

YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI ÇERÇEVESİNDE ÖN VERGİLEME UYGULAMASININ VERGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç*

Doç. Dr. Hilmi Ünsal**

Dr. Elif Yılmaz***

ÖZ

Ön vergilemeyi, vergi doğurucu bir işlemten dolayı ortaya çıkan ödemenin, ileride tahakkuk edecek vergiye mahsuben hak sahibine ödeme yapılmadan vergilendirilmesi olarak tanımlamak mümkündür. Bir vergileme yöntemi ve vergi güvenlik tedbiri olarak ön vergileme; “stopaj, tevkifat, kaynakta kesinti, kesinti” gibi adlarla Türk vergi sisteminde esasen öteden beri uygulanmaktadır.

Stopaj uygulamasının, tahsilât kolaylığı, kayıtdışı ile mücadele ve tahsil maliyetlerinin azaltılması açısından olumlu olduğu düşünülmektedir. Öte yandan, gelirin tam olarak kavranması ve adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması açısından negatif etkileri olduğu ileri sürülmektedir.

Mevcut uygulamada özellikle beyan sisteminden kopuş yönündeki eğilim, stopaj uygulamasını öne çıkarırken; vergilendirmede adalet ve etkinlik noktasında çeşitli sorunlara sebebiyet vermektedir. Gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisini tek bir kanunda toplayan Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, ön vergilemede bazı değişiklikler getirmektedir.

Bu çalışmada yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının ön vergileme uygulaması konusundaki düzenlemeleri, mevcut mevzuat ile mukayeseli şekilde değerlendirilecek, sorunlar ve çözüm önerileri ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ön vergileme, Stopaj, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Vergi Tahsil Yöntemleri, Vergilendirmede Adalet

* Gelişim Üniversitesi İİBF Öğretim üyesi, frortac@gelisim.edu.tr.

** Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, unsal.hilmi@gmail.com.

*** Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, elifyilmaz@gazi.edu.tr.

THE EVALUATION OF PRE-TAXATION PRACTICE IN TERMS OF THE EFFECTS TO TAX SYSTEM WITHIN THE FRAME OF THE NEW INCOME TAX DRAFT LAW

ABSTRACT

It is possible to define pre-taxation, as taxing the payment that arises because of taxable transactions before payment to the owner, on account of the tax that will accrue in the future. In fact, pre-taxation has been applied in Turkish tax system all along with the names such as “stoppage, withholding, deduction at source, deduction” as a taxation method and tax security measure.

It is thought that stoppage is possitive for the ease of collection, combating with unrecorded and reducing the cost of collection. On the other hand, it is claimed that it has negative effects in terms of including income completely and the creation of a fair tax system.

In legacy application, especially, the trend to leave from declaration system puts forward the stoppage practice but at the same time it causes various problems about equity and effectiveness in taxation. The New Income Tax Draft Law that collects the income tax and corporation tax in a single law as taxes on income, makes some changes at pre-taxation.

In this study, the regulations of the New Income Tax Draft Law about the application of pre-taxation will be evaluated comparatively with the existing legislation, the problems and solution proposals will be discussed.

KeyWords: Pre-taxation, Stoppage, The New Income Tax Draft Law, Methods of Tax Collection, Equity in Taxation

GİRİŞ

Bilindiği gibi, Osmanlı ekonomisinin büyük bir bölümünü tarım ve savaş gelirleri oluşturmaktadır. Tımar sisteminin bozulması ile savaşların kaybedilmesi ekonomiyi ve devlet gelirlerini etkilemiştir.¹ Gerileme döneminde, sürekli kaybedilen savaşlar, temel dinamiği savaşa dayanan² Osmanlı Devleti’nin toprak kayıplarını ve vergi gelirlerini azaltmış, hazineye yük getirmiş, nüfus yapısını ve buna bağlı olan üretimi olumsuz yönde etkilemiştir³.

Aynı dönemde Batı Sanayi Devrimini gerçekleştirmiş, sahip olunan sömürge kaynaklarının da etkisiyle, Osmanlı Devleti’ne karşı hemen hemen her alanda üstünlüğü ele geçirmiştir. Osmanlı ekonomisinde ise, üretim yeterince arttırılamamış ve kamu harcamalarını karşılayacak yeni vergi uygulamaları geliştirilememiştir.

¹ Mustafa Gürhan Acar, Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, E.T. 21.01.2016.

² İlham Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, 1. Cilt, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 57.

³ Orkun Ahin-Abdullah İbrahim Büyükkurt, “Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar”, <http://www.academia.edu>, E.T. 18.01.2016.

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde ticari, sınai kazançlarla serbest meslek erbabının gelirlerini ve daha sonra da ücretlerini vergiye tabi tutmak hususunda ilk adımlar 19. yüzyılın ortalarında atılmış, ancak çeşitli aksaklıklar ve kapitülasyonlar nedeniyle başarılı olamamıştır⁴. 1907 yılında yapılan değişiklikle karine usulüne; 1914 yılında da Fransız patent vergisi sistemine benzeyen “temettü vergisi” ne geçilmiştir⁵.

Cumhuriyetin ilanı ile birlikte Osmanlı Devletinde uygulanan Aşar (1925) ve Temettü (1926) Vergileri kaldırılmış, yerine “kazanç vergisi” uygulanmaya başlamıştır. Kazanç vergisi uygulaması da zaman içinde çok sayıda değişiklik ve ilaveler yapılmıştır⁶.

1940 yılına kadar gelir üzerinden alınan vergiler büyük ölçüde maaş ve ücretler üzerinden alınmıştır⁷. Bu kesimin de önemli bir bölümü devlet kesiminde çalışan ücretlilerden oluşmakta olup, ücretlilerden kesinti yoluyla alınan vergilerin toplam gelir üzerinden alınan vergiler içindeki payı, 1932-1938 döneminde %79-%85, 1939-1942 döneminde %62-%79, 1943-1946 döneminde %36-%46 ve 1947-1950 döneminde %64-%72 arasında olmuştur. 1943-1946 yılları arasında yaşanan azalma ise bu yıllarda uygulanan toprak mahsulleri vergisinin sonucudur⁸.

Türkiye’de Kurumlar Vergisi ile birlikte gelir üzerinden alınan iki vergiden biri olan ve halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise 6 Ocak 1961 gün ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. 31.12.1960’da kabul edilen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda bugüne kadar 76 kanunla değişiklik yapılmış; ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte madde sayısı 210’u aşmış ve dolayısıyla kanun sistematigi bozulmuş; sadece mükellefler için değil; konunun uzmanlarının dahi anlayıp yorumlamakta zorlandığı, özellikle hukuki belirlilik ve açıklık ilkeleri açısından çokça eleştiriye maruz kalan bir metin haline dönüşmüştür.

Bu gibi ihtiyaçlar sebebiyle; Maliye Bakanlığı’nca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca kabul edilen yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ise 12/06/2013 tarihinde TBMM’ne sunulmuştur. Gelir üzerinden alınan vergilerde köklü bir revizyon olacağı düşünülen Tasarı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmakta, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu “Gelir Vergisi Kanunu” olarak tek çatı altında toplanmaktadır⁹. Dolayısıyla Tasarı yasalaşınca hem Gelir Vergisi mükellefleri, hem de Kurumlar Vergisi mükellefleri Gelir Vergisine tabi olacaklardır. Tasarıda, Gelir ve Kurumlar Vergisi oranları

⁴ Ahin-Büyükkurt, a.g.m., <http://www.academia.edu>, E.T. 18.01.2016.

⁵ Fritz Neumark, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik, İstanbul, 1946, s.106; aktaran Ahin- Büyükkurt, a.g.m., <http://www.academia.edu>, E.T. 18.01.2016.

⁶ Küsmenoğlu, a.g.e., s. 320.

⁷ Ahin- Büyükkurt, a.g.m., <http://www.academia.edu>, E.T. 18.01.2016.

⁸ Küsmenoğlu, a.g.e., s. 350.

⁹ Gelir ve Kurumlar Vergisinin tek kanunda birleştirilmesinin gerekçesi, mükerrerliği ortadan kaldırmak, daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak olarak açıklanmıştır. Ancak, uygulama olarak oturmuş olan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları, içi içe geçmiş durumda olduğu için çok da kolay anlaşılmadığını belirtmek gerekir. Çünkü vergi gibi teknik bir alanda iki kanunu tek kanunda toplayan bir kanunun okunması zor olduğu gibi gerçek kişilere ait düzenlemelerle, kurumlara ait düzenlemeleri bulup ayırmak kanunda basitlik, sadelik ve anlaşılabilirliği zedeleyebilecektir. Dolayısıyla bu iki kanunu tek bir kanunda birleştirmek yerine kanunları kendi içinde sadeleştirmek ve uygulamayı basitleştirmek daha doğru bir adım olurdu kanaatindeyiz.

değiştirilmezken beyanname veren mükellef sayısında artış beklenmektedir. Tasarı alt komisyonda olup, yakın zamanda yasalaşması beklenmektedir.

