlar vergisinin, KDV'nin, geçici verginin; **alıcı ve satıcı açısından** tapu harcının ve **alıcı açısından** ise emlak vergisinin eksik ödenmesinden dolayı maddi bir menfaat söz konusu olmaktadır.

Ayrıca gayrimenkulü satan kişi şayet bu gayrimenkulü geriye yönelik 5 yıl içinde almışsa bu satış işleminden dolayı gelir vergisi (*GVK mük. m. 80-değer artışı kazancı*) ödemek zorundadır. Satış tutarı gerçek bedelden gösterilmezse Hazine açısından bir de değer artışı kazancından dolayı gelir vergisi kaybı ortaya çıkacaktır.

Bu noktada gerçek satış bedeli üzerinden vergilendirme adına bir çalışma grubu kurulup mevcut yasalarımızla çalışmayacak ve onlara aykırı olmayacak bir düzenleme ile bu sorunun ivedilikle çözülmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## 12.2. Değerli Konut Vergisi Açısından

7194 sayılı Kanun'un<sup>29</sup> 30'uncu maddesiyle Emlak Vergisi Kanunu'nun 42 ve müteakip maddelerine eklenerek vergi sistemimize dâhil edilen vergi, **değerli konut vergisidir**. Değerli konut vergisi, servet üzerinden alınan dördüncü vergi olup **1 Ocak 2021** tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Değerli konut vergisinin en önemli sorunu Emlak Vergisi Kanunu içinde düzenlenmiş olmasıdır. Yasalaştığı ilk andan itibaren Anayasaya aykırı olduğu yönünde çeşitli hususlar dile getirildi. Bu nedenle de vergi oran yapısı ve şekli başta olmak üzere bu vergiyle alakalı muhtelif değişiklikler yapıldı ve 1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlandı.

Ancak 2021 yılı için hedeflenen vergi tahsilatı 350 milyon TL olmasına karşın tahsil edilen tutar hedeflenenin yaklaşık %6'sı kadar yani 23 milyon TL olmuştur. Bunun böyle olmasının nedeni özellikle son dönemde ihdas edilen vergi düzenlemelerinin çok aceleye getirilmesi ve gerekli özenin gösterilmemesidir.

Öte taraftan bu verginin matrahı, emlak vergisinin matrahıyla aynıdır; EVK m. 29 **vergi değeridir**. Yukarıda bahsedilen **vergi değerinin** düşük gösterilme sorunu burada da kendine yer bulmakta ve gerçek değerinin çok altında bir bedel üzerinden bu vergi de ödenmektedir.

Ancak değerli konut vergisinin emlak vergisiyle aynı matrah üzerinden alınmasının yarattığı temel hukuki sorun ise verginin mükerrer alınmasıdır.

Şöyle ki konutlara ilişkin *bina vergisi*, *Emlak Vergisi Kanunu m. 29'da yer alan vergi değeri* üzerinden hesaplanmaktadır. Değerli konut vergisi, EVK m. 44 uyarınca EVK m. 29'daki *vergi değeri üzerinden* hesaplanacaktır. Görüldüğü üzere bina vergisi ile değerli konut vergisi **aynı kanunda yani Emlak Vergisi Kanunu'nda, ikisinin de matrahı EVK m. 29'daki vergi değeri ve ikisi de aynı dönemlerde vergilendirilmektedir**. Bu noktada değerli konut vergisi ödeyenler aynı dönemde ayrıca aynı konut için emlak vergisi de ödemektedirler. Bu durum VUK m. 117/3 uyarınca **mükerrer olmaktan dolayı bir vergi hatasıdır**.

Bu nedenle değerli konut vergisi hesaplamasında **EVK m. 29'daki vergi değerinin kullanılmaması bunun yerine Tapu ve Kadastro Genel**

29 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

**Müdürlüğünce yapılacak bir değerlendirme sonucunda bulunan değer üzerinden** ya da **değerleme hizmeti sunan firmalarca düzenlenecek bir ekspertiz raporu** uyarınca bu verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi hem vergi hasılatını artıracak hem de vergilemede mükerrerlik sorununu çözecektir.

Ayrıca EVK m. 42’de yer alan “Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 29 uncu maddeye göre belirlenen bina vergi değeri 9.967.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir” fıkra uyarınca sadece konutlar ve bu konutların da EVK m. 29’da belirlenen vergi değerinin 2023 yılı için 9.967.000 TL’yi aşanlar değerli konut vergisine tabidir.

Buna göre **mesken** dışında olan binalar değerli konut vergisine tabi değildir. EVK m. 2’de **bina** “yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar” şeklinde izah edilmiştir. Buna göre bina olarak sayılan **iş yerlerinin de değerli konut vergisi kapsamına alınması** vergilemede eşitlik açısından elzemdir.

### 12.3. Olası Bir “Boş Ev Vergisi” Uygulamasına İlişkin

İspanya’da konut fiyatlarındaki artışı önlemek adına belli bir süre boş kalan konutlardan yüzde 150’ye kadar bir oranda **boş ev vergisi** alınması önerildi ve bu durum kendi yasal süreçlerinden geçerek yürürlüğe girdi. Ancak bu düzenleme 17 farklı özerk bölgeye sahip olan İspanya’da her özerk bölge için farklı koşullarda uygulanacak ya da hiç uygulanmayacak şekilde tasarlanmıştır. Örneğin **Katalonya bölgesinde** tüzel kişilere ait en az 2 yıl boş kalan konutlar ile gerçek kişilerin en az 2 yıl boş kalan 15 adetten fazla konutları için **boş ev vergisi** ödenecektir.<sup>30</sup>

Başlangıçta bu ek vergi yüzde 50 uygulanacak ancak sahip olunan konut sayısı ve boş kaldığı yıl ne kadar fazlaysa bu oran %100 ve/veya %50 oranında artırılabilir. Buna göre iki yıldan fazla boş kalan konutlara bu oran %100; aynı belediye sınırları içinde konut sayısına bağlı olarak da %150 oranına kadar ek bir vergi uygulanabilecektir.

İspanya’daki bu uygulama çok fazla istisna ve muafiyet içeriyor olması bu verginin uygulanmasını biraz zora sokuyor gibi görünüyor. Ayrıca İspanya’da 3,5 milyon boş ev olduğu tahmin ediliyor.<sup>31</sup>

30 <https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-9206-consolidado.pdf>

31 <https://as.com/actualidad/sociedad/nuevo-impuesto-a-las-viviendas-vacias-asi-funciona-n/>

Benzer düzenlemeyi Kanada, **boş evler vergisi (empty homes tax)** adıyla **Vancouver** şehrinde uyguladı ve daha sonra iyi vergi tahsilatı gerekçe gösterilerek bunu 2022 yılı başından itibaren **Toronto'da** da uyguladı. Benzer düzenlemeler Kaliforniya'da **boş mülk vergisi (vacant property tax)** adıyla uygulandı. **Fransa** ise boş kalan konutların piyasa fiyatının yüzde 20'si kadarını ek vergi olarak almaya başlamıştı.<sup>32</sup>

Ülkemizde hem değerli konut vergisi hem de emlak vergisi EVK m. 29'da yer alan **vergi değeri** üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre emlak vergisi konutlarda binde 1, iş yerlerinde binde 2, arazilerde binde 1 ve arsalarda binde 3 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları içinde iki kat olarak uygulanmaktadır.

Konutlardan alınan bina vergisinin tahsilat tutarı toplam vergi gelirleri içindeki payı binde 4-5 oranına tekabül etmektedir. Konutlara uygulanan emlak vergisi oranlarının birkaç katına çıkarılması durumunda bile caydırıcılık etkisi pek fazla olmayabilecektir. Bu nedenle **boş ev vergisi** fikrini ülkemiz mali, hukuki ve ekonomik koşullar kapsamında yeniden değerlendirmek gerekir.

Burada yapılması gereken en önemli şey yukarıda detaylı şekilde izah edildiği üzere **vergi değerini** gerçek seviyesine çıkarmaktır. Çünkü bir gayrimenkulün **gerçek satış bedeliyle (rayiç bedel)** belediyede kayıtlı bedeli olan **vergi değeri** arasında parasal tutar olarak çok büyük fark bulunmaktadır.

Bu nedenle hem emlak vergisi hem de getirilecek **boş ev vergisi** hesaplamasında EVK m. 29'daki vergi değerinin kullanılmaması bunun yerine **Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce yapılacak bir değerlendirme sonucunda bulunan bir değer üzerinden** ya da **değerleme hizmeti sunan firmalarca düzenlenecek bir ekspertiz raporu** uyarınca bu verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekiyor. Böylece **boş ev vergisi** beklenen amaca hizmet eder hâle gelecektir.

#### 12.4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından

18.02.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize giren bu vergi, gerçek ve tüzel kişilerin servetine dâhil olup kanunda gösterilen şekilde ve sahipleri adına tescil ve kayıt edilen

32 <https://vergipedia.com/makale/bos-ev-vergisibev-bos-evin-vergisi-olur-mu/#:~:text=Bo%20Evler%20Vergisi%20202016%20y%C4%B1lsonu,%251%2C25%20oran%C4%B1na%20%C3%A7%C4%B1kar%C4%B1ld%C4%B1>

motorlu taşıtlardan alınan, **objektif** ve **dolaysız** bir servet vergisidir. Motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinin, genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2016'da %1.89, 2017'de %1.74, 2018'de %1.75, 2019'da %2.15, 2020'de %1.91, 2021 yılında %1.61 ve 2022 yılında ise %1 olarak gerçekleşmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, motorlu taşıtlar vergisine tabidir (MTVK m. 1).

Ancak MTV Kanunu (III) sayılı tarifede bulunan **motorlu deniz taşıtları** 5897 sayılı Yasayla 06.05.2009 itibariyle MTV dışına çıkarılmıştır. Denizde hareket edebilen motorlu taşıtlardan Harçlar Kanunu uyarınca harç alınmaktadır.

Bu noktada yat, kotra ve bu minvaldeki özel amaç için kullanılan deniz araçlarından tekrar MTV tahsil edilmesi vergilemede adalet açısından oldukça önem arz edecektir.

### 12.5. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından

08.06.1959 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, veraset ve intikal vergisi uygulamasının temelini oluşturan düzenlemedir.

Veraset ve intikal vergisi, iki ayrı vergiden oluşur. Bunlardan ilki ölen bir kişiden (**muris**) diğer kişilere (**varis**) karşılıksız olarak gerçekleşen servet transferlerini vergiye tabi tutan **veraset vergisi**; diğeri, yaşayanlar arasında hibe, bağış yoluyla karşılıksız gerçekleşen servet transferlerini vergiye tabi tutan **intikal vergisidir**. Ayrıca miras yoluyla aktarımlar için başka; diğer aktarımlar için ise başka bir tarifesi söz konusudur. Bu nedenle vergi tarifesinin **çifte artan oranlı** bir yapısı mevcuttur.

Veraset ve intikal vergisi gelirinin bütçe gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Bu verginin gelirlerinin, genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2019 yılında %0.16, 2020 yılında %0.15, 2021 yılında %0.19 ve 2022 yılında da %0.12 olarak gerçekleşmiştir.

Bu vergiden elde edilen tahsilat tutarının çok düşük olmasının nedeni istisna ve muafiyet alanının ziyadesiyle geniş olması ve özellikle intikal işlemlerinde ödemenin elden ya da banka dışı bir aktarımla yapılmasından kaynaklı tespitinin çok zor olmasıdır.

Bu nedenle ya bu kanunun istisna ve muafiyet alanının daraltılarak yeniden yazılması ya da sağlar arası ivazsız intikallere Gelir Vergisi Kanunu içinde **diğer kazanç ve iratlar** başlığı altında yer verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

### 13. Yeni Bir Servet Vergisinin İhdasıyla Alakalı Öneriler

Özellikle pandeminin ve řu aralar ekonomik krizin yarattığı tahribatı bir nebze de olsa çözmek adına birçok ÷lke, **servet** unsurlarına yönelik yeni vergiler ihdas etmeye başladı. Diğer taraftan da başta Avrupa ÷lkeleeri olmak üzere birçok ÷lke doğal gazdan, enerji kaynaklarından ve tüketim ürünlerinden alınan harcama vergilerini düşürdü.

**Örneğin** 8 Ağustos 2022’de **Kolombiya Ulusal Hükümeti**, “**Eşitlik ve Sosyal Adalet için Vergi Reformu**” adlı 118 No’lu yasa teklifini sundu. **Kanun teklifinde**; ilaçları sarmak, paketlemek veya paketlemek için kullanılanlar ve tehlikeli atıklar hariç olmak üzere, malları sarmak, paketlemek veya paketlemek için kullanılan **tek kullanımlık plastik ürünlerde yeni bir vergi** önerilmektedir. Bu vergi, söz konusu malların satışı, kendi tüketimi için kullanılması ve ithalatı üzerinden alınacaktır. Teklif ile **ham petrol ve kömür ihracatına vergi getirilmesini önerilmektedir. İşlenmiş kömürün de ulusal karbon vergisi** kapsamına alınması planlanmaktadır. 2023 ve 2024 yıllarında kömüre bu vergi uygulanmayacak; 2025’te oranın %25’i; 2026’da oranın %50’si; 2027’de oranın %75’i ve 2028’den itibaren ise %100 olarak uygulanacak.

**İspanya**, artan enflasyonla mücadele etmek adına **ikinci bir servet vergisi** getirdi ve 10 milyon ABD dolarından fazla servete sahip olanlardan ekstra %3,5 oranında servet vergisi alınması planlanmaktadır. Bu servet vergisine “**dayanışma vergisi (solidarity tax)**” adı verildi. Bu vergiyi, yaklaşık 23 bin kişinin ya da tüm vergi mükelleflerinin yaklaşık binde 1’i ödeyecek. **Bu vergi ile 1,5 milyar euro yani 1,46 milyar dolar kadar gelir hedeflenmektedir.** Bu vergi 2023 ve 2024 için geçici vergi olarak getirildi.

**Avustralya** Vergi Dairesi (ATO), kripto varlıkların alımı, satımı veya yatırımla bağlantılı olarak vergi raporlaması hakkında bir kılavuz<sup>33</sup> yayımladı. Bu kılavuza göre herhangi bir kripto varlık elden çıkarıldığında, elden çıkarmının sermaye kazancı vergisi amacıyla rapor edilmesi gerekmektedir.

