

TÜRKİYE’DE TARHİYAT ÖNCESİ VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI

Doç. Dr. Ahmet TEKİN*

Arş. Gör. Gülnihal CAN AVŞAR**

ÖZET

Optimal vergi hasılatının sağlanabilmesi, bir vergi sisteminin iyi işlemlerini dolayısıyla vergi kanunlarında öngörülen maddi ve şekli ödevlerin doğru ve gerçek bir şekilde yerine getirilmesini gerektirmektedir. Modern vergiciliğin esasları, matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesine dayanmakta olup Türk vergi sistemi de bu esasları benimsemektedir. Ancak özellikle beyana bağlı vergi sistemlerinde sistemin güvenliğinden söz edilebilmesi vergisel ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan uygulamada vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılan mekanizmaları da içermesi koşuluna bağlıdır. Vergi güvenliği, vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümünü ifade etmekte olup; vergi güvenlik önlemleri, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin amaçlarına aykırı olarak hareket edilmesinin önüne geçilmesini ve bu yolla vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik mekanizmalardır. Ülkemizde Vergi İdaresinde gerçekleştirilen dijital dönüşüm uygulamalarını da (dijital vergi yönetimine geçiş vergi idaresi otomasyon projesi (VEDOP), vergi istihbarat merkezi, bilgisayar destekli denetim projesi (BİDDEP), veri ambarı (VERİA), kurumsal elektronik belge yönetim sistemi (KEYS), risk analizi ve katmanlaştırma projesi (MERAK), KDV iade takip sistemi, ÖTV iadesi risk analizi sistemi projesi (ÖTVİRA), elektronik beyan sistemi uygulaması (E-Beyanname), elektronik ortamda düzenlenen belgeler (E-Belge, e-Fatura, e-Arşiv, e-defter vs.)) dolaylı ya da doğrudan vergi güvenliğini etkileyen unsurlar olarak belirtebiliriz. Çalışmada tarhiyat öncesi özel vergi güvenlik uygulamaları yürürlükte olanlar ve yürürlükten kaldırılanlar şeklinde iki grupta ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Yöntemi, Asgari Vergi Yükümlülüğü, Asgari Zirai Vergi.

JEL Classification Code: H20, H25, H26

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, ahmettekin4444@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-6675-6500

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, av.gulnihalcan@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-8708-6198

TAX SECURITY APPLICATIONS BEFORE ASSESSMENT IN TURKEY

ABSTRACT

The provision of optimal tax revenue requires a tax system to function well, so that the material and formal assignments stipulated in the tax laws are performed correctly and in a real way. The basis of modern taxation is based on the declaration of the tax base and tax to be paid by the liable party, and the Turkish Tax System also adopts this principle. However, the ability to talk about the security of the system, especially in declaration tax systems, is subject to the condition that it includes mechanisms called tax security measures in the application that ensures the proper performance of tax duties. In addition, the inadequacy of the sanctions in the Tax Procedure Law against tax evasion, the failure of the administrative organization for political reasons, the slow functioning of the judicial bodies and finally the lack of education of the public on this issue reveals the necessity of tax security measures. Tax security refers to all of the measures that ensure that they are applied in a manner that can achieve the highest efficiency, in line with the purpose of the taxes. tax security measures are mechanisms to ensure that the regulations in the tax laws are prevented from acting against their aims and in this way, the tax duties are carried out correctly. In our study, pre-assessment special tax security practices were discussed in detail in two groups as in effect and abolished ones.

Keywords: Tax, Tax Security Method, Minimum Agricultural Tax, Minimum Tax Liability.

GİRİŞ

Devlet fonksiyonlarındaki çeşitlilik ve kapsamın artışı dolayısıyla ihtiyaç duyulan kamu harcamalarının da artışına neden olmuştur. Bu durum aynı oranda kamu gelirlerinin de artırılması gerekliliği doğurduğundan vergilerin devletlerin devamlılığı için ne denli önemli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Optimal vergi hasılatının sağlanabilmesi bir vergi sisteminin iyi işlemesini dolayısıyla vergi kanunlarında öngörülen maddi ve şekli ödevlerin doğru ve gerçek bir şekilde yerine getirilmesini gerektirmektedir. Modern vergiciliğin esası, matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesine dayanmakta olup Türk vergi sistemi de bu esası benimsemektedir. Ancak özellikle beyana bağlı vergi sistemlerinde sistemin güvenliğinden söz edilebilmesi vergisel ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan uygulamada vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılan mekanizmaları da içermesi koşuluna bağlıdır.