I. ÖN VERGİLEME/STOPAJ KAVRAMI ve TARİHİ GELİŞİMİ

A. ÖN VERGİLEME/ STOPAJ KAVRAMI

Vergi doğurucu bir işlemde dolayı ortaya çıkacak ödemenin, ileride tahakkuk edecek vergiye mahsuben hak sahibine ödeme yapılmadan vergilendirilmesi olarak tanımladığımız ön vergileme, vergi hukuku terminolojisinin önemli kavramlarından biridir. Bu yöntemde ödeme yapacak taraf, henüz ödeme yapılmadan kanunda belirlenen oranlar üzerinden söz konusu ödemeye ilişkin vergiyi keserek ilgili vergi dairesine yatırmaktadır. Henüz ödeme yapılmadan, kanunda belirlenmiş kişiler tarafından vergisi kaynakta kesildiği için, doktrinde “ön vergileme” yerine zaman zaman “peşin vergileme” ibaresi de kullanılmaktadır. Ancak doktrin ve uygulamada ön vergilemenin eş anlamlısı olarak yoğunlukla stopaj kelimesinin kullanıldığını görmekteyiz.

Stopaj ya da ön vergileme, kelime anlamı olarak kısaca “kaynakta kesme ve bekletme, verginin kaynağından kesilerek ilgili yere yollanılması işi” olarak tanımlanmaktadır. Güncel Türkçe sözlükte ise stopaj kelimesi: 1. *Ücretlerde, serbest meslek gelirlerinde ve sonraki yıllara devredilen taahhüt işlerinde ödemeler sırasında bu ödemelerin belirli bir kısmı ödemeyi yapanlarca tutulduktan sonra kişiler adına vergi dairelerine yatırılan miktar.* 2. *kaynakta kesme yöntemi.* 3. *kaynağında kesilen vergi,* olarak açıklanmaktadır¹⁰.

Köken olarak ele aldığımızda ise kelimenin Fransızca ve İngilizce “stoppage” yani “durduruş” sözcüğünden alıntı olduğunu görmekteyiz. Stopaj, İngilizce “to stop” yani “durdurmak” fiilinden “+age” son ekiyle türetilmiştir¹¹. İngilizce Pay-As-You-Earn ya da Pay-As-You-Go karşılığı olarak kullanılmıştır¹².

Stopajla eş anlamlı olarak kullanılan ve Arapça bir kelime olan tevkifat; tevkifin çoğulu olup; tevkif kelimesinin sözlük anlamı “durdurma, alıkoyma, hapsetme, tutma ve tutuklama” şeklinde açıklanmaktadır.

Terminolojik olarak; “gelir veya kurumlar vergisine tabi bir kazançla ilişkin hâsılatın ilgisine ödenmesi aşamasında, kanunda sayılan kişiler tarafından ve yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden istihkakın bir kısmının tutulup, hâsılatı elde eden adına ve onun peşin vergisi olarak vergi dairesine yatırılması şeklinde uygulanan vergileme yöntemi ve vergi güvenlik tedbiri”¹³ olarak açıklanan ve stopajı kavramsal olarak karşılayan, Arapça kökenli “tevkifat” kelimesi ise; Türk Dil Kurumu tarafından;

1. Para konusunda kesintiler,

¹⁰ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, E.T. 03.12.2015.

¹¹ <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/stopaj>, E.T. 12.11.2015.

¹² Ahmet Celaleddin Ekinci; “Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi”, Vergi Raporu, Sayı:179, Ağustos 2014, s. 30-31.

¹³ <http://www.asmmmo.org.tr>, E.T. 15.01.2016.

2. Tutuklamalar, şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴.

Tevkifat kelimesinin kökenini oluşturan “vakf” kelimesi ise; özetle, “bir şeyi durdurmak, alıkoymak” olarak ifade edilmekte olup, bu yönü itibariyle; stopaj kelimesi ile anlam olarak örtüştüğü görülmektedir¹⁵.

Uygulamada “stopaj vergisi” ifadesi sıklıkla kullanılmaktadır. Oysa aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere stopaj yahut ön vergileme, bir vergi türü değil; vergi tahsil yöntemidir. Stopaj kadar yaygın olmamakla beraber ön vergileme, “peşin vergileme” gibi vergi hukuku terminolojisinde kullanılan bir kavramdır. Biz de kavramın bir vergi ismi değil; ön tahsilât usulü, bir vergi tahsil yöntemi olduğunu açıklamak için ön vergileme kavramını kullanmayı tercih ettik. Kısaca Türk dilinin anlam özellikleri doğrultusunda, ön vergilemenin bir “yöntem” olduğunu vurgulamak adına bu kavramı kullanmaktayız.

Tahsilâtın öne alınması imkânı sebebiyle bu kavram ile esas karıştırılabilecek kavram ise, kazançların vergilendirilmesiyle ilgili süreçlerden biri olan geçici vergi kavramıdır. Geçici vergi; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır¹⁶.

Bilindiği üzere, gelir ve kurumlar vergisi mali yıl esasına göre alınan vergiler olduğu için bir yılın kazancı, bir sonraki sene beyan edilir ve alınır. Ancak enflasyonist ortamda paranın satın alma gücündeki değer kaybı, tahsil edilen vergiye de yansımaktadır. Bu değer kaybına mani olmak adına devlet, kazanç vergilerinin tahsilâtını öne almayı tercih etmektedir. Bu doğrultuda, kazançların elde edildiği takvim yılına yaymayı amaçlayan geçici vergi uygulanmakta; vergi kanunlarınca belirlenen dönemlere göre hesaplanan ve ödenen vergilerin toplamı, yıllık olarak hesaplanan kazanç vergilerinden mahsup edilmektedir¹⁷.

B. ÖN VERGİLEME KAVRAMININ TARİHİ GELİŞİMİ

Stopaj usulü ilk defa merkantilist iktisatçı olan Fransız Mareşal Vauban tarafından ortaya atılmıştır. Vauban, 1707’de yayımlanan “Dime Royale: Kralı öşür”adlı eserinde, gelir vergisi mahiyetinde, Fransız sedüleri vergi sistemine öncülük eden bir vergi teklif etmiş ve bu vergide stopaj usulünün uygulanmasını istemiştir.¹⁸

Fransız iktisatçı tarafından ortaya atılan ön vergileme ya da stopaj usulü, “kazandıkça ödeme” ilkesinin bir uygulama aracı olarak bugünkü anlamı ile ilk olarak II. Dünya Savaşı yıllarında İngiltere’de kullanılmıştır. Modern biçimi ile olmasa da stopaj usulünün ilk uygulaması ise, çok daha eskiye, 1803 yılında gerçekleşmiştir. Başbakan Addington döneminde İngiltere’de uygulanan sedüleri gelir vergisi çerçevesinde, maaş ve ücret gelirleri kaynakta kesme yöntemi ile vergilendirilmiş; sonrasında

¹⁴ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, E.T. 03.12.2015.

¹⁵ <http://osmanlicaturkce.net>; Bkz. vakf: Bir kimseyi veya bir şeyi alıkoymak, durdurmak, kımıldatmamak, durma, duruş, durdurma, alıkoyma, E.T. 15.01.2016.

¹⁶ Geçici Vergi Beyannamesi, www.muhasabedersleri.com, E.T. 28.05.2016.

¹⁷ Geçici vergi beyannamesi, www.muhasabedersleri.com, E.T. 28.05.2016.