33 <https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Information-in-other-languages/Crypto-asset-investments-and-tax/>



**Polonya’da** enerji şirketleri üzerinden bir vergi (**windfall tax**) alınacak. Bu vergiden 13,5 milyar zlotisi (2,75 milyar ABD Doları) gelir hedeflenmektedir. Daha da önemlisi bu şekilde alınan vergiler Polonya halkının enerji dolayısıyla artan faturalarına destek amacıyla kullanılacaktır.

**Almanya’da** öteden beri kullanılan “**dayanışma vergisi**” adı altında bir vergi söz konusudur. Almanya’nın birliğini finanse etmek için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden, başlangıçta geçici bir süre için getirilen “**Solidaritätszuschlaggesetz (SolZG)**”<sup>34</sup> 24.06.1991’de Federal Hukuk Gazetesi’nde yayımlanmıştır. Ancak uygulamanın 1992 yılında devam etmesi üzerine, 23.06.1993’te “**Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (SolzG 1995)**”<sup>35</sup> yürürlüğe konularak “**ek vergiye**” süreklilik kazandırılmıştır. O dönem Şansölye Helmut Kohl (CDU), “**Dayanışma sürşarjı 1999’un sonunda kalkacak**” demiş olmasına rağmen hala, Almanya’daki vatandaşlar ve şirketler, her yıl gelir, sermaye kazançları ve kurumlar vergisi üzerinden **%5,5’lik ek bir ücret** ödemektedirler. Hâlen, parlamentoda kaldırılması yönünde değerlendirmeler yapılmakta olup politikacıların vergi için yeni bir sebep bulmalarının mümkün olduğu, altyapı veya eğitim görevlerindeki boşluklara işaret edebilecekleri belirtilmektedir.<sup>36</sup> Bu düzenlemenin adı “**dayanışma ek vergisi**”, “**dayanışma zammı**”, “**dayanışma ek ücreti**”, “**dayanışma sürşarjı**” olarak değişik metinlerde ifade edilebilmekte ve “**Soli**” şeklinde de kısaltılabilmektedir. Ancak Alman Maliye Bakanlığının (Bundesfinanzministerium) bir yayınında, “**tahsilat ve tespit için yasal dayanak**” olarak “**Solidaritätszuschlaggesetz 1995**” olduğunu ve bunun da Anayasa’nın (Grundgesetz) **106’ncı madde 1. Fıkra 6 no.lu bendine** göre “**ek ücret**” olarak değerlendirildiği belirtilmektedir.<sup>37</sup>

Ayrıca, federal hükûmetin Doğu Almanya’daki kalkınma çalışmaları için mali destek olarak “**Dayanışma Paketi**” (**Solidarpakt**)<sup>38</sup> yapılmıştı. Amacı, Doğu Alman altyapılarını Batı Almanya düzeyine uyarlamaları ve belediyelerin mali gücünü artırmaları idi. Konu bugünlerde yeniden tartışılmaktadır. **Dayanışma paketi**, **Alman birliğinin kurulması için bir finansman kaynağı olan “dayanışma ek vergisi” ile aynı şey değildir.**<sup>39</sup>

34 <http://www.gesetze-im-internet.de/solzg/index.html>

35 [http://www.gesetze-im-internet.de/solzg\\_1995/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/solzg_1995/index.html)

36 [https://www.das-parlament.de/2015/36\\_37/themenausgaben/386294-386294](https://www.das-parlament.de/2015/36_37/themenausgaben/386294-386294)

37 [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2018-03-26-steuern-von-a-z.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=7](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-26-steuern-von-a-z.pdf?__blob=publicationFile&v=7)

38 <https://www.bundestag.de/services/suche?suchbegriff=Solidarpakt>

39 Bundesfinanzministerium - S - Solidaritätszuschlag

Öte taraftan **Danimarka**, veraset vergisi indirimini iptal ederek, **Norveç** yeni kurulan şirket hisselerinde net varlık vergisi tabanını genişleterek,<sup>40</sup> **Birleşik Krallık** ise bir servet vergisi komisyonu kurarak servet vergilerine soğuk durmadıkları sinyalini verdiler.<sup>41</sup>

Ancak tüm dünya bu minvalde düzenlemeler yaparken bu düzenlemenin merkezinde olan **servet** kavramından ne anlaşılması gerektiği net bir şekilde ortaya konulmuş değildir. Servetten anlaşılan sadece finans kurumlarında bulunan nakit, hisse senedi, tahvil, bono vs gibi finansal enstrümanlar mı ya da sahip olunan gayrimenkuller mi? Dünya ölçeğinde bu soruların cevabı genel olarak banka ya da finans kurumlarında bulunan mevduatlar olarak kabul edilmiş.

Bu kapsamda Türkiye’de pasif gelirlerin vergilendirilmesi gerçek kişi nezdinde esas itibarıyla GVK m. 75’te **menkul sermaye iradı** ve GVK mükerrer m. 80’te **değer artışı kazancı** kapsamında yapılmaktadır. Özellikle son dönemlerde yabancı paraya karşı Türk lirasının değerini korumak adına TL bazlı işlemlerde ya sıfır ya da çok düşük oranda vergileme anlayışı daha fazla uygulamaya konuldu. Bu durum vergilemede adalet anlayışını zedeler mahiyettedir.

Bu noktada birçok ülke gibi ülkemizde de servetin vergilendirilmesi adına kısa süreliğine bir servet vergisi getirilebilir. Ancak **meşru amaçlı** net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İhdas edilecek verginin Anayasa’nın ölçülülük ve mülkiyet hakkı ilkelerini de zedelememesi gerekmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere AİHM’in kararlarında olası bir servet vergisinin ihdası neticesinde bankada yüksek tutarda mevduatı bulunan kişiler açısından söz konusu mevduatların vergilendirilmesinden sonra bireysel vergi yükü ortalama vergi yükünden bariz bir fazlalık gösterecekse orantısızlıktan (adil denge) söz edilebilecektir.

Anayasanın 35’inci maddesine göre herkes mülkiyet hakkına sahiptir ve bu hak ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir. Öncelikle belirtmek gerekir ki vergilendirme faaliyeti mülkiyet hakkına yönelik bir müdahaledir. Zira devletin kişiler adına vergi tarh etmesi, bu kişilerin malvarlığının tarh edilen vergi miktarı kadar azalması sonucunu doğurup kişinin ekonomik menfaati üzerinde etki doğurmaktadır.<sup>42</sup> Öyle ki

40 <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2021/mar/files/basic-html/page3.html>

41 Murat Batı&Metin Baykan; ed.Murat Batı&Sezai Çağlayan **Bir Küresel Salgın ve Hukuk: Covid-19, Olası Bir Servet Vergisinin Getirilmesinde Hukuken Bir Engel Var mı?**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s.342-352.

42 Billur Yaltı: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006, s.49.

vergi ve benzeri mali yükümlülükler, Anayasa’da 35 ve 73’üncü maddelerde ayrı hükümlerde düzenlenme tercihinin aksine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 1 no.lu Protokol’ün 1’inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının kapsamında kendine yer bulmuştur.<sup>43</sup> Ancak Anayasa Mahkemesi de mülkiyet hakkının ekonomik değer ifade eden her türlü malvarlığı hakkını kapsadığını belirtmekte<sup>44</sup> ve istikrarlı bir şekilde vergilendirme işlemini mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale olarak kabul etmektedir.<sup>45</sup>

Bu meyanda olası bir servet vergisiyle mülkiyet hakkına yönelik gerçekleştirilecek müdahalenin Anayasa’nın 35’nci maddesine göre öncelikle kamu yararı amacına yönelik olması gerekmektedir. Bilhassa vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin kamu yararı amacına yönelik olup olmadığı hususunda yasama organının takdir marjının geniş olduğu söylenebilir.<sup>46</sup> Anayasa Mahkemesi de vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler konusunda devletin diğer alanlara nazaran daha geniş bir hareket alanı ve takdir hakkı olduğunu kabul etmektedir.<sup>47</sup>

Öte yandan olası bir servet vergisiyle mülkiyet hakkına yönelik gerçekleştirilecek müdahale, Anayasanın 13’üncü maddesi gereği **ölçülü** ve 73’üncü maddesi gereği **mali güce uygun** olmalıdır. Vergilendirme yoluyla ölçülülük ilkesinin ihlal edilmesinde kritik nokta şüphesiz kişinin malvarlığında meydana getireceği azalmanın miktarı olacaktır. Bu hususta AİHM’in de benimsediği **vergi yükü** kavramı baz alınabilecek bir kriterdir. Bu kapsamda tekrar etmek gerekirse, olası bir servet vergisinin ihdası neticesinde bankada yüksek tutarda mevduatı bulunan kişiler açısından bireysel vergi yükü söz konusu mevduatların vergilendirilmesinden sonra ortalama vergi yükünden bariz bir fazlalık gösterecekse orantısızlıktan (adil denge) söz etmemiz yerinde olabilecektir.

Bu nedenle yapılacak düzenlemenin olabildiğince hassas bir terazide ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir ki sonrasında düzenlemenin yargı tarafından iptal edilmesinin önüne geçilebilsin.

43 **Topçu**, s.142.

44 B.No: 2014/109, 20.09.2017, pr.56.

45 Bkz. B.No: 2014/6192, 12.11.2014, pr.48; B.No: 2015/941, 25.10.2018, pr.45; B.No: 2016/2400, 03.04.2019, pr.43

46 **Topçu**, s.193 vd.

47 B.No: 2013/6842, 20.04.2016, pr.71.

## 14. Gümrük Vergisiyle Alakalı Öneriler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 1 ve m. 2 VUK'un kapsamını belirlemektedir. **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesi** "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır." **2'nci maddesi ise** "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Vergi Usul Kanunu, genel bütçeye<sup>48</sup> giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Ancak **gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler**, Vergi Usul Kanunu'na tabi değildir.

Genel olarak günlük kullanımda "gümrük vergisi" ve "gümrük vergileri" ifadelerinin birbirleri ile karıştırıldığı görülmektedir. Bununla birlikte **gümrük vergileri** ifadesi pek çok vergi ve mali yükümlülüğü kapsayan çok kapsamlı bir ifade olup **gümrük vergisi, gümrük vergilerinden yalnızca bir tanesidir.**

Gümrük vergisinin dayanağı 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazete'de<sup>49</sup> yayımlanan 4458 sayılı **Gümrük Kanunu** ile 07.10.2009 tarih ve 27369 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de<sup>50</sup> yayımlanan **Gümrük Yönetmeliği**dir. Vergilerin dayanağı Anayasa'nın 73'üncü maddesidir. Madde hükmü gereğince, vergiler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Bu kural, gümrük vergisi için de geçerlidir. Gümrük vergisi, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşma hükümleri mahfuz (saklı) olmak üzere, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun (GGTCHK) hükümleri uyarınca uygulanmaktadır.

48 Genel bütçe 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 12'nci maddesinde; "Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

49 [www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23866.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23866.pdf)

50 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007M1-1.htm>

### 14.1. Kapsam Açısından

Yukarıda da bahsedildiği üzere *gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir*. Bu hüküm ile ÖTV ve KDV Kanunu'nun belli hükümleri uyarınca, gümrük idarelerince ithalatta alınmakta olan ÖTV ve KDV'ye VUK hükümleri değil, 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uygulanmaktadır (VUK m. 2, ÖTVK m. 16/2, m. 16/3, KDVK m. 48, m. 49, m. 50, m. 51).

Bu durum, aynı verginin (ÖTV ya da KDV) mükellefi olana ithalatta farklı, dâhildeki teslimlerde farklı ceza uygulanmasına yol açmaktadır.

Şöyle ki, matrah farkından doğan KDV farklarına, dâhildeki teslimlerde ***bir kat vergi ziyai cezası*** uygulanırken, ithalat işlemlerinde ***üç kat idari para cezası*** uygulanmaktadır (VUK m. 341, 344, GK m. 234/1-a, 234/1-b). Bu durum, eşitlik ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle KDVK m. 51 ile ÖTVK m. 16/3 maddelerinin tekrar gözden geçirilmesi zaruridir.

Özellikle KDVK m. 51'de ithalatta ceza uygulanması matrah farkının mevcut olması koşuluna bağlanmıştır. İthalatta KDV farkları ise yalnızca matrah farkından kaynaklı oluşmaz. ***Örneğin***, ithalatta, yanlış GTİP, dolayısıyla, yanlış KDV oranı beyan edilmiş olması nedeniyle de KDV farkı doğabilmektedir ve bu durumda idari para cezası uygulanamamaktadır.

### 14.2. Gümrük Kanunu m. 234 Açısından

Gümrük Kanunu m. 234'ün ilk üç fıkrası "*1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;*

- a) *15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.*
- b) *Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.*
- c) *Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklılara*

*ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.*

2. *Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda vergi farkının yarısı tutarında idari para cezası verilir.*

3. *Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda **söz konusu cezalar yüzde on nisbetinde uygulanır.***” şeklindedir.

Buna göre Gümrük Kanunu m. 234/3 farklı anlaşılmaya müsaittir. Şöyle ki mezkûr madde hükmünden, *vergi farkının %10'u oranında ceza mı, yoksa Gümrük Kanunu m. 234/1 ve m. 234/2'deki hükümlere göre hesaplanan cezanın %10'u oranında hesaplanan bir cezanın mı uygulanacağı hususu net değildir.* Anayasa ilkelerinden olan belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri uyarınca, Gümrük Kanunu m. 234/3'te yazılı hükmün bu tereddütü giderecek şekilde yeniden yazılması gerekmektedir.

Ayrıca %10'luk cezanın da madde hükmünden çıkarılması gerekmektedir. Kanaatimizce gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen aykırılıklara karşılık gelen vergi farklarına hiç ceza uygulanmamalıdır. Bu yönde bir değişikliğin Gümrük Kanunu'nda yapılması uygun olacaktır. Bu değişiklikle, dâhili vergilerle dış ticarete uygulanan vergiler arasında, ikinci belirtilen vergiler aleyhine oluşan eşitsizlik de giderilmiş olacağı kanaatindeyiz.