Türkiye’de Vergi İdaresinde yapılan/yapılmaya devam eden dijital dönüşüm bağlamında; dijital vergi yönetimine geçiş vergi idaresi otomasyon projesi (VEDOP), vergi kimlik numarası uygulaması, nakil vasıtaları vergi daireleri otomasyon projesi (MOTOP), vergi istihbarat merkezi, bilgisayar destekli denetim projesi (BİDDEP), veri ambarı (VERİA), kurumsal elektronik belge yönetim sistemi (KEYS), takdir komisyonu otomasyon sistemi (TAKKOM), elektronik banka tahsilat işleme sistemi (EBTİS) ve e-tahsilat sistemi, merkezi risk analizi ve katmanlaştırma projesi (MERAK), sektör bilgi sistemi projesi ((SBS), veri erişim ve görsel analiz sistemi ((VEGAS), KDV iadelerine ilişkin uygulamalar (KDVİRA, MAR, KDV iade takip sistemi, SARP, RİTAP, elektronik ÖTV uygulamaları (ÖTVBİS projesi), elektronik ÖTV takip sistemi, ÖTV iadesi risk analizi sistemi projesi (ÖTVİRA), elektronik beyan sistemi uygulaması (E-Beyanname), elektronik ortamda düzenlenen belgeler (E-Belge, e-Fatura, e-Arşiv, e-defter vs.) gibi uygulamalar dolaylı ya da doğrudan vergi güvenliğini etkileyen unsurlardır.

1. VERGİ GÜVENLİĞİNİN TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI

Güvenlik kavramının tanımı Türk Dil Kurumu tarafından “Toplum yaşamında yasal düzenin aksamadan yürütülmesi, kişilerin korkusuzca yaşayabilmesi durumu, emniyet.” şeklinde yapılmaktadır. Dolayısıyla bir hukuk düzeninde güvenliğin var olabilmesi, o hukuk düzeninde yer alan kuralların doğru ve eksiksiz olarak uygulanabilmesine bağlıdır (Solak, 2004, s. 5). Durumu vergi güvenliği bakımından ele alacak olursak vergi güvenliğinin varlığı yükümlülerin vergi kanunlarında öngörülen ödev ve sorumluluklarını doğru olarak yerine getirmelerini sağlamak adına vergi idaresince uygulanacak kuralları gerektirmektedir.

1.1. Vergi Güvenliği Kavramı

Vergi güvenliği, vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümünü ifade etmektedir (Aksoy, 1999, s. 262). Dolayısıyla vergi güvenlik önlemleri, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin amaçlarına aykırı olarak hareket edilmesinin önüne geçilmesini ve bu yolla vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik mekanizmalardır (Solak, 2004, s. 8).

Vergi güvenlik önlemleri dar (teknik) anlamda ve geniş anlamda vergi güvenlik önlemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Teknik anlamda vergi güvenli önlemleri vergi güvenlik uygulamaların oluşmaktadır. Bunlar vergi mükelleflerinin doğru beyanda bulunmasını sağlama amaçlı uygulamalardır. Vergi güvenlik yapıları Türk vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçığına yol açan işlemleri ortadan kaldırmaya, mükelleflerin gerçek vergi matrahlarının beyan edilmesini sağlamaya yönelik uygulamalardır. Geniş anlamda vergi güvenlik önlemleri kavramı ise sadece vergi güvenlik müesseselerini değil, vergi güvenliğinin sağlanmasında rol oynayan bütün mekanizmaları içermektedir. Bir mekanizmanın vergi güvenlik önlemi olarak adlandırılabilmesi, o mekanizmanın münhasıran vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiş olması şartına bağlı değildir.

Farklı amaçlarla getirilen bir düzenlemenin vergi güvenlik önlemi olarak adlandırılabilmesi, o düzenlemenin vergi güvenliğinin sağlanmasına dolaylı olsa da bir katkı sağlamasına bağlıdır (Solak, 2004, s. 13-15).

Geniş anlamda vergi güvenlik önlemleri sadece doğru beyanı sağlamaya yönelik önlemlerle sınırlı değildir, tarh ve tahsil aşamalarına ilişkin mekanizmalar da bu kapsamdadır. Dolayısıyla bir vergi sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemlerinin tam anlamıyla ele alınabilmesi bakımından vergi güvenlik önlemleri kavramının geniş olarak yorumlanması gerekmektedir.

1.2. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılması

Vergi güvenlik önlemleri ele alınırken düzenlendikleri kanunların nitelikleri bakımından genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleri olarak iki başlık altında incelenmektedir. Bu ayrım doğrultusunda vergi hukuku açısından idari usul kodu niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu ve vergi alacağının tahsil usullerinin düzenlendiği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan vergi güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeler genel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu gibi spesifik olarak bir veya birkaç vergiyi veya harcı düzenleyen kanunlarda vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak getirilen düzenlemeler ise özel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır.

Ancak çalışmamızda vergi güvenlik önlemleri tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri ile tahsil aşamasındaki vergi güvenlik önlemleri olmak üzere iki şekilde sınıflandırılarak ele alınacaktır. Bunlardan tahsilat aşamasındaki olanlarından kısaca bahsedilerek, tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. Tahsilat Aşaması Vergi Güvenlik Önlemleri

Tahsilat aşamasında yer alan vergi güvenlik önlemleri aslında 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında kamu alacaklarını güvence altına alan önlemler şeklinde yer almaktadır. Söz konusu önlemler teminat uygulaması, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, kamu alacağı ödenmeden işlem yapma yasağı, kamu alacaklarının takibinde iptal davaları, kamu alacaklarından yapılacak reddiyatlarda mahsup ve sorumluluk uygulaması şeklinde sayılabilir.