¹⁸ Mükib Cevdet Kutadgu, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı.” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 4, 2012, s.66.

gittikçe geliştirilen yöntem 1943 yılından itibaren bugünkü PAYE (Pay-As-You-Earn) “kazandıkça ödeme” yöntemine dönüşmüştür.¹⁹

Amerika Birleşik Devletleri’nde ise 1913 yılında Federal Gelir Vergisi ihdas edilirken, İngiltere’de olduğu gibi kaynakta kesme yöntemine yer verilmişse de uygulama uzun ömürlü olamamış; 1917’de terk edilerek yerine “kaynakta soruşturma” (information at source) yöntemi kabul edilmiştir.²⁰ Amerika Birleşik Devletleri’nde bugünkü şekli ile kaynakta kesme yöntemi ilk olarak 1943 tarihli Current Tax Payment Act ile uygulanmış, maaş ve ücret gelirleri bu yöntemle göre vergilendirilmişlerdir.²¹

Stopajın Türk mali tarihindeki ilk uygulama örneği ise, Cumhuriyet Dönemi öncesinde Temettü Vergisi’ne kadar uzanmaktadır²². Türkiye’de Kazanç Vergisinin yeniden düzenlendiği 1934 yılında vergide stopaj usulü yaygınlaştırılmış; bütün hizmetlilere, müteahhitlere ve serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, ödeme sırasında stopaja tabi tutulmuştur²³. 2395 sayılı Kazanç vergisi Kanunu ile kapsamı genişletilen kaynakta kesme yöntemi, 1950 Vergi Reformu ile birlikte daha da geliştirilerek Türk Vergi sistemi içindeki yerini kalıcı bir biçimde almıştır. Mevcut Türk Vergi sisteminde bu yöntem, gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve katma değer vergisinde uygulanmaktadır.

II. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI ve TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ SORUMLULUĞU ve ÖN VERGİLEME MÜESSESELERİNE YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ

A. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI

Esasen stopaj müessesesini kavrayabilmek için vergi hukukunda sorumluluk yahut vergi sorumlusu kavramlarına değinmekte fayda vardır.

Sözlük anlamı itibariyle sorumluluk, kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet, uyulması icap eden bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, olarak tanımlanmaktadır²⁴. Hukuki manada sorumluluk ise, bir kimsenin belirli olaylar neticesinde aleyhine doğacak sonuçlara katlanma yükümlülüğü, tazminatla yükümlü tutulma hali olarak tanımlanmakta olup, kısaca hukuk kurallarına aykırı tutum ve davranışlar sorumluluk doğurmaktadır. Sorumluluk kavramı, hukukun temel kavramlarından biri olarak her hukuk dalında ilgili disiplinin kuralları çerçevesinde karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukundaki sorumluluk kavramı

¹⁹ Ahmet Celaleddin Ekinci, “Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi”, Vergi Raporu, Sayı:179, Ağustos 2014, s. 30-31.

²⁰ Ekinci, a.g.m., s. 30-31.

²¹ S. Ateş Oktar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s. 69-70.

²² Oktar, a.g.m., 70, 71.

²³ Ahmet Mutlu, Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, <http://www.sgb.gov.tr>, E.T. 21.01.2016.

²⁴ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, E.T. 2.12.2015.

da vergi hukuku kendi terminolojisinde yerleşmiş bir kavram olup, kavramı anlayabilmek için, vergi mükellefi kavramına değinmekte fayda vardır.

Vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin tanımlama, Vergi Usul Kanununda yapılmış olmakla beraber; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi diğer vergi kanunlarında da vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi hükmü uyarınca; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." Bir diğer anlatımla vergi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıkmakta; vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafı için vergi borcu; alacaklı tarafı için de vergi alacağı hakkı doğmaktadır.

Kanunilik ilkesi gereği devlet alacaklı sıfatıyla tarafı olduğu vergilendirme yetkisinin borçlu tarafı olarak mükellefi açıkça tanımlanmak durumundadır. Nitekim Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde vergi mükellefi, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanununun aynı maddesi hükmünün devamında; "Vergi sorumlusu, bir başkasının vergi borcundan dolayı alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." ifadelerine de yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, vergi mükellefini tanımlamakla yetinmeyen devlet, muhatap sorununu çözmek ve vergi alacağını güvence altına almak saikiyle, mükellef ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri vergi borcunun ödenmesinden mükellefle birlikte veya onun yerine görevlendirerek muhatap alma yolunu seçmiştir. Vergi sorumlusu kavramı yahut vergi sorumluluğu müessesesi bu noktada devreye girmektedir. Esasen geniş anlamda, her vergi mükellefi, kendi vergi borcu bakımından vergi sorumlusudur ancak her vergi sorumlusu mükellef olmak durumunda değildir. O halde; vergi mükellefi ve vergi sorumlusu farklı kavramlardır.

Şöyle ki; vergi mükellefi olabilmek için; bütün halinde iki şartın mevcudiyeti şarttır. Bunlardan ilki; vergiyi doğuran olayın, ilgilinin kendi kişiliğinde gerçekleşmesi, diğeri ise kişinin vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır. Bu özellikler, mükellefi sorumludan ayırmaktadır. Diğer bir ifadeyle; vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusunun şahsında meydana gelmez ve genel olarak vergi sorumlusu vergiyi kendi malvarlığından ödemez; ödenen vergi, sorumlunun malvarlığında azalma meydana getirmez.

Esasen vergi mükellefiyetine ilaveten vergi sorumluluğu müessesesine de yer verilmesinin gerekçelerini açıklamak için vergi ehliyeti kavramını açıklamak kaçınılmazdır. Buna göre; vergi mükellefi olabilmek için hak ehliyetine sahip olmak gerekmektedir. O halde; sağ ve tam doğmak şartıyla kendi iradesiyle veya iradesi dışında herhangi bir vergi doğuran olaya sebebiyet veren her kişinin vergi ehliyeti vardır. Vergi ehliyetinin, hak ehliyetine sahip bir kişinin vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermesi olarak tanımlanması yanlış olmayacaktır. Çünkü vergi ehliyeti için, fiil ehliyeti aranmamaktadır. Neticede reşit yahut mümeyyiz olmayan kişiler de vergiyi doğuran olaya sebebiyet verdikleri anda vergi mükellefi olarak vergilendirme ilişkisinde borçlu sıfatını kazanabilmektedirler.

Bu durumun vergi uygulaması bakımından bazı yansımaları bulunmaktadır. Bu yansılardan biri de vergi sorumluluğu müessesesidir. Zira hak ehliyetine sahip olduğu halde fiil ehliyetleri bulunmayan bu kişilerin vergilendirmeye dair ödevlerini kendi başlarına yerine getirme imkânı bulunmamaktadır. Bu durum, sözü edilen kişilerin vergilendirilmesinde şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi bakımından muhatap bulma sorununa sebebiyet vermektedir. Kanun koyucu, bu sebepten, vergi sorumlusu sıfatıyla reşit olmayanlar bakımından “veli”; mümeyyiz olmayanlar ve kısıtlılar bakımından ise “vasi”yi, alacaklı vergi dairesi ile muhatap tutarak bu sorunu aşma konusunda çözüm üretmiştir.

Stopaj ya da ön vergileme kavramı, vergi sorumluluğu müessesesinden bağımsız ele alınabilecek bir konu değildir. Zira ön vergileme uygulamasında vergi sorumlusu, ödenmesi gereken vergiyi mükellefin eline geçmeden kaynakta kesmekte, stopaj suretiyle kesilen vergi muhtasar beyanname ile alacaklı vergi dairesine yine vergi sorumlusu tarafından yatırılmaktadır. Kanunen vergi sorumlusu olarak belirlenmiş kişiler, yine kanunda belirlenmiş oranlarda vergiyi stopaj suretiyle kesmekle yükümlüdür. O halde, stopaj vergi sorumlularının kullandığı bir yöntemdir. Stopaj müessesesinin uygulanması, vergi sorumlusuna bağlıdır.

Ayrıca vergi kesmek ve bunu vergi dairesine yatırmakla yükümlü olanlar bu bağlamda vergi kesme, toplama ve götürüp vergi dairesine yatırmakla yükümlü tutulmakta ve bu yöntemin uygulanmasında ortaya çıkan yanlışlardan veya yapmış buldukları yanlışlardan doğrudan sorumlu tutulmaktadırlar.²⁵

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler VUK’un 11. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar²⁶, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Ancak bu sorumluluk, ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmamaktadır.

B. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ SORUMLULUĞU ve ÖN VERGİLEME MÜESSESELERİNE YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ

Bir vergi sisteminde ön vergileme ve vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmesinin gerekçelerini irdelediğimizde aralarındaki yakın ilişki gereği esasen büyük oranda birbiriyle paralellik arz ettiğini görmekteyiz. Bu gerekçeleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

²⁵ Veysi Seviğ, “Stopaj Yoluyla Vergilendirme”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=69644&-ForArsiv=1, E.T. 14.11.2015.

²⁶ Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifat yapmak zorunda olanlar:
1. -Ticaret şirketleri, 2. -İş ortaklıkları, 3. -Dernekler, vakıflar, 4. -Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, 5. -Kooperatifler, 6. -Yatırım fonu yönetenler, 7. -Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, 8. -Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, 9. -Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, 10. -Döner sermayeli kuruluşlar, 11. -Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, 12. -Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, 13. -Üniversiteler (vakıf üniversiteleri dahil), 14. -Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, 15. -Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), 16. -Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, 17. -Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, 18. -Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, 19. -Sair kurumlar.