### **14.3. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Kavramların Tanımlanmaması Açısından**

Gerek vergi gerekse de diğer mevzuatımızda bazı kavramların tanımlanmamış olmasından kaynaklı hem uygulamada hem idare nezdinde hem de yargı aşamasında sorun çıkabilmektedir.

Bunlardan bir tanesi de KDV Kanunu'nda, mal ve hizmet ithalatı verginin konusuna dâhil edilmiş olmakla birlikte, **“mal ithalatı”** ve **“hizmet ithalatı”** deyimlerinin neyi ifade edeceği belirtilmemiştir. Ayrıca, ÖTV Kanunu m. 2/1-a'da yer alan tanım dışında, **“ithalat”** tanımı bulunmamaktadır. Tanım eksikliği, farklı ve istikrarsız uygulamalara zemin hazırlayarak hukuk güvenliğini zedelemektedir. Bu bakımdan, öncelikle kavram birliği

adına “**ithalat**” tanımının yapılması ve tüm mevzuatta bu tanımın dikkate alınması gerekmektedir.

#### 14.4. Gümrük Vergilerinin Yargıya Konu Edilmesi Açısından

Gümrük Kanunu m. 242 “*Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren **onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir.***

2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir.
3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi hâlinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır.
4. **İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.**” şeklindedir.

Buna göre ithalatta alınan KDV ve ithalatta alınan ÖTV ve bunlara ilişkin idari para cezaları da dâhil olmak üzere, gümrük idarelerince alınan vergiler ve para cezalarına karşı **üst makama** gidilmeden idari yargıda dava edilememektedir. Bu maddenin mahkemeye erişim hakkını engellediği gerekçesiyle düzenlenmesi gerekmektedir.

### 15. Vergi Cennetleriyle Alakalı Öneriler

**Vergi cennetleri** genel olarak *ülke dışında bulunan hiç vergilendirilmeyen ya da düşük oranda vergilendirilen, bilgi paylaşımı konusunda şeffaf olmayan, kazanç anlamında fiili aktivitelerin olmadığı yerler* olarak bilinir.

OECD de vergi cenneti kavramını tanımlamak yerine buna bazı özellikler atfederek anlaşılmasını sağlamaya çalışmıştır. OECD vergi cennetleriyle alakalı olarak *çok düşük oranlı ya da hiç vergi olmaması, şeffaflığın çok az ya da hiç olmaması, etkin bilgi alışverişinin olmaması ve herhangi bir iktisadi faaliyetin bulunmaması* şeklinde özellikler saymıştır.

**Vergi cennetleri** uluslararası birçok sahada **offshore** yani **kıyı ötesi finans merkezleri** olarak da bilinir. Bunlara **offshore** yani **kıyı ötesi** denilmesinin temel nedeni bu yerlerin Karayip Denizi’ndeki irili ufaklı adalardan oluşmasından kaynaklıdır. Ancak bu kavram Karayip’teki yerleri de aşarak denizi ve dolayısıyla kıyısı olmayan yerlerde de kullanılınca bu kavramın içeriğinde ilk etapta deniz ve kıyı aramak yerine **vergi avantajı olan yerler** anlaşılmaya başlandı. Böylece bir yer, denizi ve kıyısı olmasa da **vergi cenneti** dolayısıyla **offshore** sayılabilmektedir.

Dünyada bilinen **offshore merkezleri** yani **vergi cennetleri** **Apple'ın** 55 milyar dolarlık vergi hilesine konu işlem yaptığı **İrlanda**, **Google'ın** 45 milyon dolardan fazla para tuttuğu **Bermuda**, **Lüksemburg**, **İsviçre**, **Monaco**, **Virgin Adaları**, **Man adaları**, **Cayman Adaları**, **Malta**, **Şeyseller**, **Bahreyn**, **Mauritius Cumhuriyeti**, **Jersey (Manş Adaları)** vs. sayılabilir.

**Vergi cenneti** sayılan yerlere para aktarıldığı zaman Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 30/7 uyarınca **yüzde 30 oranında stopaj (kesinti)** yapılır. KVK m. 30/7'de yer alan "**Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde..**" ifadesinde de anlaşıldığı üzere bu yerlerin vergi cenneti sayılabilmesi için ancak Cumhurbaşkanınca ilan edilmesi gerekir. Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sistemi öncesinde bu yetki Bakanlar Kuruluna aitti.

Ülkemizde şu an Cumhurbaşkanında olan bu yetki Cumhurbaşkanı tarafından hiç kullanılmadı ve dolayısıyla da bu ülkeler ilan edilmedi. Bu nedenle yapılması gereken şey bu madde hükmünde yer alan **Cumhurbaşkanınca ilan edilen** ibaresini **tek bir kişinin uhdesinden çıkartıp** farklı bir formülasyonla düzenlemektir.

## 16. Matrah Aşındırması ve Kâr Kaydırması Eylem Planıyla (BEPS) Alakalı Öneriler

Dijitalleşmenin her geçen gün daha da ilerlediği günümüzde özellikle çok büyük şirketler vergiden **kaçınma** ile vergi **kaçırma** adına farklı yöntemler geliştirmektedirler. Tüm dünya ülkelerinin çok sıkıntı çektiği bu soruna ilişkin çözüm bulmak adına OECD tarafından geliştirilen **BEPS Eylem Planı'nı** Eylül 2013'te Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında G20 Liderleri onaylamıştır. Bu toplantıda çokuluslu şirketlerin kârlarını suni yollarla vergisi düşük yerlere kaydırarak ülkeleri vergi kaybına uğratmamaları için kendi ülke vergi mevzuatlarını buna göre düzenlemeleri istenilmiştir.<sup>51</sup>

**OECD, matrah erozyonu ve kâr kaydırmayı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)**, *şirketler kârlarını yok etmek veya kârlarını gerçek faaliyetin çok az olduğu veya hiç olmadığı ancak vergilerin düşük olduğu yerlere kaydırmak için vergi kurallarındaki boşlukları ve uyumsuzlukları kullanan vergi planlama stratejileri* olarak tanımlamıştır.<sup>52</sup>

51 Mustafa Cemil Kara&Ersan Öz; Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: Beps, Vergi Dünyası, Sayı 414, Şubat 2016, s.173.

52 <https://www.oecd.org/tax/beps/faq/>



BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesinde birlikte çalışan ve içinde Türkiye'nin de olduğu 135'ten fazla ülke vergiden kaçınmanın/kaçırmanın üstesinden gelmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını iyileştirmek, daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak ve dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için *dijitalleşmeden kaynaklı vergi zorlukları, kontrol edilen yabancı kurum, zararlı vergi uygulamaları, transfer fiyatlandırması* gibi 15 Eylem<sup>53</sup> uygulamaktadır. Mezkûr sorunla uğraşmak adına BEPS projesiyle üç alanda devam edileceği noktasında uzlaşmıştır. Bunlar **mevzuatların uyumlaştırılması, vergide şeffaflık ve esaslılık temelli** kurallardır.

BEPS projesinin ilk mücadele alanı **dijital ekonomiden kaynaklı** vergi sorunlarıdır. Ülkeler arasında hâlâ görüşmeler devam etmekte ve ortak bir mutabakat sağlamak için uzlaşma fikirleri hayata geçirmek amacıyla yol alınmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin hâlâ hayata geçirilmemesinden dolayı ülkeler kendilerince yeni vergiler ihdas ederek önlemler almaktadırlar.

Biz de 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de<sup>54</sup> yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı **Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** ile **Dijital Hizmet Vergisi** adında yeni bir vergi ihdas ettik. 7194 sayılı Kanun'un dijital hizmete ilişkin kısmı, **1 Mart 2020** tarihinde yürürlüğe girdi.

OECD ayağında ise mezkûr mücadele adına **iki sütunlu (two pillars)** bir çalışma (**Pillar 1 ve Pillar 2**) oluşturulmuş ve 2019 Mayıs'ta kabul edilerek aynı yılın Haziran'ında da G20 tarafından onaylanmıştır. OECD bu konuda yaptığı çalışma raporlarını<sup>55,56</sup> Ekim 2020'de yayımlamış ancak iki sütunlu çalışma için hâlâ görüşmeler devam etmekte ve bunların uygulanması için üye ülkelerin bunları da imzalamaları gerekecektir.

**Sütun 1 (Pillar 1)** gelirin nereye ve hangi ülkeye tahsis edileceğine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Esası dijital alanda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirin ülkeler arasında paylaşılması ve bu noktada vergilendirme için de bir belirlilik prensibine dayalı bir düzenlemedir.

53 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

54 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

55 <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

56 <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf>

Buna göre pazar (kaynak) ülke iki farklı şekilde (Tutar A/Amount A-Tutar B/Amount B) vergilendirilebilir gelir hesaplayacaktır. Tutar A fiziksel iş yeri olmasa da pazar ülkeye rutin olmayan kâr üzerinden vergilendirme hakkı sağlamaktadır. Rutin kârı ise mukim ülke vergilendirecektir. Öte yandan, pazar ülkede fiziksel bir iş yeri mevcutsa pazar ülkeye Tutar B adı altında rutin dağıtım ve pazarlama fonksiyonuna atfen emsaline uygun sabit bir getiri üzerinden vergilendirme hakkı verilerek transfer fiyatlandırması uyuşmazlıklarının önlenmesi ve vergide belirlilik sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>57</sup>

**Sütun 2 (Pillar 2)** ise BEPS'in diğer sorunlarını çözmek adına her ülkede minimum bir kurumlar vergisi ihdasını önermektedir. Sütun 2 ile alakalı rapor<sup>58</sup> OECD tarafından 2021 yılının sonlarına doğru yayımlandı. Sütun 2 kuralına göre vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma sistemini olabildiğince kontrol altına almak adına her ülkede minimum bir kurumlar vergisi oranı önerilmekte ve bu oranın da %15 olması planlanmaktadır. Bu sütunda **Global Anti-Base Erosion (GloBE) modeli kuralları** bulunmaktadır. Bu kural yıllık geliri 750 milyon Euronun üzerinde olan çok uluslu şirketlere uygulanacak ve yılda yaklaşık 150 milyar USA doları ek küresel gelir hedeflenmektedir.

**GloBE kuralları**, büyük çok uluslu şirket gruplarının faaliyet gösterdikleri her uyuşmazlıkta ortaya çıkan bu asgari verginin ödemelerini sağlamayı amaçlayan koordineli bir vergilendirme sistemi sağlamayı hedeflemektedir.

Bu kapsamda Sütun 2'nin öncelikli uygulanması ve ülke mevzuatının buna ivedilikle hazır hâle getirilmesi adına çalışma grupları oluşturulması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının iki sütunla alakalı çalışmalara başladığı yönünde duyurular alınmakta ancak kamuoyuyla herhangi bir bilgi paylaşımı da yapılmamaktadır. Çok geç kalınmadan bu sürecin hayata geçirilmesi gerektiği kanısındayız.

## 17. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesiyle Alakalı Öneriler

Vergi mevzuatımız Anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, genel tebliğ, Cumhurbaşkanlığı kararı, yö-

57 Mustafa Cemil Kara; **Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 49, Mart 2022, s.299.

58 <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1682753044&id=id&accname=guest&checksum=B9A31EB27955E5F20E22EE89226E0665>

netmelik, Anayasa Mahkemesi kararları gibi **asli**; mukteza, yargı kararları gibi **tali** kaynaklara sahiptir. Sadece onlarca vergi kanunu ve beraberinde on binlerce sayfa diğer kaynaklar bulunmaktadır.

Bu nedenle vergi sistemimiz kapsamında bulunan vergi kaynakları hem çok fazla hem de birçoğu çok eski tarihli olması nedeniyle günümüz ihtiyaçlarını yeteri kadar karşılayamamaktadırlar. **Örneğin** mazbut vakıflara ait binalar emlak vergisinden hem EVK m. 4/a ile hem de 5737 sayılı Vakıflar Kanunu m. 7 ile istisna edilmiştir. Yani aynı şey iki kez istisna bile edilebilmektedir.

**Diğer bir örnek** ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 94/1.fkr-6.bent

*“a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;*

*i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan,*

*ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan,...”* ile KVK m. 8/4.bent-a,b,c,d’ye gönderme yapmaktadır. Ancak 193 sayılı GVK m. 94/1.fkr-6.bent ile gönderme yapılan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bu hüküm bulunmama, 2005 yılının sonunda yürürlükten kalkan 5422 sayılı KVK’ya gönderme yapılmaktadır. Özetle yaklaşık 18 yıl önce yürürlükten kalkan bir Kanuna hâlâ referans verilmektedir. Bu tarz örnekleri çoğaltmamız mümkündür.

Vergi mevzuatımızla -*özellikle kanunlarla*- alakalı söylenecek en önemli şeylerden biri de kanun metni içinde bulunan maddelerin süreç içerisinde ya işlerliğinin kaybolduğu ya da hiç kullanılmadığıdır. **Örneğin** kamu icra hukuku olarak da bilinen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un bazı maddeleri ya işlevsiz ya artık uygulanma ihtimali yok ya da uygulansa bile Anayasal ihlal durumu söz konusu olabilmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de<sup>59</sup> yayımlanmış ve 01.01.1954 yılında uygulamaya konulmuştur. Kanun’un yazılış tarihi itibarıyla yerinde hükümlerin konulduğu tartışılmazdır. Ancak her geçen gün teknoloji süratle gelişmekte ve ülke mali sistemimizin de buna adapte olmak zorunda olması kaçınılmazdır. Söz konusu adaptasyon döneminde 6183 sayılı Yasa’nın bazı hükümlerinin hâlâ teknolojik gelişmenin hızına yetişemeyip çok geriden geldiği de görülmektedir.

59 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8469.pdf>

Özellikle teknolojik gelişmenin dışında kalan 6183 sayılı Yasa'nın 42, 45 ve 53'üncü maddelerinin mezkûr Kanun'da beyhude yer kapladığı ve kaldırılması gerektiği; diğer taraftan Kanun yazımında bazı dil bilgisi kurallarına uyulmaması gibi nedenlerle Kanun'un lafzi yorumunda sıkıntı yaşandığı ve bu nedenle de 6183 sayılı Yasa'nın 9, 13 ve 17'nci hükümlerin değiştirilmesi gerektiği; yine özellikle 6183 sayılı Yasa'nın 80'inci maddesinin Anayasamızın 2, 13 ve 20'nci maddelerine aykırı olduğu mezkûr maddenin ivedilikle revize edilmesi gerektiği; 6183 sayılı Yasa'nın 13, 17 ve 58'nci maddelerinin bazı bentlerinin/fıkralarının uygulanmasının imkânsız olduğu, bu nedenle de beyhude yer kapladığı ve kaldırılması gerektiği; 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinin aynı konuyu ele almalarına karşın farklı sonuç yaratması münasebetiyle düzeltilmesi gerektiği gibi hususlar bulunmaktadır. Benzer durum diğer eski tarihli vergi kanunlarımız için de geçerlidir.<sup>60</sup>

Ayrıca süreç içerisinde özellikle finansal alanda ortaya çıkan enstrümanlardan elde edilen gelirlerin kanunilik ilkesinden kaynaklı gelir kanunlarının konusuna girmemesi nedeniyle vergilendirilemeyip bu gelirden mahrum kalınmaktadır. Örneğin **kaldıraçlı işlem** de denilen **foreks** işlemlerinden elde edilen gelir uzunca süre vergilendirilmemiştir. Aynı durum şu an kripto varlıklardan elde edilen gelirler için de geçerlidir.

Bu itibarla takibi çok zor olan vergi mevzuatı değişikliklerinin yer, zaman ve çağa uygun şekilde kalıcı olarak düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## 18. "Geçici Madde" ile Alakalı Öneriler

Vergi kanunlarımızda geçici madde sayısı azımsanmayacak kadar çoktur. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 6 adet ek madde, 19 adet mükerrer madde, **93 adet geçici madde** ve toplamda 244 madde bulunmaktadır. Toplam madde sayısının %38'i geçici maddelerden oluşmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ise **44 geçici madde** olmak üzere toplamda 107 maddeden oluşmaktadır. Yani toplam madde sayısının %41'i geçici maddelerden oluşmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda **34 adet geçici**, 13 adet de **ek geçici**; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda **16 adet geçici madde**; 4760

60 Murat Batı; **6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un İşlevsiz Hükümleri**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 369, Haziran 2019, s.129.

sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda ise **9 adet geçici madde** bulunmaktadır.

Geçici madde, yükümlüleri ve konuları vergi dışında tutmak, bunlara muhtelif haklar tanımak ya da vergi idaresinin değişen anlayışında bir geçiş amacıyla getirilen hükümlerdir. Bu anlamda vergi kanunlarımızda geçici madde sayısı oldukça fazla yer kaplamaktadır.

Bu meyanda kanun tekniği ve norm ihdası açısından **geçici maddeler** vergi mevzuatımızda ayrı bir önemi haizdir. Vergi mevzuatımızda genellikle mevzuat değişiminde yeni düzenlemeye geçiş için bir köprü mahiyetinde olan geçici maddeler maalesef kalıcı hâle gelmektedir.

Ayrıca **geçici maddeler** belli bir süreliğine getirilmesine rağmen bu süre sürekli uzatılarak belirlilik ilkesiyle de çelişir hâle gelmektedir. **Örneğin** 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girmesine karşın defalarca bitiş süresi uzatılmış ve en son 7256 sayılı Kanun<sup>61</sup> m. 19 ile bu süre 31.12.2025'e kadar uzatılmıştır.

Bu nedenle geçici maddelerin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gereği tekrardan ele alınıp bundan sonra da ihdas edilecek geçici maddelerin bu minvalde değerlendirilecek ilgili yasalara konulması önem arz edecektir.

## 19. Soyut Norm Denetimiyle Alakalı Öneriler

Vergi reformuna dair bir diğer öneri de soyut norm denetiminde bulunma (iptal davası açma) yetkisinin verildiği kişi veya organların genişletilmesi yönündedir.

Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak olağanüstü hâllerde ve savaş hâllerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesine dava açılmaz. Ayrıca usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmalar hakkında da Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Norm denetiminde "**iptal davası**" ve "**itiraz yolu**" ol-

61 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/11/20201117-1.htm>

mak üzere iki tür başvuru usulü vardır. İptal davası yoluna “**soyut norm denetimi**” itiraz yoluyla denetime ise “**somut norm denetimi**” de denilmektedir. Çünkü itiraz yolunda, başvuru konusu normun anayasaya uygunluğunun denetimi, görülmekte olan bir dava aracılığıyla gerçekleşmektedir.<sup>62</sup>

Buna göre kanunların Anayasaya aykırılığı nedeniyle dava açma hakkı Anayasanın “*İptal Davası*” kenar başlıklı 150 ve “*Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi*” kenar başlıklı 152’nci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunların Resmî Gazete’de yayımından itibaren 60 gün içinde (AY m. 151) açılması gerekir. Buna **soyut norm denetimi** denir. Davayı, Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu ve TBMM üye tam sayısının en az 1/5 tutarındaki milletvekilleri açabilir.

Diğer taraftan görülmekte olan bir davada taraflarca ileri sürülen Anayasa’ya aykırılık iddiasının ciddi bulunması veya mahkemece resen buna karar verilmesi durumunda bu konuda verilecek karara kadar davanın geri bırakılarak işin Anayasa Mahkemesi’ne intikal ettirilmesiyle başlayan yargısal denetim sürecine **somut norm denetimi** denir.

Bu meyanda belirli organ ve kurumlar tarafından en azından kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlardaki kanunların anayasaya aykırılığı iddiasıyla dava açabilmesine olanak tanınabilir. Nitekim 1961 Anayasası döneminde bu yetki eksik de olsa bazı kurumlara tanınmıştı. **Organ davası**<sup>63</sup> olarak isimlendirebileceğimiz bu müessese ile **soyut norm denetiminin yaygınlaştırılması** sağlanarak anayasa yargısının varlık ve meşruiyet sebebi güçlendirilecektir. Zira kendilerini ilgilendiren konularda Anayasaya aykırı gördükleri hususları Anayasa Mahkemesine taşıyarak Anayasaya aykırı normların hukuk sisteminden temizlenmesinde ilgili kişi ve kurumların TBMM’ye nazaran daha hassas olacağı aşıkardır. Üstelik bu durum anayasa yargısının temel işlevi olan temel hak ve hürriyetlerin korunması ile hukuk devleti anlayışının geniş halk kitlelerine kadar yaygınlaşmasına katkı sağlayacaktır.

62 <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/norm-denetimi/>

63 1961 Anayasası’nda iptal davası açma yetkisinin iki gruba tanınmıştı. Bunlar dava yetkisi sınırlandırılmamış olanlar, diğeri ise “kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren konular” ile sınırlı olanlar. Bu gruplardan ilkinde yer alanların herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın soyut norm denetimi yolunu işletebilmekteydiler. Ancak diğeri “**kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren konularda**” Anayasa Mahkemesi’ne iptal davası açabilmekteydi. Bu sınırlı dava açma yetkisine **organ davası** adı verilir.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluyla kamu gücünün yaptığı hak ihlalleri telafi edilebilse de bu mekanizma ancak hak ihlali vuku bulduktan (mağduriyet statüsü oluştuktan) sonra ve ancak bütün idari veya adli yargıdaki olağan kanun yolları tüketildikten sonra mümkün olabilmektedir. Kaldı ki bireysel başvuru mekanizması sadece başvurucuya yönelik subjektif bir işlev görmektedir. Oysa bazı kişi ve kurumlar soyut norm denetimine başvurma konusunda yetkilendirildiğinde hak ihlalini baştan önleyici ve objektif etki doğuracak genel koruma mekanizması yaratılacaktır.

Polonya, Romanya, Bulgaristan, Brezilya gibi ülkelerde yargı başta olmak üzere üniversiteler, meslek örgütleri gibi diğer belirli bazı anayasal kurum ve kuruluşlar AYM'ye soyut norm denetimi yoluyla iptal davası dava açabilmekteler.

**Örneğin Polonya Cumhuriyeti Anayasasının** 191'inci maddesine<sup>64</sup> göre, işveren örgütleri ve meslek kuruluşlarının yanı sıra sendikalar da kendi faaliyet alanlarıyla ilgili konularda anayasaya aykırı yasal düzenlemelere karşı Anayasa Mahkemesi'nde dava açma hakkına sahiptir.

Başka bir örnek ise **Brezilya'dır**. Brezilya'da soyut norm denetimi yoluyla bir kanunun Anayasaya uygunluğunu inceleme yetkisi yalnızca Federal Yüksek Mahkemeye aittir (m. 102). Anayasanın 103'üncü maddesine göre bir kanunun Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla doğrudan Federal Yüksek Mahkemeye başvurma yetkisi (soyut norm denetimi) Cumhurbaşkanı, Temsilciler Meclisi ve Federal Senatonun Başkanlık Divanları, Eyalet Meclislerinin ve Senatolarının Başkanlık Divanları, Eyalet Valileri, Federal Başsavcı, **Federal Barolar Birliği**, Parlamentoda grubu bulunan siyasi partiler ve **ülke çapında teşkilatlanan iş ve meslek örgütlerine aittir**.<sup>65</sup>

64 Polonya Cumhuriyeti Anayasası m. 191

"1. Aşağıdakiler 188'inci maddede belirtilen konularla ilgili olarak Anayasa Mahkemesine başvuru yapabilir:

1) Cumhurbaşkanı, Sejm (Meclis) Başkanı, Senato Başkanı, Başbakan, 50 Milletvekilleri, 30 senatör, Yargıtay Birinci Başkanı, Danıştay Başkanı, Cumhuriyet Başsavcısı, Yüksek Denetleme Kurulu Başkanı ve Vatandaş Hakları Komiseri;

2) 186'nci maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen kapsamda, Ulusal Yargı Kurulu;

3) Yerel yönetim birimlerinin kurucu organları;

4) **Sendikaların ulusal organları ve yanı sıra, işveren örgütleri ve meslek örgütlerinin ulusal yetkilileri;**

5) **Kiliseler ve dini kuruluşlar;**

6) 79'uncu maddede belirtilen konular, burada belirtilen kapsamda.

2. Yukarıda, 1'inci fıkranın 3) ve 5)'inci bentlerinde belirtilen konular, eğer normatif kanunlar, kendi faaliyetleri kapsamına uygun konulara ilişkinse böyle bir başvuru yapabilir."

65 Konularına Göre Karşılaştırılmalı Dünya Anayasaları, TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı Yayınları, Haziran 2022, s.369. ([https://www5.tbmm.gov.tr/yayinlar/2022/konularina\\_gore\\_karsilastirmali\\_dunya\\_anayasalari.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/yayinlar/2022/konularina_gore_karsilastirmali_dunya_anayasalari.pdf))

**Romanya Anayasası**<sup>66</sup> m. 146<sup>67</sup> ile de avukatların doğrudan Anayasa Mahkemesine gidebilecekleri belirtilmiştir.

**Bulgaristan Anayasasının** 150'inci maddesinde de<sup>68</sup> **Yüksek Baro Kurulunun**, vatandaşların hak ve özgürlüklerini ihlal eden bir kanunun anayasaya aykırı ilan edilmesi talebiyle Anayasa Mahkemesine başvurabileceği belirtilmiştir.

**Fransa'da** ise Anayasanın 62'nci maddesine göre soyut norm denetimi başvurusu Cumhurbaşkanı, Başbakan, Ulusal Meclis Başkanı, Senato Başkanı ve Ulusal Meclisin veya Senatonun en az 60 üyesi tarafından yapılabilir.<sup>69</sup>

Bu kapsamda özellikle barolar, odalar, sendikalar, akademisyenler, üniversiteler kendi varlık ve görevlerini ilgilendiren alanlardaki kanunların anayasaya aykırılığı iddiasıyla soyut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine gidebilmeli kanaatindeyiz.

## 20. Cumhurbaşkanı Verilen Yetkilerle Alakalı Öneriler

24 Haziran 2018 tarihinde yapılan seçimlerden sonra Türkiye'nin yönetim sistemi değişmiş ve parlamenter sistemden başkanlık sistemine geçilmiştir. Bu tarihten sonra Cumhurbaşkanı daha farklı yetkiler verilmiştir. Bu yetkilerden en önemlileri ise Anayasa m. 73/son fıkra ile m. 167/son fıkrada bulunmaktadır.

Vergilendirmeye yönelik ilkeler, Anayasa'nın 73'üncü maddesine dayanmaktadır. Anayasa'nın Dördüncü Bölümünün "*Siyasi Haklar ve Ödevler*" kısmının "*Vergi Ödevi*" kenar başlıklı 73'üncü maddesi sosyal hukuk devleti ilkesi kapsamında vergi ödevini düzenleyen temel anayasal kural-

66 <https://www.presidency.ro/en/the-constitution-of-romania>

67 "*d) kanunların ve yönetmeliklerin anayasaya aykırılığına ilişkin olarak mahkemeler veya ticari tahkim önünde yapılan itirazları karara bağlamak; Anayasaya aykırılığa ilişkin itiraz doğrudan Halkın Avukatı tarafından da yapılabilir;*"

68 (1) Anayasa Mahkemesi, Millet Meclisi üyelerinin en az beşte birinin, Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulunun, Yargıtayın, Yüksek İdare Mahkemesinin veya Başsavcının girişimiyle hareket eder. Önceki maddenin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca yetkiye itiraz ayrıca bir belediye meclisi tarafından da yapılabilir.

(2) Yargıtay veya Danıştay, kanunla Anayasa arasında aykırılık tespit ettiği takdirde davaya ilişkin yargılamayı durdurur ve konuyu Anayasa Mahkemesine gönderir.

(3) Ombudsman, insan hak ve özgürlüklerini ihlal eden bir kanunun anayasaya aykırı ilan edilmesi talebiyle Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

(4) Yüksek Baro Kurulu, vatandaşların hak ve özgürlüklerini ihlal eden bir kanunun anayasaya aykırı ilan edilmesi talebiyle Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

69 Konularına Göre Karşılaştırılmalı Dünya Anayasaları, s.378



ları düzenlemektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi **Cumhurbaşkanına verilebilir**" fıkraları ile her türlü malî yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceğine hükmedilmiştir. Bu maddede dikkat çeken husus vergi kanunlarının verginin kanuniliği ilkesi gereği sadece kanunla konulacağı belirtilmekle beraber kanunilik ilkesine bir istisna getirilerek Cumhurbaşkanının vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ile ilgili "Cumhurbaşkanı kararlarını" kullanarak düzenleme yapabilmesinin yolu açılmıştır. Aynı şekilde Anayasanın 167'nci maddesinde de vergi ve benzeri yükümlülükler dışında "ek malî yükümlülükler" koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Buna göre verilecek bu yetkilerle alakalı öneriler aşağıda izah edilmiştir.