-Gelir daha sahibinin eline geçmeden önce vergilendirilmiş olduğu için, küçük matrahların vergiden kaçırılmasını önlemek, gerek vergi idaresinin gerekse vergi mükelleflerinin işlem yükünü azaltmak, stopaj uygulamasına yer verilmesine yer verilmesinin başlıca sebepleridir.

-Beyan usulünde vergi yükünü daha yoğun hisseden mükellef vergi kaçırma yoluna daha fazla başvurmaktadır. Vergi psikolojisi ile direkt ilgili olan bu durum önlenmesi yahut verginin mükellef üzerindeki psikolojik etkisini gidermek bakımından da stopaj usulü avantajlı bir uygulamadır. Zira vergi dairesine vergiyi şahsen ödemeyen mükellefler, şahsen ödeyen mükelleflere nazaran vergi yükünü daha az hissetmektedirler²⁷.

-Gelirin doğuşundan çok kısa bir süre içinde vergi dairesine geçmesini sağlamak yahut tahsilât bakımından da stopaj hızlandırıcı bir işlev görmektedir. Normal tarh ve tahsil usullerinde, gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasında oldukça uzun bir zaman girmektedir, bir yıl içinde elde edilen gelirin vergisi sonraki yıla girildikten sonra ödenmektedir²⁸. Stopaj usulünde ise gelir daha sahibinin eline geçmeden önce, kaynağında vergilendirilmiş olduğu için, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en aza indirerek verginin gecikmeksizin tahsil edilmesini sağlamaktadır.

-Stopaj vergi denetimi ihtiyacını azaltmakta ve kaçakçılığı önlemektedir. Zira ortaya çıkan çıkar çatışması vergi sorumlusunu daha özenli davranmaya yöneltmekte, bu sayede stopaj başlı başına vergi güvenlik önlemi işlevi görmektedir. Zira vergi kesmekle sorumlu olan kişilerin geliri elde eden ile birleşerek matrahi noksan göstermekte genellikle bir menfaati olmadığı gibi vergi kesintisi yaparak giderlerini gerçek tutarları itibariyle belgeleyebilmeleri açısından menfaati bulunmaktadır²⁹.

-Stopaj sayesinde kaynağında keserek vergi dairesine ödeme görevi idare dışındaki kişilere yüklenerek vergiyi tahsil etme masraflarından tasarruf edilmiş olunmaktadır. Dolayısıyla bürokrasinin azalması, tasarruf imkânlarının artması ve vergi toplama maliyetlerinin azalmasını da stopajın avantajları arasında saymak mümkündür. Hatta günümüzde ödemelerin banka ve internet aracılığıyla vergi daireleri hesaplarına yapılması da vergi dairelerinde verginin tahsili için hususi memur çalıştırma ihtiyacını da azalmaktadır³⁰.

-Vergi ehliyeti kavramı sebebiyle, reşit olmayanlar ile mümeyyiz olmayanlar gibi hak ehliyeti olduğu halde fiil ehliyeti olmayan vergi mükelleflerinin ve tüzel kişilerin vergilendirilmesinde muhatap bulma sorununu çözmek için devlet mükellef dışında üçüncü bir kişiyi sorumlu sıfatıyla görevlendirmiş olmaktadır.

-Vergi sorumluluğu müessesesi, stopaj suretiyle vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından işlev görmektedir. Zira vergi sorumluluğu sayesinde verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesiyle muhatap olan kişi sayısı azalmakta, yüzlerce belki de binlerce kişi yerine yalnızca onlar adına sorumlu sıfatındaki kişi/ kişilerle muhatap olunması yeterli olmakta, bürokrasi azalmakta, bu durum vergi idaresinin iş yükünü azaltmakta, işleyişini hızlandırmaktadır.

²⁷ Ekinci, a.g.m., s. 32.

²⁸ Örneğin Türk Vergi Sisteminde gelir vergisi beyannamesi ertesi yılın Mart ayında verilir, Mart ve Temmuz aylarında ödenmektedir.

²⁹ Ekinci, a.g.m., s. 31.

³⁰ Ekinci, a.g.m., s. 32.

-Vergilendirmeye yönelik işlemlerin daha doğru yapılması ve hızlandırılması için vergi sorumluluğu müessesine ihtiyaç vardır. Zira vergi sorumlusu sıfatındaki kişilerin ihtisaslaşması; küçük matrahların gözden kaçırılma ihtimalini düşürmekte, vergilendirme işlemlerindeki olası hataların büyük ölçüde önüne geçmekte, bu durum vergi kayıp ve kaçığının azalmasına katkı sağlamaktadır.

Özetlemek gerekirse; vergilemede sürat sağlanması, azalan bürokrasi sayesinde vergi idaresinin iş yükünün azaltılması, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi, vergi alacağının garanti altına alınması ve vergi tahsil masraflarının azaltılıp tasarruf sağlanması gibi Hazine açısından sağladığı faydalar ve mükelleflerin de iş yükünün azaltılması sebebiyle ön vergileme ve vergi sorumlusu kavramlarına yer verilmektedir³¹. İşleyişleri gereği stopaj ve vergi sorumluluğu müesseseleri, bir vergi sisteminde vergi güvenlik önlemi yahut kontrol mekanizması olarak işlev görmektedir.

III. BİR GÜVENLİK ÖNLEMİ ve TAHSİL YÖNTEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

A. BİR GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

Vergi güvenlik önlemleri, kısaca, mükelleflerin öz denetimlerini sağlamaya yönelik müesseselerdir. En başta, bir vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için sistemin içine yerleştirilecek vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. İşte stopaj yahut ön vergileme de, vergi güvenlik önlemlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çağdaş gelir vergisi sisteminde temel yöntem beyan usulü olup, gelir vergisinin fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve bu vergiden beklenen verimin sağlanması, vergi mükelleflerinin elde ettikleri kazanç ve iratlarını doğru olarak beyan etmelerine bağlıdır. Zira beyan sisteminin sıhhati; mükelleflerin inisiyatiflerine bırakılamaz. O halde; mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrol edilebilmesi, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilebilmesi ve bir vergiden beklenen verimin temin edilebilmesi, vergi sisteminin güvenlik önlemleriyle donatılmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi güvenlik önlemlerini, genel ve özel vergi güvenlik önlemi olarak iki başlık altında toplamak mümkündür. Genel vergi güvenlik önlemleri; makro düzeyde, tüm vergi sistemini ilgilendiren ve mükelleflerin doğru beyanları yapmalarını sağlayan önlemlerdir. Her bir verginin içinde olan ve mükellefleri kendiliğinden doğruyu beyan etmelerini sağlayan önlemlere ise özel vergi güvenlik önlemleri denmektedir.³²

Genel vergi güvenlik önlemlerini; vergi denetimi, yoklama, inceleme, arama, aramalı inceleme, bilgi toplama, vergi kimlik numarası uygulaması, vergi dairesi tam otomasyon projesi (VEDOP), vergilerin açıklanması, vergi levhası, nakit ödemelerin sınırlandırılması, vergi istihbarat arşivi, veri tabanı oluşturulması, ihbar ikramiyesi, uluslararası işbirliği, belge düzeninin işletilmesi, kayıt nizamı ve stopaj olarak sıralamak mümkündür.

Gelir vergisinde yer alan özel güvenlik önlemleri, asgari vergi ve emsal kira bedelidir. Kurumlar vergisinde ise transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazançları ve vergi

³¹ Şenol Turut, “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 95, 2009 s. 37.

³² S. Ateş Oktar-Cahit Şanver, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2013, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, s. 4.

cennetlerine yönelik düzenlemelerdir. Ayrıca geçmişte uygulanmış ancak bir kısmı şu an yürürlükte olmayan özel güvenlik önlemleri de mevcuttur. Bunlar; hayat standardı esaslı, asgari gayrisafi hâsılat esaslı, ortalama kar haddi, asgari zirai kazanç, asgari zirai vergi, servet beyanı, gider esaslıdır.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısında yer verilen başlıca vergi güvenlik müesseseleri ise, emsal kira bedeli esaslı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisidir. Tasarı ile kira gelirleri için eşin anne ve babasının kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlarda emsal kira bedeli esaslı uygulamasından vazgeçilmekte; kat mülkiyeti kanununa göre oluşturulan yönetimler her türlü iş hanı ve toplu iş yönetimlerine vergi kesintisi yapma sorumluluğu getirilmektedir.