### 20.1. Nisbi Oranları Değiştirme Yetkisine İlişkin

Anayasa m. 73/son fıkra "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle **oranlarına** ilişkin hükümlerinde **kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde** değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." şeklindedir. **Vergi oranlarının hangi oranda değiştirileceği ise değişiklik yapılacak kanunun ilgili maddesinde de ayrıca belirtilmelidir. Örneğin** ÖTV Kanunu'nun 12/2-c maddesinde "(II) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları ve oranlara esas özel tüketim vergisi matrahlarının alt ve üst sınırlarını **üç katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye**" hükmü ile Cumhurbaşkanının otomobiller için vergi oranlarını hangi ölçüde değiştirebileceği belirtilmiştir.

Ancak her kanunda Cumhurbaşkanına bu yetki verilmiş değildir. **Örneğin** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) "kurumlar vergisi ve geçici vergi" kenar başlıklı 32'nci maddesi

"(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınır. Şu kadar ki bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

(3) Cumhurbaşkanı, ikinci fıkrada yazılı **geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.** şeklindedir.

KVK m. 32/3. fıkrada “*Cumhurbaşkanı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir*” hükmünde KVK m. 32/3.fk ile Cumhurbaşkanına *geçici vergi oranlarını* değiştirme yetkisini vermiştir. Bu yetki, Cumhurbaşkanı kararı ile kullanılacaktır. Ancak *kurumlar vergisi oranında* ne tür bir değişiklik yapılacağı madde hükmünde yazmadığından Cumhurbaşkanının bunu Cumhurbaşkanı kararı ile değiştirme yetkisi bulunmamaktadır. Bu durumda bu madde hükmü uyarınca kanunilik ilkesi gereği kurumlar vergisinin oranı ancak *kanunla* değiştirilebilecektir.

## 20.2. Maktu Oranları Değiştirme Yetkisine İlişkin

Anayasa m. 73/son fıkrada “*oranlarına*” ifadesi kullanılmıştır. Bu yüzden Anayasa m. 73’te Cumhurbaşkanına verilen yetkinin sadece *nisbi vergilere mi özgü olduğu yoksa maktu vergileri de mi kapsadığı* tartışmalıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki madde hükmünün lafzi yorumundan Anayasanın Cumhurbaşkanına verdiği yetkinin maktu vergileri kapsam dışında tuttuğu söylenebilir. Zira Anayasanın 73’üncü maddesinde Cumhurbaşkanına verilen yetkiler sıralanırken vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin “*oran*”larını değiştirmekten bahsedilmektedir. “*Oran*” kavramıyla maktu vergiler arasında bir ilinti kurmak güçtür. Nitekim bir Anayasa normu somutlaştırılırken bazı yorum ilkelerinden faydalanılır. Bu ilkelerden biri de “*yetkisizliğin asıl, yetkinin istisna olmasıdır*”.

Anayasal bir organın (yürütme organının başı olan Cumhurbaşkanı da dâhil) bir yetkiye sahip olup olmadığı konusunda tereddüt hasıl olursa yetkisiz olduğu sonucuna varılır. Öyle ki bu yorum ilkesi “*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*” hükmüyle Anayasanın 6’ncı maddesinde de vücut bulmuştur.

Anayasanın 73’üncü maddesi *Cumhurbaşkanına maktu vergileri değiştirme konusunda açık bir yetki vermiş değildir*. Hatta yukarıda açıkladığımız üzere metnin yazılış şekli aksi yorumu daha kuvvetli kılmaktadır. Şu hâlde *Cumhurbaşkanına maktu vergileri artırma yetkisi veren kanun hükümlerinin Anayasaya aykırı olduğunu söyleyebiliriz*.

Ancak 2022 yılında “*Yurt dışına çıkış yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından çıkış başına 50 Türk lirası harç alınır. Cumhurbaşkanı, bu miktarı üç katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.*” şeklindeki 5597 sayılı *Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* m. 1/1.fıkrada geçen *maktu tutarın Cumhurbaşkanı tarafından üç katına kadar artırılmasının Ana-*

**yasaya aykırı olduğu iddia edilmiştir.** Anayasa Mahkemesi, **24.03.2022 tarih ve Esas No: 2019/94, Karar No: 2022/32 sayılı kararıyla**<sup>70</sup> bunun Anayasaya **aykırı olmadığına karar vermiştir.**

En nihayetinde her ne kadar Cumhurbaşkanının Anayasa m. 73/son fıkraya gereğince **vergi maktu tutarları değiştirme** yetkisini kullanmasında Anayasa Mahkemesi **24.03.2022 tarih ve Esas No: 2019/94, Karar No: 2022/32 sayılı ve 21.02.2008 tarih ve 2005/73 Esas sayılı, 2008/59 sayılı** kararlarında olduğu gibi **maktu vergi tutarlarının Cumhurbaşkanınca değiştirilmesinin Anayasa m. 73/son fıkraya aykırı olmadığı ve bir mahsur olmadığı yönünde** karar verse de Anayasa m. 73/son fıkrada bu yetkinin **oranlarla** sınırlı tutulduğu, maktu vergileri kapsamayacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan Anayasa m. 73/son fıkraya uyarınca kendi kanunlarında Cumhurbaşkanına vergi oranlarını hangi aralıklarda değiştirebileceği de belirtilmektedir. Örneğin ÖTV Kanunu'nun 12/2-a maddesinde yer alan **"(1) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye...."** hükmü ile Cumhurbaşkanının otomobiller için vergi oranlarını hangi ölçüde değiştirebileceği belirtilmiştir. Böylece yetkisini Anayasadan alan Cumhurbaşkanına ilgili kanun maddesinde de hangi aralıklarda değişiklik yapacağı belirtilecek **oran değiştirme yetkisi** de sınırlandırılmıştır.

Ancak 15 Temmuz 2023 günü Resmî Gazete'de<sup>71</sup> yayımlanan 7456 sayılı Kanun m. 12 ile ÖTV Kanunu m. 12/2-a **"...maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla söz konusu listede yer alan veya yeniden belirlenmiş sayılan en yüksek vergi tutarının beş katına kadar artırmaya....."** şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre Cumhurbaşkanına bu şekilde verilen geniş yetkilerin esas itibarıyla Anayasa m. 13 kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu yetkinin herhangi bir Cumhurbaşkanı kararı ile kullanılması durumunda yukarıda detaylı izah edildiği üzere vergi yükünün aşırı artması sonucunu doğurabilecektir. Bu nedenle Cumhurbaşkanına verilen bu yetkilerin tekrardan gözden geçirilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

70 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/32?KararNo=2022%2F32>

71 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230715-2.htm>

### 20.3. Kanunilik İlkesine İlişkin

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" fıkrası ile her türlü mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, kaldırılacağı ve değiştirileceği teminat altına alınmıştır.

Diğer taraftan Anayasanın 167'nci maddesinde, vergi ve benzeri yükümlülükler dışında "*ek mali yükümlülükler*" koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. 73'üncü maddede vergi ve benzeri ve mali yükümlülüklerin "*kanunla konulacağı*" hüküm altına alındığı hâlde 167'nci maddede "*vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*" hükmü mevcuttur. Bu durum Cumhurbaşkanına "*kanunla yetki vermek*" demektir.

Öte taraftan Cumhurbaşkanına verilen yetkilerin büyük kısmı had ve oranların değiştirilmesine yöneliktir. Ancak kendi kanununda Cumhurbaşkanına oranları sıfıra kadar indirme yetkisi verilmesi durumunda ve Cumhurbaşkanının da o oranı sıfıra indirmesi neticesinde o vergi kaldırılmış olacak mıdır? Sorusu önem arz etmektedir. Bu konuyla alakalı Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda;<sup>72</sup> "*vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca<sup>73</sup> değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir oranın sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez.*" Anayasa Mahkemesi bu kararında verilen yetkinin sonucunda bir oranın sıfıra indirilmesinin verginin kaldırıldığı anlamına gelmediğini, bunun Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediğini belirtmiştir. Bunun gerekçesi ise ekonomik şartlara göre bu oranın tekrar eski hâline getirilebilmesi olarak açıklanmıştır.<sup>74</sup>

Bu kapsamda gerek kanun gerekse de diğer enstrümanlarla yürütme organına tanınan yetkilerin tekrardan gözden geçirilmesi, olası bir yetki kullanımında anayasal aykırılık tartışmasının asgari düzeyde kalması gerektiği şekilde tüm mevzuatın düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

72 1985/24 Esas ve 1987/6 Karar No, 12.11.1987 tarih 19632 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

73 9 Temmuz 2018 tarihinde **Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi**nin yürürlüğe girmesiyle Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'nın 73 ve 167'nci maddelerinde belirtilen yetkileri *Cumhurbaşkanı kararları* ile kullanılmak üzere Cumhurbaşkanına verilmiştir.

74 **Bati**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.50-59

## 20.4. Cumhurbaşkanı Kararlarına İlişkin

9 Temmuz 2018 tarih ve 30473 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Danıştay Kanunu’nun 24’üncü maddesinde de “*Bakanlar Kurulu Kararları*” kısmı **Cumhurbaşkanı kararları** olarak değiştirilmiştir. Danıştay Kanunu’nda yapılan değişiklikte Danıştay Kanunu’nun “*İlk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davalar*” kenar başlıklı 24’üncü maddesinin ilk bölümü;

“1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:

a) Cumhurbaşkanı Kararlarına,

...” şeklindeki hükmü ile Anayasa’nın 167’nci ve 73’üncü maddelerinin son fıkralarında Cumhurbaşkanı’na verilen yetkinin Cumhurbaşkanı kararı ile yerine getireceği anlaşılmaktadır.

Ayrıca İYUK’un 7’nci maddesi uyarınca dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde Danıştay’da ve **idare mahkemele- rinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür**. Danıştay’da **genel tebli- ğe, Cumhurbaşkanı kararına ve yönetmeliklere yani kısaca düzenleyici işlemlere** ve bunların ilan tarihinden itibaren **60 gün içinde iptal davası açılabilir**. Danıştay **ilk derece mahkemesi** olarak bu davalara bakar.

Ancak 3 Eylül 2023 tarihi itibarıyla 7558 adet Cumhurbaşkanı kararı yayımlanmıştır. Bu kararların kaçının Danıştay’da iptal davasına konu edildiğine yönelik herhangi bir istatistik bulunmakla birlikte **kaçının ip- tal edildiğine yönelik** herhangi bir bilgi de bulunmamaktadır.

Bu noktada bu bilgilerin şeffaf bir şekilde kamuoyuyla paylaşılmasının yanında ayrıca Cumhurbaşkanı kararlarının Danıştay’da açılmış dava özelinde karşılığını bilmenin ve anlamının bu enstrümana yüklenilecek görev ve misyonun tespiti açısından önem arz edeceği kanaatindeyiz.

## 21. Vergi Aflarıyla Alakalı Öneriler

*Vergi affı* kavramı yükümlülerin, yükümlülüklerini eksik yerine getirmeleri ya da hiç yerine getirmemeleri dolayısıyla ortaya çıkan kamu borcunun yasama organının tasarrufu ile kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasıdır. *Vergi mevzuatımızda vergi afları ile alakalı bir tanım ya da hüküm bulunmamaktadır*. Vergi afları, vergi aslı ve/veya cezalarının ve/veya bunlara ilişkin gecikme faizi ve/veya zamlarının sona erdirilmesi olarak değerlendirildiğinden söz konusu afların kati suretle kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

Cumhuriyet tarihimizin 41'inci TBMM'nin açılışından bu yana ise 42'nci vergi affı olan 7440 sayılı *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 12 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete'de*<sup>75</sup> yayımlandı.

Cumhuriyetin ilk 36 yıllık döneminde 7 adet vergi affı çıkartılırken, sonraki 19 yıllık dönemde bu sayı 8'e yükselmiş ve 1980 sonraki dönemde vergi aflarının sayısı artmıştır. Bu sayı günümüze yaklaştıkça daha da artış göstermiş ve son 20 yılda 13 adet vergi affı çıkartılmıştır.

Ülkemizde vergi aflarına her seferinde *farklı* isimler verilmiştir. Şöyle ki 1981 yılına kadar *mali af* ya da *af kanunu* terimleri kullanılmış. *Af kanunlarında* en son *af* kelimesi 18.08.1974 tarih ve Mükerrer 14890 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "*Cumhuriyetin 50'inci Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun*"da dile getirilmiş. Daha sonra 1981 yılından itibaren *tahsilatın hızlandırılması* kavramı *af* kavramı yerine kullanılmaya başlanmış. 2000'li yıllardan sonra ise *af kanunu* kavramı yerine *varlık barışı, varlıkların ekonomiye kazandırılması* ya da *yeniden yapılandırma* ismiyle yasalaşmıştır.<sup>76</sup>

Vergi aflarına her zaman vergi mağdurları başvurmamaktadır. Af yasalarını alışkanlık hâline getiren iktidarlar yükümlüler arasında "*af kanunu kollayan/bekleyen*" bir grup yaratmaktadır. Böylece iyi niyetli *ve vergiye uyumlu mükellefler yükümlüklerini zamanında tam ve eksiksiz yerine getirdikleri için cezalandırılmış olmaktadır*.

Bu kadar vergi affı çıkarılmasının birçok nedeni vardır. Siyasi, ekonomik, sosyal, psikolojik gibi birçok neden sayılabilir. Ancak özellikle *ekonomik nedenlerden kaynaklanan kriz* ve benzeri durgunluk sonrası ekonomik telafi anlayışıyla ödeme gücü azalan yükümlülere hem kolaylık sağlamak hem de tekrardan ekonomik sisteme dâhil etme isteği her daim önemli bir etken olmuştur. Birçok dünya ülkesinde de benzer neden vergi aflarının getirilmesinde önemli bir neden sayılmaktadır.

Vergi aflarının çıkarılmasındaki *ikinci önemli neden*, kriz dönemlerinde oluşan bütçe açığının finansmanına katkı sağlamaktır. Bu nedenle yükümlüler yapılandırılan devlete olan borçlarını hem ödemek hem de bir kısım cezalarından kurtulmak gayesiyle bu borçlarını ya tasarruflarından ya yakınlarından borç alarak ya da banka/finans kuruluşlarından

75 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230312-14.htm>

76 Murat Batı&Emine Yöney; *Covid-19 Pandemi Sürecinde Vergi Politikaları*, Verilerle Pandemi Sürecinde Türkiye Ed. Turgay Münyas, 3. Bölüm, Nobel Yayınevi, Ankara, 2021, ss. 337-357.

borçlanarak söz konusu aflardan yararlanmak istemektedirler. Bu son neden yani özellikle banka ya da finans kurumlarından borçlanmak esasında **borçluları artık devlete değil de diğer kişi ve/veya kurumlara borçlandırmaktadır**. Bu nedenle yükümlüler artık devlete borçlu olmayıp kişi ve/veya kurumlara borçlu hâle gelmektedirler. **Bu durum ise devletlerin bütçe açıklarını matematiksel olarak kapatmış görüntüsü vermektedir.**

**Üçüncü temel neden ise siyasi nedenlerdir.** Özellikle seçim dönemlerinde vergi aflarını siyasi malzeme yapan siyasi partilerin marifetinden başka bir şey değildir. Seçim öncesi yükümlüleri birer oy deposu olarak gören siyasi partiler oyları kendi siyasi partileri lehine çevirmek maksadıyla öncesinde bir vergi affı söylentisi ardından da vergi affı kanununu ihdas ederek siyasi emellerine ulaşmak gayeleri vergi aflarının sürekliliği açısından maalesef önemli nedenlerden biridir.

Tüm bu nedenler vergisel olarak devlete karşı bir güven sorunu ortaya çıkarmaktadır. Devletlerin vergi afları yoluyla amme alacaklarından vazgeçmesi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen yükümlüler için maalesef bir ödüle dönüşmektedir. Dürüst mükelleflere de kötü örnek olmaları açısından oldukça büyük bir öneme sahip olan bu perspektife iktidarların her seferinde daha bir dikkatli bakmaları gerekmektedir.

Bu nedenle vergi aflarıyla alakalı bir sınırlama getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## 22. Mahkemeye Erişimde Enflasyon Engelinin Kaldırılmasına İlişkin Öneriler

Vergi yargısında öngörülen parasal sınırlar/tutarlar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ek 1'inci maddesi uyarınca her yıl VUK mük. m. 298'e istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen yeneden değerlendirme oranı kadar artırılarak sonraki yıl uygulanır.

İYUK ek m. 1 uyarınca vergi yargısındaki 2023 yılı için parasal sınırlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 8;** 2023 yılı vergi yargısı parasal sınırlar

Konu	2023 yılı için parasal tutarlar/sınırlar
Duruşma tutarı/sınırı (İYUK m. 17)	171 bin TL'yi aşarsa
Vergi mahkemelerinde tek hâkimle çözümlenecek davalarda tutar/sınır (İYUK ek m. 1)	171 bin TL'yi aşmayan
Bölge İdare Mahkemesine (istinafa) gitme tutarı/sınırı (İYUK m. 45)	20 bin TL'yi aşarsa
Danıştay'a (temyize) gitme tutarı/sınırı (İYUK m. 46)	581 bin TL'yi aşarsa

Buna göre dava konusu tutar 2023 yılı için 171 bin TL'yi aşmaması hâlinde dava tek hâkimle çözümlenecek; 171 bin TL'yi aşması durumunda ise heyet hâlinde çözümlenecektir. Ayrıca **tek hâkimle çözümlenecek davalarda 2023 yılında 20 bin TL'yi aşmayan** davalarda verilen kararlara karşı **istinaf kanun yolu kapalıdır**. Ancak konusu **20 bin TL'yi aşan davalarda ise istinaf kanun yolu kullanılabilir**. Daha basit bir ifadeyle konusu 20 bin TL ve altında olan davalara karşı istinaf kanun yoluna gidilemez, karar kesindir. Temyiz kanun yoluna gidebilmek için ise dava konusu tutarın 581 bin TL'yi aşması gerekmektedir.

Ancak temel sorun şu ki; davanın açıldığı tarihteki dava konusu tutar dikkate alındığında istinafa gidilebilecek iken davanın sonuçlandığı tarihin sonraki yıla sarkması durumunda o yılın parasal tutarları dikkate alınıp istinaf kanun yolu kullanılamayabilir.

**Örneğin** 2022 yılında istinaf kanun yolunu kullanmadaki parasal alt sınır 9 bin TL iken bu tutar 2023 yılında 20 bin TL olmuştur. 1 Eylül 2022 tarihinde kendisine tebliğ edilen 15 bin TL'lik bir vergi ceza ihbarnamesini kanuni süresinde vergi mahkemesinde dava konusu yapan kişi için aleyhte verilen vergi mahkemesi kararına karşı (dava konusu tutar 15 bin TL ve istinaf kanun yolunu kullanma sınırı da 9 bin TL olduğu için) istinaf kanun yoluna gidebilir. Ancak Eylül 2022 tarihinde dava edilmiş bu ihbarnameye ilişkin vergi mahkemesi kararı 2023 yılında verilirse bu kez 2023 yılı parasal sınırlar dikkate alınacak ve dava konusu tutar 2023 yılı için istinaf kanun yolunu kullanma sınırı olan 20 bin TL'nin altında olduğu için istinaf kanun yolu kullanılamayacaktır. Aynı sorun tek hâkimle bakılan davalar ile temyiz kanun yolunu kullanmada da bulunmaktadır.



Enflasyonun bu denli yüksek olduğu hele şu dönemlerde bu sorun, ale-ni bir şekilde ***hak arama hürriyetini, mahkemeye erişim hakkını ve hu-kuki güvenlik ilkelerini*** ihlal etmektedir. Bu nedenle, kişilerin hak arama özgürlüğünün temini için 2577 sayılı İYUK'a "***istinaf veya temyiz yoluna başvurulabilmesi için öngörülen parasal sınırların davanın açıldığı tarihteki tutara göre belirleneceği***" şeklinde bir ifadenin ivedilikle eklenip mevcut sorunun çözülmesi gerektiği kanaatindeyiz.

### 23. Vergi Savcılığı Biriminin Oluşturulmasıyla Alakalı Öneriler

Vergi mevzuatımızda yer alan cezalar, idare makamı tarafından verilen cezalar ve mahkemeler tarafından verilen cezalar olarak iki ana başlık altında değerlendirilebilir. İdare, ***kabihatler*** için sadece idari para cezası uygularken, ceza mahkemeleri ise ***suçlar için*** hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası<sup>77</sup> uygulamaktadır.

Buna göre idare tarafından cezalandırılan kabihatler, ***vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük*** olarak sınıflandırılabilir. ***Mahkemeler tarafından cezalandırılan suçlar ise; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işini yapmak*** olarak 3 grupta sınıflandırılabilir. İdari para cezaları ile alakalı ihtilaflar genel olarak idari yargıda; vergi suçlarına ilişkin ihtilaflar ise adli yargıda (ceza mahkemelerinde) çözümlenmektedir. Ancak idari para cezalarıyla alakalı ayrıca vergi idaresi nezdinde ***uzlaşma ve cezada indirim*** gibi alternatif çözüm yolları da mevcuttur.

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu uyarınca hürriyeti bağlayıcı ceza ile ilzam olunan suçlardan uygulamada en sık karşılaşılan suç tipi VUK m. 359 uyarınca ***vergi kaçakçılığıdır***.

Vergi kaçakçılığı suçunun tespitine ilişkin olarak öncelikle VUK m. 134 ila m. 141 arasında düzenlenmiş olan vergi incelemesi gerçekleştirilir. Ardından incelenen kişiyle alakalı raporlar düzenlenir. VUK m. 359 uyarınca vergi kaçakçılığına ilişkin bir fiilin gerçekleştiği tespit edilenler hakkında ayrıca ***vergi suçu raporu*** düzenlenir. Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinden aldığı kaçakçılık suçunun varlığı hâlinde Cumhuriyet Başsavcılığına verilmek üzere ve sonucu genelde hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile ilzam olunan rapora ***vergi suçu raporu***, müfettişlerin herhangi bir vergi beyannamesine göre yapılan incelemeleri dışında kalan

77 İzmir BAM 11 CD. Esas No: 2016/152 Karar No: 2017/339

ancak vergi kanunları uygulamaları ile ilgili yaptığı incelemeler neticesinde düzenlendiği rapora **vergi tekniği raporu**, adı verilir.

Vergi suçlarında, suç işlendiğinin savcıya idare aracılığıyla bildirilmesi durumunda **mütalâa**; savcının başka yollarla haberdar olması hâlinde ise **görüş** alınmadan dava açılmaz. Mütalâa ya da görüş Cumhuriyet başsavcılığına bildirilinceye kadar şüpheli hakkında yeterli suç şüphesi olsa da iddianame düzenlenmez.<sup>78</sup> Vergi müfettişleri VUK m. 359 kapsamında bir suç işlendiğini tespit etmeleri hâlinde Cumhuriyet başsavcılığına iletilmek üzere **vergi suçu raporu** düzenlerler. Ancak tek başına bu raporun düzenlenmesi dava açılması için kâfi değildir. Ayrıca VUK m. 367 uyarınca **komisyonca mütalaanın** da hazırlanıp sunulması gerekmektedir.

Vergi incelemesine yetkili olanların VUK m. 359 uyarınca vergi kaçakçılığını tespit etmeleri hâlinde bunu Cumhuriyet başsavcılığına bildirmek zorundadırlar. Ancak bu bildirim yapabilmeleri için **raporların değerlendirme komisyonu raporunun (mütalaasının) alınması** gerekir. Yani VUK m. 359 uyarınca kaçakçılığı tespit eden vergi incelemeye yetkili olanlar bunu Cumhuriyet başsavcılığına bildirebilmeleri için öncelikle rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa almaları gerekmektedir.

**Bildirim**, vergisel kaçakçılık suçunun işlendiği, vergi müfettişi veya müfettiş yardımcısı tarafından yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilmişse; incelemeyi yapan vergi müfettişi veya müfettiş yardımcısı; tespit, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan (vergi müfettişi veya müfettiş yardımcısı dışındaki) vergi idaresi memurlarınca (örneğin; vergi dairesi müdürlerince) yapılmışsa; vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklar,<sup>79</sup> tarafından yapılması gerekir.

Komisyonca gönderilen kaçakçılık suçu raporuna binaen **komisyonca** Cumhuriyet başsavcılığına iletilmek üzere **mütalaa** hazırlanır ve bu, vergi müfettişine gönderilir. Vergi müfettişi ise **kaçakçılık suçu raporu ile birlikte mütalaa** da Cumhuriyet başsavcılığına gönderir.

Vergi müfettişi dışındakilerce örneğin vergi dairesi müdürü tarafından VUK m. 359'da yer alan bir suçu tespit etmesi durumunda **kaçakçılık suçu raporunu** vergi dairesi başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı olmayan yer-

78 Doğan Şenyüz; **Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş**, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, s.18.

79 Turgut Candan; **Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaasının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği ve Fransa Örneği**, (<https://turgutcandan.com/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteliği-ve-fransa-ornegi/>)

lerde defterdarlığa gönderilir. Vergi dairesi başkanlığı, vergi dairesi başkanlığının olmadığı yerde defterdarlık kaçakçılık suçu raporunu *rapor değerlendirme komisyonuna* göndereceklerdir. Gelen mütalaaı vergi dairesi başkanlığı, vergi dairesi başkanlığının olmadığı yerde defterdarlık kaçakçılık suçu raporuyla birlikte Cumhuriyet başsavcılığına göndereceklerdir.

**Mütalaa şartı**, VUK. m. 359 ile m. 360'ta yazılan kaçakçılık suçları ve bu suçlara **ıstırak edenler için de** aranan bir şarttır. Başka bir ifadeyle VUK m. 362'deki "vergi mahremiyetinin ihlali" ve VUK m. 363'teki "mükelleflerin özel işini yapma" suçlarında bu koşul bulunmamaktadır. **Mütalaa koşulu sadece kaçakçılık ve kaçakçılığa ıstırak suçlarına ilişkindir.**<sup>80,81</sup>

Vergi idaresince mükellef hakkında vergi suçu raporu, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu hazırlanır. Suç duyurusu evrakında mükelleflerin hangi vergi suçunu işlediğinin iddia olunduğu belirtilir ve bu husustaki mütalaaı yer verilir. 4353 sayılı Kanun uyarınca soruşturma evresinde verilecek kararlarla ilgili akıbet bildirilmesi talep edilir.

Vergi idaresince hazırlanan mezkûr evraklar vergi idaresince yürütülen süreç bakımından yeterli ise de suç duyurusundan sonra Cumhuriyet Başsavcılıklarınca yalnız vergi idaresince ikmal edilen bu evrak ile yetinilerek kamu davası açılması adil yargılanma hakkı ile bağdaşmayacaktır. Vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, mütalaa ve suç duyurusu evraki dışında maalesef Cumhuriyet Başsavcılıklarınca **yalnızca şüphelilerin ifadesinin alınması ile yetinildiği görülmektedir.**

Kamu davası açılmasına ilişkin CMK'nın 170/2 maddesindeki "Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler." hükmü sebebiyle yeterli şüpheye ulaşıldığından bahisle kamu davası açıldığına uygulamada sıkça rastlanılmaktadır.

**Soruşturma** evresi uzun sürebilir. Ancak **kovuşturma**<sup>82</sup> evresinin yeni delil toplanmasına gerek kalmadan ve bir iki celsede bitirilmesi hedeflenmiştir. Nihayet, 5271 sayılı CMK m. 174/1.fkr-b uyarınca da "Suçun sübutuna etki edeceği muhakkak olan bir delil toplanmadan" hazırlanan

80 Mümin Güngör; **Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü**, TAAD, Yıl: 11, Sayı: 44 (Ekim 2020), s.287-289.

81 **Bati**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.330-365.