Stopaj müessesesinin uygulanması gereği vergi sorumluluğu müessesesi, vergi güvenlik önlemi yahut kontrol mekanizması olarak işlev görmektedir. Zira vergiye tabi ödemelerin ilgisine ödenmeden kaynağında kesilip ilgili vergi dairesine yatırılması hususunda vergi sorumlusunun sorumlu tutulması, mükellef ve vergi sorumlusu arasında bir çıkar çatışması yaratmakta; bu yönü itibarıyla vergi kayıp ve kaçakıyla mücadelede etkili bir işlev görmektedir. Ayrıca vergi sorumlusu sıfatındaki kişilerin ihtisaslaşması sebebiyle de vergilendirme işlemlerindeki olası hataların büyük ölçüde önüne geçilmektedir.

Ön vergileme yahut stopaj uygulanmasının başlı başına genel bir vergi güvenlik önlemi³³ olmasının yanı sıra; bir vergi sisteminde güvenlik önlemlerine yer verilmesinin stopaj müessesesi için ayrı önemi de bulunmaktadır. Şöyle ki; güvenlik önlemlerinin olmadığı bir sistemde verginin verimliliği düşecek ve vergi yükü bütün ağırlığı ile vergisi stopaj yoluyla tahsil edilen ücretlilere ve kısmen de vergisini doğru ödeyen mükelleflerin üzerinde kalacaktır. Bu durum ise vergi adaletinden uzaklaşılmasına sebebiyet verecektir. Dolayısıyla vergi güvenlik önlemlerine yer verilmesinin genel gerekçelerine ek olarak, vergi yükünün stopaj suretiyle vergilendirilen mükelleflerin üzerinde kalmaması ve vergi adaletinin temini için de idarenin, mükelleflerin gerçek gelirin beyanını sağlayacak önlemleri alması gerekmektedir³⁴. Bu noktada, yeni güvenlik önlemlerinin ihdasından ziyade; mevcut uygulamaların yahut önlemlerin etkinliği, vergi sisteminin başarısı noktasında daha etkili olacaktır kanaatindeyiz.

B. BİR TAHSİL YÖNTEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

Yukarıda bir vergi önlemi olarak ele aldığımız stopaj, aynı zamanda vergi tahsil yöntemlerinden birisidir. Bir vergi tahsil yöntemi olarak stopajı “ön vergileme” yahut “peşin vergileme” şeklinde izah etmek yanlış olmayacaktır.

Vergi mükellefleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esas olarak kendileri sorumludur. Fakat verginin mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi prensibinin istisnasını vergi tevkiyatı teşkil etmektedir³⁵. Bu usulde gelirin vergisini mükellef değil, bu geliri verginin mükellefine sağlayan kişi, ödeme aşamasında vergisini keserek vergi dairesine yatırmakla sorumlu kılınmıştır. Stopaj yolu

³³ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 7.

³⁴ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 6.

³⁵ Akif Erginay, Vergi Hukuku, 16. bs. Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 221.

ile vergilendirmede esas, ödeme yapılırken ödenen miktar üzerinden belli bir oranda vergi kesilerek kesilen verginin muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılmasıdır³⁶. Bu uygulamada verginin tahsil edilebilmesini sağlayan ana unsur; söz konusu vergiyi keserek toplayıp vergi dairesine yatıran ve mükellef ile vergi dairesi arasındaki üçüncü kişi konumunda olan vergi sorumlularıdır. Sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname verenler kendi gelirlerini değil, ödemede buldukları kimselerin gelirlerini beyan etmektedirler³⁷. Dolayısıyla tevkifat usulünde mükellefler vergi borçlusu olmaya devam ettikleri halde³⁸; vergi, asıl mükelleften değil, mükellef nam ve hesabına kanuni bir aracından talep edilmektedir³⁹.

Kaynakta kesinti suretiyle vergi hesaplayan kişiler bu vergiyi ertesi ayın 23. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bildirmek ve 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Yıllarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır. Kendisinden kesinti suretiyle vergi alınan kişi, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde muhtemelen elde ettikleri gelirleri beyan etmek zorunda değildir. Dar mükelleflerde yani yabancılarda veyahut yurtdışında oturma veya çalışma izni olanlar ise ülkemizde elde ettiği gelirin kesinti suretiyle alınması halinde bu geliri için hiç beyanname vermemektedir⁴⁰.

Vergi tevkifatı, Türk vergi sisteminde tahsil edilen Gelir Vergisinin büyük kısmını oluşturan önemli bir müessesedir. Bireylerin gelirlerine göre vergilendirilmesini sağlayan Gelir Vergisinin Türkiye’de yaklaşık yüzde 95’i stopaj yoluyla sağlanmaktadır. Ziraî kazançların vergilendirilmesinde temel vergileme rejimi olarak stopaj esasını benimsemiştir.⁴¹ Gayrimenkul sermaye iratları (GMSİ) yaygın olarak stopaj yoluyla vergilendirilse de genel vergilendirme şekli beyan usulüdür. Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde düzenlenen telif kazançları istisnasının yine bu maddenin ikinci bendi hükmüne göre “...bu kanunun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”

Sonuç olarak, vergi teorisinde “verginin kaynakta kesilmesi yoluyla tahsili”⁴² kavramı prensip olarak gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en aza indirmek ya da vergiyi gecikmeksizin tahsil etmek⁴³ ve verginin toplanmasını güvenceye almak düşüncelerinden doğmuş olup, modern tahsil metotları arasında hız ve güvence açısından önemli bir yer tutmaktadır⁴⁴. Kaynakta vergi kesintisine konu olan ödemelerin yaygınlaştırılması; mükelleflerin beyanname ile gelirlerini bildirmekte isteksizlikleri, vergiden kaçınmanın yaygınlığı karşısında, vergi idaresinin gittikçe daha yaygın şekilde başvurduğu bir çare olarak dikkati çekmektedir⁴⁵.

³⁶ Seviğ, a.g.m., E.T. 14.11.2015.

³⁷ Turut, a.g.m., s. 36-37.

³⁸ Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 2.bs. Türkmen Kitabevi. İstanbul, 2006 , s. 75.

³⁹ Tuncer, a.g.e.,1984,14; Turut, a.g.m., s. 37.

⁴⁰ Seviğ, a.g.m., E.T. 14.11.2015.

⁴¹ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 7.

⁴² Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, 6. B., Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s. 242.

⁴³ A. Bumin Doğrusöz, Kaynakta Vergileme “Stopaj”, SMMMO Yayınları, İstanbul,1992, s. 4

⁴⁴ Selahattin Tuncer, Vergi Uygulamalar, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.14; Turut, a.g.m., s. 37.

⁴⁵ Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, s. 100; Turut, a.g.m., s. 37.

IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖN VERGİLEME UYGULAMASININ GENEL GÖRÜNÜMÜ

Türk vergi sisteminde stopaj müessesesi uygulanmaya başlandığından bu yana hükümetlerce sürekli kapsama genişletilen bir vergi tahsil yöntemi haline getirilmiştir. Böyle bir politik tercihin temelinde, sistemin kolaylığı, maliyetlerinin az olması ve mali anestezi gibi mükelleflere efektif vergi yükünün hissettirilmeden tahsilâtın yapılması gibi nedenler yatmaktadır.

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle stopaj yöntemiyle tahsil edilen vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki payı yer almaktadır:

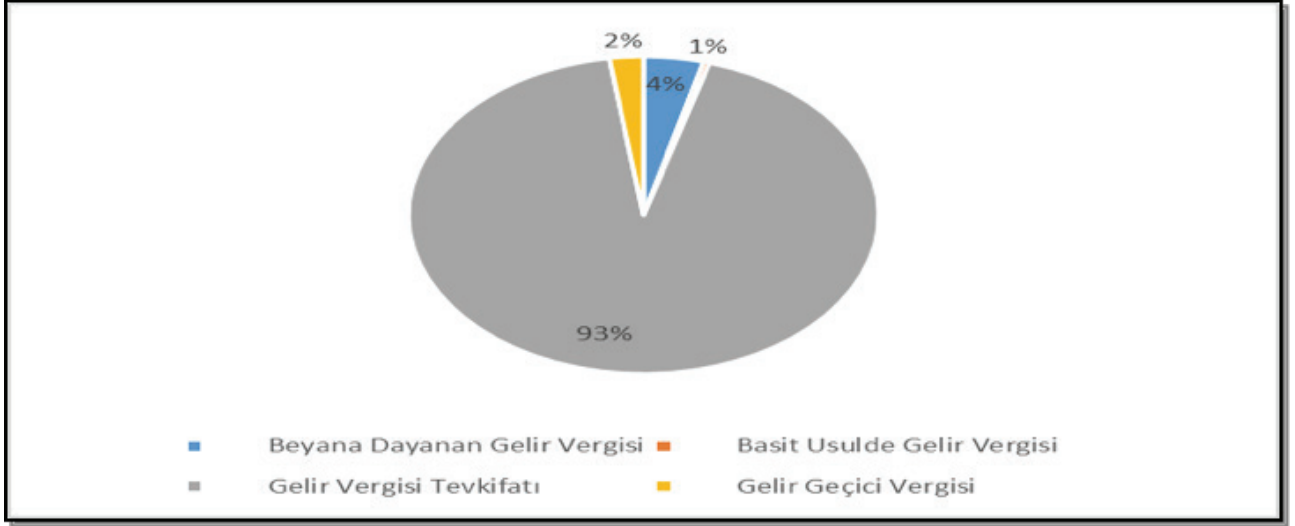
Tablo 1: Stopaj Yöntemiyle Tahsil Edilen Vergilerin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (2006-2014)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Gelirleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Genel Bütçe Gelirleri	97,2	97,1	96,9	96,8	96,8	96,5	96,4	96,4	96,1
I-Vergi Gelirleri	79,2	80,3	80,2	80	82,8	85,5	83,9	83,7	82,8
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	23,1	25,3	26,2	26,2	24,1	25,5	25,7	23,8	24,9
a) Gelir Vergisi	16,7	18,1	18,1	17,8	15,9	16,4	17	16,4	17,4
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	0,9	0,8	0,9	0,9	0,8	0,9	0,9	0,8	0,7
Basit Usulde Gelir Vergisi	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Gelir Vergisi Tevkifatı	15,2	16,6	16,6	16,3	14,5	14,9	15,6	15,1	16,2
Gelir Geçici Vergisi	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
b) Kurumlar Vergisi	6,4	7,2	8,1	8,4	8,2	9,1	8,7	7,4	7,6
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	0,3	0,1	0,2	0,2	0,2	1,2	0,5	0,5	0,1
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0	0
Kurumlar Geçici Vergisi	6	7,1	7,7	8	7,9	7,8	8,2	6,9	7,4
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	1,8	1,9	2	2,2	2,1	2,1	2,1	2	1,9
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	34,2	33,4	32,1	33,9	36,1	34,8	34,2	34,6	33,4
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	9,2	8,8	8	9,7	10,4	10,1	9,5	9,8	9
Beyana Dayanan KDV	8,6	8,4	7,6	9,2	9,9	9,7	9	9,2	8,4
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	0,6	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5	0,6	0,6

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html>

Tablo incelendiğinde birkaç noktanın dikkat çektiği gözlemlenmektedir. Birinci olarak gelir vergisinin bütçe gelirleri içindeki payının % 16-7 ile % 17,4 arasında değiştiği görülmektedir. Aynı dönem için stopajla tahsil edilen gelir vergisinin bütçe gelirleri içindeki payının % 15,2 ile % 16,2 arasında değiştiği gözlemlenmektedir. Bu görünüm Grafik 1 deki veri ile birleştirildiğinde hemen hemen 2014 yılı gelir vergisi tahsilâtının % 93'ünün stopaj yoluyla tahsil edildiği gözlemlenmektedir.

Grafik 1: Stopajla Alman Gelir Vergisinin Vergi Tahsilâtı İçindeki Payı (204)



Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html>

Mevcut durum itibariyle gelir vergisinin hemen hemen ön vergilemeyle tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Bu oranın yüksek olmasında, başta ücret gelirleri olmak üzere, serbest meslek kazançlarının kira gelirlerinin ve menkul sermaye iratlarının tamamına yakın bir kısmının stopajla vergilendirilmesi yatmaktadır. Hatta stopajla vergilendirilen bu gelirlerin bir kısmının hiç beyan edilmemesi bir kısmının da “vergiye tabi gelir” beyan sınırını aşarsa beyan edilmesi söz konusudur. Bu durumun gelir vergisinin üniterliğinden ciddi bir sapma niteliğindedir.

Tablo bir incelendiğinde ön vergileme uygulamasının yapıldığı kurumlar vergisinde stopajının payının oldukça düşük olduğudur. KDV’de ise stopaj uygulamasının yavaş yavaş genişletildiği gözlemlenmektedir.

V. GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA STOPAJA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Vergi kesintisi, Gelir Vergisi Kanun Tasarısının 61 ila 64. maddelerinde düzenlenmektedir. Bu hükümler, genel manada GVK m. 94 ile KVK 15 ve 30. maddelerin birleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Dolayısıyla tevkifata tabi kazançlarda önemli bir değişiklik bulunmamaktadır. Tasarı ile getirilen en önemli yenilik ise; tevkifat yapacak kurumlara “aile hekimleri”, “Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler” ile “her türlü iş hanı ve toplu işyerleri yönetimleri”nin eklenmesidir. Kesinti oranı olarak % 15 ve % 25 olmak üzere iki oran belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu’nun yetkisi devam etmektedir. Vergi cennetlerine yapılan ödemelerin tevkifata tabi kazançlardan çıkarılarak vergi güvenlik müesseseleri altında düzenlendiği dikkat çekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında stopaj uygulamasıyla ilgili getirilen değişiklikleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

A. STOPAJ ORANLARI ve BAKANLAR KURULU'NUN YETKİSİ

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde düzenlenen stopaj oranlarıyla ilgili kısmi bir sadeleştirmeye gidilmekte ve yeni düzenlemede gelir türüne göre %15 ve %25 olmak üzere iki ayrı stopaj oranı benimsenmektedir. Mevcut kanunda tek tek sayılmışken, stopaj oranları başta olmak üzere kanunda yer alan maktu tutar ve oranları, gelir unsurlarının her türlü özellikli durumuna göre farklılaştırma hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.⁴⁶

Bakanlar Kurulunun yetkileri kapsamında olmak üzere, yürütmeye etkinlik ve esneklik sağlandığı görülmektedir. Beyannameli sistemin yaygınlaştırılması için; beyanname verme zorunluluğuna ilişkin eşiği değiştirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Ayrıca beyan esasının da basitleştirilmediği aksine daha karmaşık bir yapıya büründürüldüğü görülmektedir⁴⁷.

B. KESİLEN VERGİNİN BEYANI

Tasarıda muhtasar beyannameye ilişkin beyan süreleri düzenlenmiştir. Ancak madde ile Bakanlar Kurulu'na, yaptıkları kesintiler için genel bütçeye dâhil kurum ve kuruluşlara muhtasar beyanname verdirme konusunda yetki verilmiştir. Bu kesintiler örneğin inşaat taahhüt işlerindeki kesintiler için iade çıktığında mükelleflerden ilgili kurumun beyannamelerinde gösterilip gösterilmediği sorulmaktadır. Muhtasar beyanname verilmemesi halinde bu iadelerin nasıl alınabileceği ayrıca düzenlenmelidir⁴⁸ (m.72). Muhtasar beyanname eskiden olduğu gibi üç aylık verilebilmesi öngörülmüştür (m. 80).

C. KAZANÇ TÜRLERİ İTİBARIYLA YENİ DÜZENLEMELER

1. Ticari ve Zirai Kazançlarla İlgili Düzenlemeler

Tasarıda AB Fonları kaynaklı yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile serbest meslek işlerinde stopaj uygulamasının kaldırılması öngörülmektedir. Şöyle ki; Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde, proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, bu hibelerle sınırlı olmak üzere, vergi kesintisi yapılmayacağı öngörülmektedir.

Çiftçilerin ve çiftçi sayılanların elde ettikleri zirai kazançlar hâsılatları üzerinden vergi kesintisi yapılmaya devam edileceği öngörülmüştür.

Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan bina yönetimleri ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimlerine açıkça stopaj yapma yükümlülüğü getirilmektedir.

Ticari kazançlarla ilgili olarak beyannameli mükellef sayısı artırılması ve vergi tabanı genişletilmesi hedeflenmiştir.

⁴⁶ Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, <http://www.maliye.gov.tr>, E.T. 15.01.2016.

⁴⁷ Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme, www.turmob.org.tr, E.T. 24.05.2016.

⁴⁸ Ersan Öz, Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Üzerine Genel Değerlendirmeler, <http://www.ersanoz.com/paylasim/gelir-vergisi-tasarisi-elestiri.pdf>, E.T. 18.01.2016.

2. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler beyan dışı bırakılmıştır.

Birden fazla işverenden alınan ücretlerde, vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler beyan dışı bırakılmıştır.