82 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) "Tanımlar" başlıklı ikinci maddesine göre soruşturma, kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi; kovuşturma ise iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi ifade eder (m. 2/1-e-f).

*iddianamenin iade edilmesi gerekir.*" delillerin soruşturma aşamasında toplanması kuraldır. Aksi durumda eldeki delilleri denetlemesi, dosyayı bir bütün hâlde ele alması, kovuşturma evresindeki usul işlemlerini yürütmesi ve bir hüküm vermesi gereken mahkeme, soruşturma aşamasında görevli cumhuriyet savcısı yerine geçip sanıklar lehine ve aleyhine mevcut delilleri toplamakla meşgul olacak, bu sebeple sanıkların makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilecek, çoğu ceza dava dosyası zamanasını sebebiyle düşecektir.

Anayasa Mahkemesinin Yılmaz Sürekli, B. No: 2014/431, 17/11/2014 nolu kararında<sup>83</sup> yedi yıl iki ayı aşkın yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır. Verilen ihlal kararı etkin olmayan ve eksik yürütülen soruşturmanın sakıncaları bakımından dik-kate değerdir.

Örnek vermek gerekirse **sahte fatura düzenlemek ve/veya kullanmak** suretiyle vergi kaçaklığı suçundan yürütülen bir soruşturmada Cumhuriyet Başsavcılıklarınca;

- 1) Faturaları düzenleyen ve kullanan mükellefler hakkında tanzim edilen tüm vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirilmesi,
- 2) Aynı mükellefler hakkında ilgili takvim yılında sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarından dava açılıp açılmadığının araştırılması;
- 3) Dava açılmış ise dosyaların getirtilerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin soruşturma dosyasına alınması,
- 4) Faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; faturaları düzenleyen mükellefe ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlanma yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi,
- 5) Faturaları düzenleyen mükellef ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması,
- 6) Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturaların asıllarının, bu faturaları kullanan mükelleflerden veya bu mükelleflerin ve sanığın

83 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/431>

yetkilisi olduğu şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden sorulmak suretiyle, getirilerek faturalardaki yazı ve imzaların sanığa veya tespit edilecek tanıklara aidiyeti konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması,

- 7) Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların alınması konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,
- 8) 7394 sayılı Kanun'un 4 ve 5. maddeleriyle, 213 sayılı Kanun'un 359 ve 367'nci maddeleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 34'üncü maddesi, 7394 Sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesi ile getirilen etkin pişmanlık hükümlerine göre soruşturma aşamasında ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'na müzekkere yazılarak iddianameye konu, Vergi Usul Kanununun ilgili maddesinde yazılı fiillerle verginin ziyasına uğratılıp uğratılmadığı, buna bağlı olarak vergi ziyasına uğramış ise tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının tespiti, şüpheliye soruşturma aşamasında ödeme yapıp etkin pişmanlıktan yararlanıp yararlanmayacağını sorulması için denetime elverişli miktar da gösterilen ihtarate tebliğ çıkartılması elzemdir.

***Defter ve belgeleri ibraz etmeme*** suçunda;

- 1) Defter ve belgelerin ibrazının istendiği tarihte söz konusu iş yerinin faal olup olmadığına ilişkin bir tespiti yer verilmesi,
- 2) Defter ve belgelerin ibrazının istendiği tarihte iş yerinin faal olup olmadığının kurumdan ve gerekirse şüpheliden sorulup kesin olarak belirlendikten sonra sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi,
- 3) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 94/1 ve 2, VUK'un 100, 101 ve 102'nci maddesine uygun çıkartılmış bir tebligat bulunup bulunmadığının, tebligat pusulasında tebliğ evrakının idareden alınabileceğine dair şerhin olup olmadığının iddianamede belirtilmesi gereklidir.

Bunlar ve sayılabilecek birçok eksiklik ikmal edilmeden yeterli şüphe ile yetinilerek düzenlenen iddianamelerin bir kamu davasının temelini oluşturamayacağı kanaatindeyiz.

Vergi suçlarının soruşturulmasının diğer suçlara nazaran ihtisas gerektirmesi karşısında adliyelerde **mali suçları soruşturma büroları** oluşturulmuştur. İlçelerde ise bu büroların gerek teknik nedenlerle gerek Cumhuriyet Savcısı eksikliği gerekse dosya sayısının az olması nedeniyle kurulamadığı ve ihtisaslaşmanın sağlanamadığı görülmektedir. Bu bürolarda görevli savcıların meslek içi eğitim ve bu eğitim sonunda yapılacak sınavla tayin edilmelerinin isabetli olacağı düşüncesindeyiz. Yine vergi hukuku alanında lisansüstü eğitim yapmalarının sağlanması yürütülecek soruşturmalara olumlu katkı sağlayacaktır. 34 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kurulan **Türkiye Adalet Akademisinde** mali suçlarla ilgili eğitim verilmesi ve etkin bir sınav uygulanması yargıda ihtisaslaşmayı perçinleştirecek mühim bir adım olacaktır.

Ülkemizde cumhuriyet savcılıyla soruşturma aşamasında görev alan ve savcılıkların talimatlarını yerine getiren kolluk görevlilerinin profesyonel ve örgütlü bir adli kolluk çatısı altında çalışmalarının sağlanması soruşturmanın etkin yürütülmesi bakımından gereklidir. Vergi suçlarının diğer suçların soruşturulmasına nazaran daha özellikli olması karşısında kolluk görevlilerinin vergi suçları ve soruşturmaları konusunda eğitimsiz olmaları kabul edilemez. Türkiye’de hâlen profesyonel bir adli kolluk teşkilatı kurulmuş değildir. Her ne kadar CMK’nın 164 ve devamı maddelerinde adli kolluğa ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ise de mezkûr maddelerde adlî kolluğun, adlî görevlerin haricindeki hizmetlerde, üstlerinin emrinde olduğuna, gerektiğinde veya Cumhuriyet savcısının talebi hâlinde, diğer kolluk birimlerinin de adlî kolluk görevini yerine getirmekle yükümlü olduğuna dair hükümler adli kolluk ve idari kolluğun hâlâ kısmen iç içe olduğunu göstermektedir. Adli kolluğun İçişleri Bakanlığı bünyesinde kalmaya devam etmesi, idari yönden İçişleri Bakanlığına, fonksiyon bakımından Cumhuriyet Başsavcılıklarına bağlı olması önemli bir sorundur. Cumhuriyet Başsavcılıklarının rızası hilafına idari yönden bağlı oldukları bakanlıkça görevlerinin değiştirilmesine de yasal engel yoktur. Bu noktada kanaatimizce tamamıyla Cumhuriyet Başsavcılıklarına bağlı özlük hakları da Adalet Bakanlığınca belirlenecek uzmanlaşmış ve bürolaşmış bir adli kolluk teşkilatı kurulmasını önermekteyiz.

Bu idari eksiklerin giderilmesi yanında üst yargı mercileri de etkin bir soruşturmanın yürütülmesinde yol gösterici olmalıdır. Uygulamada Cumhuriyet Başsavcılıklarınca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu mütalaa ve suç duyurusu evrakı dışında yalnızca şüphelilerin ifadesin alınması ile iddianame hazırlandığını ifade etmiştik. Yazılan bu iddianameler mahkemelerce suçun sübutuna etki edeceği mu-

hakkak olan deliller toplanmadığından (bilirkişi raporu, tanık ifadeleri, fatura asıllarının temini vs.) iade edilmekte ise de iadeye Başsavcılıklarca yapılan itiraz neticesinde Yargıtay tarafında da bu hususun iddianamenin iadesi nedeni olmadığı kabul edilmiştir. Yargıtay'ın bu husustaki içtihatlarını değiştirmesi hâlinde Cumhuriyet Başsavcılıklarının bahse konu vergi suçları yönünden etkin bir soruşturma yürütmesinde önemli bir katkısı olacaktır. Netice olarak vergi suçlarına ilişkin etkin bir soruşturmanın yürütülmesinde yargı kurumları ve idari kurumların üzerine düşen bu sorumlulukları yerine getirmesi oluşabilecek hak ihlallerinin önüne geçmesinde önemli bir etken olacaktır.

Diğer taraftan Hâkimler ve Savcılar Kurulu Birinci Dairesinin 30.11.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 25.11.2021 tarih ve 1227 sayılı Kararına<sup>84</sup> göre; Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan ve asliye ceza mahkemelerinin görev alanına giren dava ve işlere, iki veya dört asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 2; üç asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 3; beş ve daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 5; on veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10; yirmi veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10 ve 11; otuz veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11 ve 12; kırk veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11, 12 ve 13; elli beş veya daha fazla asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 numaralı asliye ceza mahkemeleri bakmakla yetkili kılınmıştır. Bu kovuşturma aşamasına ilişkin ihtisaslaşmaya yönelik bir adımdır. Ancak adliyelerde kovuşturma aşamasından önce soruşturma aşamasına ilişkin ihtisaslaşmaya yönelik bir yeknesaklık mevcut değildir.

Bu noktada **vergi suçları** özelinde mahkemeler yönünden her ne kadar bir **ihhtisaslaşmaya** gidilmiş olsa da adı geçen ihtisas mahkemelerinde görevli hâkimlerin Adalet Akademisi'nde **vergi hukuku ve vergi suçlarına** ilişkin herhangi bir eğitim almamış olmaları nedeniyle sağlıklı bir yargılama süreci oluşmamaktadır. Bu nedenle yukarıda da belirtildiği üzere hâkimlerin mesleki eğitimlerinde vergi hukuku ve vergi cezaları ile alakalı eğitimlerin verilmesi yerinde olacaktır.

Öte taraftan yukarıda da detaylı şekilde belirtildiği üzere yargılama aşamasının savcılık sürecinde çok ciddi eksiklikler ortaya çıkmakta, söz konusu savcılarının da Adalet Akademisi'nde **vergi hukuku ve vergi suçlarına** ilişkin detaylı birer eğitime tabi tutulması gerekmektedir.

84 www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/11/20211130-2.pdf

Daha da önemlisi ihtisaslaşan mahkemelere ek olarak **vergi savcılığı** kadrosunun da yargılama sürecine dâhil edilmesi, bu yönde de **etkin bir ihtisaslaşmaya gidilmesinin** vergi suçlarına ilişkin hususlarının hem daha kısa sürede hem de daha adil sonuçlanmasına hizmet edeceği kanaatindeyiz.

## 24. Vergi Denetimiyle Alakalı Öneriler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhtelif maddeleri uyarınca mükelleflerin denetlenme yolları; **yoklama** (VUK m. 127 ila m. 133), **inceleme** (VUK m. 134 ila m. 141 ve m. 145), **arama** (VUK m. 142-143) ve **bilgi toplama** (VUK m. 148 ila 152 ve m. 152/A) şeklinde hüküm altına alınmıştır.

**646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin** 27990 sayılı Resmî Gazete'de<sup>85</sup> yayınlanması ile **Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri** kaldırılmış ilgili kurumları tek bir çatı altında toplamak amacıyla **10 Temmuz 2011'de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur**. Bu kapsamda vergi incelemesi genel olarak Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev alan vergi müfettiş ve yardımcılarını tarafından yerine getirilmektedir.

**Aşağıdaki tabloda Vergi Denetim Kurulu'nun kuruluşunu müteakip yıldan bu yana vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarının sayıları yer almaktadır.**

**Tablo 9;** Vergi müfettiş ve yardımcı sayıları<sup>86</sup>

Yıllar	Vergi müfettiş ve yardımcı sayıları	Önceki yıla göre değişiklik %
2012	4.763	-
2013	5.550	+%16,52
2014	9.214	+%66
2015	9.205	+%0,09
2016	8.502	-%7,63
<b>2017</b>	<b>8.244</b>	<b>-%3,03</b>
2018	8.263	+%0,23
2019	8.142	-%1,46
<b>2020</b>	<b>7.947</b>	<b>-%2,39</b>
<b>2021</b>	<b>7.776</b>	<b>-%2,15</b>
<b>2022</b>	<b>7.454</b>	<b>-%4,14</b>

85 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110710-1.htm>

86 Bu tablo ilgili yıl faaliyet raporlarından tarafımızca düzenlenmiştir



Vergi Denetim Kurulu (VDK) faaliyet raporuna<sup>87</sup> göre **31 Aralık 2022 itibariyle 7 bin 454 vergi müfettişi/yardımcısı bulunmaktadır.** Ancak özellikle son dönemlerde sosyal medya hesaplarında belli bir süre çalıştıktan sonra başka kurumlarda çalışmak üzere fazlasıyla istifa eden vergi müfettişi görülmektedir. Bu sayının azalması aynı zamanda inceleme oranı ve niteliğini de etkilemektedir.

Şöyle ki, **2022 yılında yapılan incelemelerin %19,36'sı tam incelemelerden oluşmaktadır.** 2022 yılında toplamda 237 bin 822 adet inceleme yapılmış, bunun 191 bin 771 adedi sınırlı; 46 bin 51 adedi ise tam incelemedir.<sup>88</sup>

2022 yılında 77 bin 610 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhi istenilen toplam vergi tutarı 23 milyar 135 milyon 505 bin 200 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 53 milyar 532 milyon 656 bin 634 TL olmuştur.

**Aşağıdaki tabloda son 6 yılın inceleme oranları bulunmaktadır.**

**Tablo 10;** Yıllar itibariyle inceleme oranları<sup>89</sup>

Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları			
Yıllar	Mükellef sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58
2021	3.221.894	54.065	%1,68
2022	3.433.964	77.610	% 2,26

\* GİB'in Resmî İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal gelir vergisi mükellef sayıları ile faal kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

87 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>

88 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in **Tanımlar** başlıklı 3'üncü maddesinde; "**tam inceleme**, bir mükellef hakkında, bir ya da birden fazla vergi türü için bir ya da daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını da kapsayacak şekilde yapılan inceleme" türüdür. **Sınırlı inceleme** ise, tam inceleme haricinde bulunan vergi incelemesidir. (**Bati**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s.244.)

89 Bu tablo ilgili yıl faaliyet raporlarından tarafımızca düzenlenmiştir

2022 yılında faal **gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin %2,26'sı incelemeye tabi tutulmuş**. Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranlarına bakıldığında, faal mükellef sayısı artmasına rağmen 2022 yılında vergi inceleme oranı artış göstermiş ve son beş yılın en yüksek inceleme oranına ulaşılmıştır.