Görüldüğü gibi, beyanname verme sınırı hususunda mevcut kanunda vergi tarifesinin ikinci dilimine atf yapılırken; tasarıda dördüncü dilim baz alınmaktadır. Diğer bir anlatımla; Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde⁴⁹ düzenlenen tarifenin dördüncü diliminde ücretliler için geçerli olan tutarın aşılmadığı durumlarda beyanname verilmeyecektir. Dolayısıyla ücret gelirlerinde beyan usulüyle vergilemenin kapsamı daraltılmaktadır. Bu durum, vergi sisteminin üniter yapısını bozan bir durumdur.

Tasarıda gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında bilfiil zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği hüküm altına alınmıştır (m.77).

3. Serbest Meslek Kazançları

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazancına ilişkin hükümler daha derli toplu hale getirilmiştir.

Telif kazançlarında; hâsılâtın vergi tarifesinin ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde, istisna hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Elde edilen hâsılâtın söz konusu eşiği aşması halinde tamamının beyan edileceği ve bu hâsılât nedeniyle yapılan kesintilerin tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Telif kazançlarını beyan etmek zorunda olanların bu kazançlarının vergilendirilmesinde, isterlerse gerçek giderler yerine, hâsılâtlarının % 25'i kadar götürü gider indirmelerine olanak sağlanmaktadır.

Telif kazançlarında beyan sisteminin getirilmesi, vergi sistemi açısından üniterliğe yaklaştıran bir düzenlemedir. Ancak telif kazançlarının vergi yükünün yükseltilmesi yerine düşürülmesinin yahut bu tip faaliyetlerin teşvik edilmesinin Ar-Ge ve inovasyonu teşvik edeceği de bir gerçektir.

4. Menkul Sermaye İratları

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde yer alan, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme kalıcı hale getirilerek aynen korun-

⁴⁹ 2016 yılı için: 12.600 TL'ye kadar % 15; 30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası % 20; 69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası % 27; 69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası % 35, Gelir İdaresi Başkanlığı, gib.gov.tr, E.T. 24.05.2016.

maktadır. Sadece kurumların, yönetim kurulu üyeleri için, ortaklık payı ile orantılı olmaksızın verilen kâr paylarının ücret sayılması ve ücret geliri olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Beyan sınırına ilişkin düzenlemelerde ise ciddi bir değişiklik mevcut değildir.

VI. GENEL DEĞERLENDİRME

Stopaj yahut ön vergileme, gerek Türkiye gerek dünya uygulamalarında modern tahsil metotları arasında hız ve güvence açısından önemli bir yer tutmaktadır. Öyle ki; Türkiye’de Gelir Vergisi’nin yaklaşık yüzde 95’i tevkifat suretiyle tahsil edildiği görülmektedir. Ancak gerek mükellef gerek vergi alacaklısı devlet bakımından pek çok avantajı bulunan stopaj müessesesinin uygulama açısından barındırdığı pek çok sorun da mevcuttur.

Her şeyden evvel, çağdaş vergi sistemlerinde herkes kendi kazancını hesaplamak ve bu hesaplama ile ilgili belgeleri toplamak ve muhafaza etmekle yükümlü olmasına rağmen stopajda bu gibi yükümlülüklerin başkalarına terk edilmesi, kanun tarafından stopaj yapmakla sorumlu tutulan kişiler bakımından angarya niteliği taşıyabilmektedir. Ayrıca tevkifat yöntemi ile kesilen verginin vergi dairesine vergi sorumlusu sıfatı ile yatırılması nedeniyle, verginin asıl yüklenicisi hakkında yanıltıcı bir görünüm de ortaya çıkarmaktadır⁵⁰.

Stopaj, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda verginin tahsiline imkân verdiği için vergi idaresine avantaj sağlamakta, vergi matrahının enflasyon etkisi ile erozyona uğramasını engellemektedir. Bu sebepten; Türkiye’de stopaj yolu ile vergilendirme alışkanlığı giderek yaygınlaşmakta, buna karşılık da Gelir Vergisi hâsılatında beklenen gelişme veya artış sağlanamamaktadır. Ayrıca enflasyon etkisi, beyanname ile vergisini ödeyen mükelleflere nazaran stopaj uygulanan mükelleflerin aleyhine işlemekte ve adaletsiz bir durum ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir⁵¹. Vergisi kaynakta kesilmeyen mükellefler ücretlilere nazaran daha uzun bir zaman vergi kontrolünden saklanma imkânına da sahip olmaktadır. Dolayısıyla stopaj, ücretlilerin diğer mükellefler karşısında bütün şartlar aynı olmasına rağmen eşit olmayan bir muamele ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır⁵².

Ön vergileme ya da kaynakta kesme yönteminin vergi kaçakçılığını azaltma gibi önemli avantajına rağmen üçüncü kişilerin beyanlarının gerektiği şekilde denetlenememesi durumunda yöntem bu üstünlüğünü önemli ölçüde kaybedecektir⁵³.

Stopaj, mükellefin şahsi durumu dikkate alınmaksızın, belirli gelir unsurlarına uygulanan objektif karakterli bir tahsil usulüdür. Şahsi durumlar dikkate alınmadığı için tevkifat sırasında kazanç ve irat sahibinin bazı indirim ve muafiyetlerden yararlanması mümkün olmamaktadır. Stopajın bu objektif niteliği, vergilemede adalet açısından stopaj uygulaması açısından eleştiriye açık konuların başında gelmektedir. Yine yapılan harcamaların gelirden düşürülmesi gibi bir imkânın mevcut olmaması da stopajla vergilendirilen mükellefler açısından adaletsiz bir durum yaratmaktadır.

⁵⁰ Ekinci, a.g.m., s. 33.

⁵¹ Ekinci, a.g.m., s. 33.

⁵² Fritz, Neumark, Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s.111.

⁵³ Ekinci, a.g.m., s. 33.

Dolaysız vergilerde stopaja sık sık başvurulması, dolaysız vergilerin özelliklerini etkilemekte, vergi yapısı içinde dolaysız vergi olarak gözüken vergilerin aslında dolaysız vergi olmaması sonucunu doğurmaktadır⁵⁴.

Stopajın gelir unsurları açısından uygulanışı kapsamında olmak üzere; unsurlardan biri tevkifata tâbi tutulurken diğer gelir unsurlarının da dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır. Örneğin, ücret geliri elde eden bir kişi, bu gelirinin dışında başka bir işverenden ücret geliri veya başka bir gelir unsuru elde edebilir. Elde etmiş olduğu bu diğer gelirlerine ilişkin beyanname verilmesi gerekmiyor veya verilmemiş ise stopaja tabi tutulmuş olsa dahi artan oranlı tarife uygulanamamaktadır. Bu nedenle stopajın artan oranlı tarifeye sahip vergilerde uygulamasında tam başarı sağlanamamaktadır. Dolayısıyla stopajın tek oranlı tarifeye sahip vergilerde uygulanması daha anlamlıdır.⁵⁵

Tevkifat suretiyle yapılan vergilendirmenin nihai vergilendirme şekline dönüşmesi halinde tevkifat konusu ücreti elde eden ücretlilerin vergi idaresi ile ilişkisi kesilmekte, bu durum da ücretliler açısından vergi psikolojisi ve bilincinin oluşturulmasına, vergi ödevinin ulusal nitelikte bir görev olduğu bilincinin yerleşmesine engel oluşturmaktadır⁵⁶. Diğer bir anlatımla, stopaj; mükelleflerde zaten var olan beyanname vermektan imtina etme durumunu, beyanname ile gelirlerini bildirme konusundaki isteksizliği daha da artırmakta; dolayısıyla verginin ulusal bir görev olduğu bilincinin oluşması hususunda negatif yönde hızlandırıcı bir etki yaratmaktadır. Bu etkiyi azaltmak için de stopaj usulünün beyan yöntemi ile bir arada uygulanmasında fayda vardır⁵⁷.

Diğer yandan, mükellefin kesinti yoluyla ödediği vergi, yıllık beyanname beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Ancak stopaj oranlarının yüksek belirlenmiş olması nedeniyle, peşin vergileme niteliği arz eden tevkifat, asıl vergiyi aşabilmektedir⁵⁸. Kesinti yoluyla ödenen verginin, beyanname üzerinde hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden fazla olduğu hallerde bu fazlalık nakden ya da diğer vergi borçlarına mahsuben iade edilmektedir. İadenin esasları yasada verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. İdare, yapmış olduğu düzenlemelerle nakden ve mahsuben iadenin prosedürlerini birbirinden farklılaştırmıştır. Nakden iade isteyen mükellefler daha ağır formalitelerle uğraşmak zorunda kalmaktadır⁵⁹.