Buna göre vergi inceleme elemanı sayısının azlığı hem iş yoğunluğunu hem de kişi başına düşen dosya sayısını artırmaktadır. Bundan kaynaklı olarak inceleme oranı da ciddi anlamda düşük kalmaktadır. Bu kapsamda vergi müfettiş ve müfettiş yardımcısı sayısını niteliğe dokunmadan artırmak ve Kurumdan ayrılmalarına neden olan başta özlük haklarıyla alakalı düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu bağlamda yukarıda da ifade edildiği üzere, sınırlı denetim ve inceleme gücü nedeniyle inceleme oranları oldukça düşük kalmaktadır. Hâl böyle iken denetim ve inceleme elemanın güncel ekonomik sorunlara yönelik piyasa ve sektörler itibarıyla bilgi toplama, tespit yapma gibi denetim ve inceleme görevi dışındaki işlerle görevlendirilmesi neticesinde esas denetim hizmetlerinin aksaması sınırlı denetim ve inceleme gücünü daha da zayıflatmaktadır. Bu nedenle denetim elemanlarının Yönetmelikle belirlenen esas inceleme görevi dışındaki hususlarda görevlendirilmesinin denetimi gücü ve potansiyelinin artırılması adına önem arz edeceği kanaatindeyiz.

## 25. Vergi İdaresinin İş Yükünü Azaltmayla Alakalı Öneriler

Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 yılı faaliyet raporu<sup>90</sup> uyarınca çalışanların 620 kişisi (%1,7) merkezde, 36.670 kişisi (%98,3) ise taşra teşkilatında görev yapmaktadır. Toplamda kadro sayısı ise 37.290 kişidir.

İş yükü ziyadesiyle fazla olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu yükünü azaltmak adına alternatif öneriler getirilmelidir. Bu önerilerin bir kısmı aşağıda yer almaktadır.

90 [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1)

### 25.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Müessesesi Getirilmeli

Arabuluculuk çok önceden var olan bir barışçıl çözüm yoludur. 22.06.2012 tarih ve 28331 sayılı Resmî Gazete’de<sup>91</sup> yayımlanıp 1 yıl sonra yürürlüğe giren 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (HUAK) ve devamında Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği (HUAKY) yürürlüğe girdi. Sonra mezkûr yönetmeliğin iptali ve hemen akabinde 02.06.2018 tarihinde yeniden düzenlenmiş Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği (HUAKY) ile hukuk hayatımıza giren arabuluculuk, tarafsız üçüncü kişi konumunda olan arabulucunun ilgili tarafları bir araya getirerek, aralarındaki görüş ayrılıklarının giderilmesini amaçladığı barışçıl çözüm yollarından biridir.

HUAK’ın 2’nci maddesi arabuluculuk sürecini, uzmanlık eğitimi almış tarafsız ve bağımsız üçüncü bir kişinin katılımıyla yürütülen, sistematik teknikler uygulanan, müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafların bir araya getirildiği, tarafların birbirlerini anlamalarını ve kendi çözümlerini üretmelerinin sağlanması için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak tanımlamıştır.

Uzlaşma, cezadan indirme gibi vergi idaresi nezdinde çözüm yöntemlerine dikkat edilirse taraflardan biri mükellef/sorumlu diğeri ise egemenlik gücünü elinde bulunduran devlettir. Yani **silahların eşitliği ilkesi** bulunmamaktadır. Gerek yargılamada gerekse idari çözüm arayışlarında taraflar arasında tam bir eşitliğin sağlanması hakkaniyet gereğidir.

Bu nedenle vergi idaresine başvuru ya da yargı öncesi tarafların menfaatlerini objektif kriterlere göre değerlendirilen ve gerek vergi mevzuatına gerekse de Anayasal hükümlere aykırı bir sonuç yaratmadan yeni bir müessese olacak “**vergi uyuşmazlıklarında arabuluculuk**” sistemi ihdas edilebileceği kanaatindeyiz.

### 25.2. Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkez ve Taşra Uzmanlarını Daha Etkin Değerlendirmeli

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde merkezde 86 devlet gelir uzmanı, 252 devlet gelir uzman yardımcısı; taşrada 23.901 gelir uzmanı, 3.343 gelir uzman yardımcısı istihdam etmektedir. Bunların bir kısmı kurum içinden yeterliğe tabi tutulmadan atanmıştır. Gelir idaresi uzman kadroları

91 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120622-1.htm>

arasında ciddi anlamda bir maddi ve özlük hakkı farkı bulunmaktadır. Bu nedenle diğer kurumlara geçiş çok fazla olmaktadır.

Bu noktada yapılması gerekenlerden ilki merkez-taşra ücret ve diğer özlük hakkı farklarının giderilmesidir.

Bir diğeri ise bu kadroda bulunan uzmanlara bir sınav hakkı verilerek kendi vergi daireleri mükellefleri ile ve dosyanın kapsamıyla sınırlı olmak üzere inceleme yetkisi verilmelidir. Bu yöntemle hem Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın nispeten düşük olan inceleme oranları yükselmiş olacak hem de Hazine yararının gözetilmiş olacağı kanaatindeyiz.

## SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Dünya üzerinde hemen hemen tüm ülkeler gerek kamu harcamalarını finanse etmek gerekse de ekonomiye müdahale etmek adına **vergi** adı altında gelir tahsil etmektedirler. Toplanan bu gelirler genel olarak servet, harcama ve gelir üzerinden alınmaktadır. Farklı ülkelerde bu sınıflandırma değişebilmektedir.

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin mali, sosyal, siyasal ve iktisadi amaçları bulunmaktadır. Bu nedenle doğrudan yaşam alanına müdahale anlamı taşıyan vergi ve benzeri gelirlerin hem ihdasında hem de uygulamasında kullanılan terazinin dengesinin çok hassas olduğunu unutmamak gerekmektedir.

Bir vergi kanunu konulduğu günden itibaren aynı şekilde kalmaz, mali, sosyal ve iktisadi yapıya göre süreç içerisinde gerek yapısına gerek kapsamına gerekse de oranlarına sık sık müdahale edilerek güne uygun hâle getirilmeye çalışılır.

İşte sosyal, mali ve iktisadi yapısına göre vergi yasalarının değiştirilmesi, yeni vergi yasalarının ihdas edilmesi, bazılarının yürürlükten kaldırılması, konusunun daraltılıp ya da genişletilmesi, oranlarının değiştirilmesi gibi tüm sürece vergi reformu adı verilir.

Cumhuriyetimizin kuruluşundan bugüne kadar vergi reformu adı altında binlerce değişiklik yapılmıştır. Bölüm içinde detaylı şekilde bahsedildiği üzere dünya ekonomik yapısına uygun hâle gelmek ve gelişen ülkenin ruhuna uygun bir vergi yapısı oluşturmak adına çok önemli değişiklikler yapılmış.

Ancak yapılan değişiklikler, değişikliğin yapıldığı günün koşullarına cevap verebilecek düzeyde olmasına karşın ilerleyen süreçte vergi mevzuatımızın birçok kısmında ilk hâliyle durmakta ve yasalar içinde beyhu-

de yer kaplamaktadırlar. Ayrıca o dönemlerde yapılan düzenlemelerin bir kısmı günümüz koşullarına uygun hâle getirilemez hâdedirler.

O nedenle yukarıda detaylı şekilde belirtildiği üzere Cumhuriyetimizin kuruluşundan bugüne kadar yapılan belli başlı reform hamleleri o döneme merhem olurken ilerleyen süreçte bu misyonunu kaybetmiştir.

Bu kapsamda günümüzde reform adı altında yapılacak vergi düzenlemelerinin ilk etapta Anayasanın ilgili hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Zira bu düzenlemeler bazı zamanlar Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasanın ilgili hükümlerine aykırılıktan dolayı iptal edilmektedir. Bu nedenle öncelikle yapılacak vergi düzenlemelerinin Anayasaya uygunluğu açısından birkaç kez düşünülüp yürürlüğe konulması elzemdir.

Öte taraftan hayata geçmiş bazı düzenlemeler yurttaşların lehine değil de daha çok hazine yararı düşünülerek ihdas edilmiştir. Örneğin GVK m. 23/18'deki **asgari ücrete kadar ücret istisnası** uygulaması ücretlilerin aleyhine uygulamayı da barındırmaktadır. Ya da otomobil ve cep telefonundan alınan ÖTV'nin uygulanma şeklinde olduğu gibi. Ayrıca banka ve finans kurumlarının vergi ödeme konusunda daha aktif hâle getirilmesi vergi kayıp ve kaçığın tespiti açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere vergi reformu kapsamına vergi yargılama süreci de dâhil edilmeli, özellikle adli yargıda **vergi savcılığı** ile vergi suçları konusunda ihtisaslaşmış mahkeme üyeleri ile bu konuda görevlendirilecek kolluk kuvvetlerinin vergi hukuku ve cezalarına ilişkin ayrı bir eğitim sürecinden geçirilmesi önerilmektedir.

Bu itibarla yukarıda detaylı şekilde önerilen bölümlerin hayata geçirilmesi hem yurttaşların hem de Hazinesinin uzun vadede lehine olacak ve daha da önemlisi Devletin daha fazla güven kazanması sağlanmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan**, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Aktan**, Coşkun Can & **Gencel**, Ufuk & **Yay**, Serdar; Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt/Volume 17, Sayı/No: 33, 2019.
- Ataç**, Kürşat; "Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kâr Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme", Vergi Dünyası, Sayı: 357, Mayıs 2011.
- Balcı**, Mustafa, Kamu İcra Hukuku ve 6183 sayılı Kanun Uygulaması, On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2023
- Batı**, Murat; Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2023.
- Batı**, Murat & **Dinçer**, Devrim Doğa; Hayvanlar ve Hukuk ed.Murat **Batı**&Z.Özen **İnci**, *Hayvan Vergileri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.
- Batı**, Murat & **Uzuner**, Engin; Asgari Ücretin Günlük Yerine Aylık Hesaplanmasının İş, Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3/Sayı: 5/ Yıl: 2022.
- Batı**, Murat; Güncel *Ekonomik Sorunlar: Enflasyon Çıkmazı ed. Sadi Uzunoğlu*, Tanzi Etkisi Özelinde Enflasyona Karşı Vergi Kanunlarımızda Yer Alan Bazı Düzenlemeler, Literatür Yayınları, İstanbul, 2022.
- Batı**, Murat; Tahsil Edilen Geçici Vergi Tutarlarının Yıllık Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Endeksleme Yapılıp Mahsup Edilmesi Yönünde Bir Öneri, Vergi Sorunları, Sayı 372, Eylül 2019.
- Batı**, Murat & **Yöney**, Emine; *Covid-19 Pandemi Sürecinde Vergi Politikaları*, Verilerle Pandemi Sürecinde Türkiye Ed. Turgay Münyas, 3. Bölüm, Nobel Yayınevi, Ankara, 2021.
- Batı**, Murat & **Baykan**, Metin; ed.Murat **Batı**&Sezai **Çağlayan** Bir Küresel Salgın ve Hukuk: Covid-19, Olası Bir Servet Vergisinin Getirilmesinde Hukuken Bir Engel Var mı?, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.
- Batı**, Murat; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un İşlevsiz Hükümleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 369, Haziran 2019.

- Batı**, Murat; Prof Dr. Kemal **Şenocak** editörlüğünde “Covid Süresince Hukuki Uyuşmazlıklar” adlı kitabın “Covid-19 Sürecinde Motorlu Araçlarda 2912 Sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile Yapılan ÖTV Oranları Artışının “Ölçülülük” Ve “Mülkiyet Hakkı” İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi” Kitap bölümü, Yetkin Kitabevi, 2021.
- Budak**, Tamer; Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt, Mali Güç, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.
- Candan**, Turgut; Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalaasının Vergisel Kaçakçılık Suçlarının Takibi Bakımından Niteliği ve Fransa Örneği, (<https://turgutcandan.com/rapor-degerlendirme-komisyonunun-mutalaasinin-vergisel-kacakcilik-suclarinin-takibi-bakimindan-niteligi-ve-fransa-ornegi/>)
- Çakır**, Meryem; Reform ve İdari Reform Kavramları Üzerine Bir İnceleme, Tarih Okulu Dergisi (TOD), Aralık 2013, Yıl 6, Sayı XVI, ss. 627-640. (DOI No: <http://dx.doi.org/10.14225/Joh343>).
- Eroğlu**, Onur; Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010.
- Güngör**, Mümin; Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, TAAD, Yıl: 11, Sayı: 44 (Ekim 2020).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı** Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü *Vergi Harcamaları Raporu*, 2017, Ankara.
- Kara**, Mustafa Cemil & **Öz**, Ersan; Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS, Vergi Dünyası, Sayı 414, Şubat 2016.
- Kara**, Mustafa Cemil; Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 49, Mart 2022.
- Kükreler**, Sami; Türkiye'de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 2, Haziran 1999.
- Metin**, Yüksel; Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir? Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı 1, Yıl 2017.
- Nadaroğlu**, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım A.Ş. 11. Baskı, İstanbul, 2000.
- Özkan**, Gürsel; Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Nisan 2010, Sayı: 1.
- Şenyüz**, Doğan; Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, Tesam Akademi Dergisi, Temmuz 2014.
- Şenyüz**, Doğan; Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016.
- Topçu**, Kader Melis; Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020.
- Türk**, İsmail; Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.



**Yaltı**, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006.

**Yılmaz**, Binhan Elif & **Bati**, Murat; Türk Vergi Sistemi Örnek Sorularla ve Açıklamalı Çözümlerle, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2023.

**Yılmazoğlu**, Yunus Emre, İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm, Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması, Onikilevha Yayınevi, İstanbul, 2021,

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

[www.as.com](http://www.as.com).

[www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au)

[www.boe.es](http://www.boe.es)

[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.das-parlament.de](http://www.das-parlament.de)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de)

[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

[www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr)

<https://hudoc.echr.coe.int>

[normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr](http://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)

[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)

[www.vergipedia.com](http://www.vergipedia.com)

<https://veri.sgk.gov.tr/>

[www.presidency.ro](http://www.presidency.ro)

[www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)

[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)