Stopaj suretiyle vergilendirme yönteminin altındaki temel düşünce, verimliliğin artırılması ve iş yükünün azaltılması olmasına rağmen tevkifat yönteminin vergi sisteminde kayıt dışılığı arttırdığı ifade edilmektedir. Nitekim; Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayımlanan “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”nda Türkiye’de kayıtdışığa dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığına sebep olan ve önlenmesinde denetimi etkisiz kılan en önemli unsurlardan birisinin, belge düzeninin sağlıklı çalışmaması olduğu belirtildikten sonra belge ve kayıt düzeninin sağlıklı çalışmasını sağlamak amacıyla alınması gereken önlemler arasında “Türkiye’de

⁵⁴ Ekinci, a.g.m., s. 52.

⁵⁵ Ekinci, a.g.m., s. 32.

⁵⁶ Özgür Biyan- Güneş Yılmaz, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran 2012, s. 196-197.

⁵⁷ Oktar, a.g.m., s. 70.

⁵⁸ Turut, a.g.m., s. 35.

⁵⁹ Turut, a.g.m., s. 35.

ücretli ücretsiz bütün gelir elde eden kesimlerin beyannameli mükellef haline getirilmesi gerektiği, bu kesimlerin tüm masrafları için belge alınmasının teşvik edilmesinin şart olduğu” vurgulanmaktadır.⁶⁰

SONUÇ

Hukukta bir müessese için “% 100 iyi” ya da % 100 kötü” şeklinde kesin bir yargıya varmak doğru olmaz. Çünkü her müessesenin olumlu yanları olduğu gibi; olumsuz tarafları da mevcut olabilir. Nitekim stopaj da; tahsilât hızı ve güvencesi, kayıtdışı ile mücadele, gerek vergi idaresinin gerekse mükelleflerin iş yükünün azaltılması ve tahsilât maliyetlerinin azaltılması gibi avantajları olan bir ön tahsilât yöntemi olmasına rağmen; gelirin tam olarak kavranamaması, vergilendirmede eşitlik ve adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması açısından eleştiriye son derece açık bir müessesedir.

Esasen tüm bu sayılan dezavantajlarını en aza indirebilmek için stopaj usulünün beyan yöntemi ile bir arada uygulanmasında fayda vardır. Bu durum, Gelir Vergisinin üniter yapısından uzaklaşmak bakımından da doğru olacaktır. Ayrıca artan oranlı tarifeye sahip vergilerde uygulamasında tam başarı sağlanamayan stopajın tek oranlı tarifeye sahip vergilerde uygulanması daha isabetli olacaktır.

Tasarı ile stopajla ilgili düzenlemelerin sadeleştirilmesi hedeflenmiş olsa da bu konuda sistemin karmaşıklığından tam olarak kurtarılamadığı görülmektedir. Aynı şekilde; beyan esasının da daha karmaşık bir yapıya büründürüldüğünü söylemek yanlış olmayacaktır.

Kanun yapma süreci önemli bir süreçtir. Hukuk devletinde bu sürecin şeffaf, mümkün olan en üst düzeyde istişare ve konsensüs ortamının sağlandığı bir süreç olarak tamamlanması önemlidir. Çağın yakalanabilmesi ve yeni yapılacak kanunların toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için ise; gelişmiş ülkelerin modern uygulamalarından, yararlı tartışmalarından, güncel müesseselerinden toplumun beklentilerini ve öznel yapısını da göz ardı etmeden yararlanılması gerekmektedir. Bu sayede kanunlara ve vergiye uyum artacak, sistematiği bozulmuş ve konunun uzmanları için dahi anlaşılması zor hale gelmiş kanunların sayısı azalacak; dolayısıyla uygulamada yeknesaklık ve anlaşılabilirlik sağlanacaktır. Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının vergileme açısından başarılı olabilmesi için de bu hususları dikkate alması şarttır.

⁶⁰ Biyan-Yılmaz, a.g.m., s. 197.

Kaynakça

- Acar, Mustafa Gürhan; Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırması, <http://www.vergi-dunyasi.com.tr>, E.T. 21.01.2016.
- Ahin, Orkun-Büyükkurt, Abdullah İbrahim; “Gelir Vergisinin Ortaya Çıkışı ve Türkiye’de Gelir Vergisine Geçiş Döneminde Yaşanan Tartışmalar”, <http://www.academia.edu>, E.T. 18.01.2016.
- Bıyan, Özgür- Yılmaz, Güneş (2012); “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran, s. 184-218.
- Bulutoğlu, Kenan (2004); Türk Vergi Sistemi. 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://www.bumko.gov.tr/TR.4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html>, E.T. 27.01.2016.
- Doğrusöz, A. Bumin (1992); Kaynakta Vergileme “Stopaj”, SMMMO Yayınları, İstanbul.
- Ekinci, Ahmet Celaleddin (2014); “Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi”, Vergi Raporu, Sayı:179, Ağustos, s. 29-53.
- Erginay, Akif (1998); Vergi Hukuku, 16. bs. Savaş Yayınları, Ankara.
- Geçici Vergi Beyannamesi, <http://www.muhasabedersleri.com>, E.T. 28.05.2016.
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme, <http://www.turmob.org.tr>, E.T. 24.05.2016.
- Gelir Vergisi Tarifesi 2016, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, E.T. 24.05.2016.
- <http://osmanlicaturkce.net>; E.T. 15.01.2016.
- <http://www.asmmmo.org.tr>, E.T. 15.01.2016.
- <http://www.etimolojiturkce.com/kelime/stopaj>, E.T. 12.11.2015.
- Kutadgu, Mükib Cevdet (2012); “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı.” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 4.
- Küsmenoğlu, İlham (2010); Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, 1. Cilt, Oluş Yayıncılık, 2010.
- Mutlu, Ahmet (2009); Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390, Ankara, <http://www.sgb.gov.tr>, E.T. 21.01.2016.
- Neumark, Fritz (1975); Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Neumark, Fritz (1946); Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik, İstanbul.
- Oktar, Ateş (2006); Vergi Hukuku. 2.bs. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, S. Ateş (1997); “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, Sayı 25, Nisan-Haziran, s. 63-105.
- Oktar, S. Ateş- Şanver, Cahit (2013); “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, s. 1-23.
- Öz, Ersan; Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Üzerine Genel Değerlendirmeler, <http://www.ersanoz.com/paylasim/gelir-vergisi-tasarisi-elestiri.pdf>, s. 1-155, E.T. 18.01.2016.

- Seviğ, Veysi; “Stopaj Yoluyla Vergilendirme”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=69644&ForArsiv=1, E.T. 14.11.2015.
- Şenyüz, Doğan (2000); Türk Vergi Sistemi, 6. B., Ezgi Kitabevi, Bursa, s. 242.
- Tuncer, Selahattin (1984); Vergi Uygulamalar, Okan Yayıncılık, İstanbul, s.14.
- Turut, Şenol (2009); “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 95, s. 35-56.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, E.T. 02.12.2015.
- Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, <http://www.maliye.gov.tr>, .E.T. 15.01.2016.

BAŞKAN- Dr. Elif Yılmaz'a teşekkür ediyoruz bu özgün tebliği için. Bu tebliğden biraz şunu da anlıyoruz. Eğer ben yanlış anlamadıysam stopaj, gelir vergisinin büyük bir kısmı stopaj yoluyla elde ediliyor. Dolayısıyla, gelir vergisi, yani tek oranlı, düz oranların uygulandığı Sedül tipi bir vergileme gibi görüyoruz. Ancak tabii ki ücretler ve yüksek gelirler, beyan edilen gelirlerde artan oranda tarife uygulanıyor. Onun haricinde beyan edilmeyen gelirlerde, stopajlarda her bir gelirle ilgili 94'üncü madde, eski deyimle belirlenen oranlar uygulanıyor diyebiliriz.

Son olarak Sayın Yrd.Doç.Dr.Canatay Hacıköylü bize yine yeni gelir vergisi tasarısıyla ilgili bir konuda bilgi verecek.

Kendisiyle ilgili önce kısa bir bilgi vermek istiyorum.

1998 yılında Anadolu Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden mezun oldu. 2001 yılında aynı Üniversitenin Sosyal Bilimler Enstitüsünden yüksek lisans, 2009 yılında doktora derecesini elde etti.1998 yılından itibaren Anadolu Üniversitesinde çalışmakta, 2011 yılında itibaren de Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesinde öğretim üyesi olarak görev yapmaktadır. Buyurun Canatay Bey sizi dinliyoruz.

CANATAY HACIKÖYLÜ- Teşekkür Ediyorum

BAŞKAN- 20 dakikalık süreye uyarsanız memnun oluruz.