1.2.2. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri genel ve özel vergi güvenlik önlemleri şeklinde ele alınacak olursa bu bağlamda Vergi Usul Kanununda vergi denetimine ilişkin yer alan düzenlemeler tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri olarak değerlendirilecektir.

Ülkemizde Vergi İdaresinde yapılan/yapılmaya devam eden dijital dönüşüm bağlamında; dijital vergi yönetimine geçiş vergi idaresi otomasyon projesi (VEDOP), vergi kimlik numarası uygulaması, nakil vasıtaları vergi daireleri otomasyon projesi (MOTOP), vergi istihbarat merkezi, bilgisayar destekli denetim projesi (BİDDEP), veri ambarı (VERİA), kurumsal elektronik belge yönetim sistemi (KEYS), takdir komisyonu otomasyon sistemi (TAKKOM), risk analizi ve katmanlaştırma projesi (MERAK), sektör bilgi sistemi projesi ((SBS), veri erişim ve görsel analiz sistemi ((VEGAS), KDV iadelerine ilişkin uygulamalar (KDVİRA, MAR, KDV iade takip sistemi, SARP, RİTAP, elektronik ÖTV uygulamaları (ÖTVBİS projesi), elektronik ÖTV takip sistemi, ÖTV iadesi risk analizi sistemi projesi (ÖTVİRA), elektronik beyan sistemi uygulaması (E-Beyanname), elektronik ortamda düzenlenen belgeler (E-Belge, e-Fatura, e-Arşiv, e-defter vs.) gibi uygulamalar dolaylı ya da doğrudan vergi güvenliğini etkileyen unsurlardır.

2. TÜRKİYE'DE TARHİYAT ÖNCESİ ÖZEL VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARI

Daha önce de açıkladığımız üzere spesifik olarak bir veya birkaç vergiyi veya harcı düzenleyen kanunlarda vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak getirilen düzenlemeler özel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu güvenlik önlemleri yürürlükten kaldırılanlar ve halen yürürlükte olan uygulamalar şeklinde iki ana başlık altında incelenecektir.

2.1. Yürürlükten Kaldırılan Uygulamalar

2.1.1. Ortalama Kar Haddi Esası ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası

Ortalama kar haddi esası vergi sistemimize ilk kez 1950 vergi reformu ile dahil edilmiş olup bu yılın başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111'inci maddesiyle düzenlenen ortalama kar haddi esası 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan ilgili maddede yer alan düzenleme şu şekildedir:

“() Madde 111 _ (Kaldırılmadan önceki şekli) (2772 sayılı Kanununun 14'üncü maddesiyle değişen şekli) Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabi ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunan ortalama kar hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır. Perakende satıştan maksat; satışı yapılan madde veya malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.”*

Yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere ortalama kar haddi esası kısmen veya tamamen perakende satış yapan vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik önlemidir. Burada mükellefler asgari bir oranda kar beyanına zorlanmakta; beyan etmemeleri halinde asgari kar oranına göre hesaplanan kazancın vergisi alınmaktaydı.

2361 sayılı Kanunla söz konusu bu maddenin devamına asgari gayrisafi hasılat esaslı vergi güvenlik önlemi eklenmiştir. İlgili güvenlik önlemine ilişkin yasal düzenleme şu şekildedir:

“Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işiyle uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılat, inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak asgari gayrisafi hasılatı göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayrisafi hasılat yerine, bu suretle tespit edilecek asgari gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç, mükelleflerce tevsik edilen mutad giderler toplamının %20’sinden düşük olduğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar, bu giderler toplamının %20’sidir.”

Asgari gayrisafi hasılat esaslı hizmet işletmeleri ve taşıma işleriyle uğraşanlar için yeni getirilmiş bir vergi güvenlik önlemi olmayıp, bu esasın düzenlenmesinden önce belirtilen iş kolları ya da meslek grupları ortalama kar haddi esaslı bünyesinde vergilendirilmekteydi. Bu esasın söz konusu faaliyetler açısından doğru beyanı sağlamadaki yetersizliği göz önüne alınarak Gelir Vergisi Kanunu’nda asgari gayrisafi hasılat esasına yer verilmiştir. Maddede yer alan iş yeri sahiplerinin gösterdikleri gayrisafi hasılat inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak asgari gayrisafi hasılatı göre düşük bulunduğu takdirde, asgari gayrisafi hasılat vergi tarhiyatına esas alınmaktaydı (Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası, 1995, s. 10-11).

Bu iki vergi güvenlik önlemi ile beyan edilen gayrisafi kazançların dolaylı bir şekilde kontrol edilebilmesi ve bu alanlarda meydana gelen vergi kaybının önlenmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulamada bu müesseselerin işletilmesi bir nevi götürü usule dönüşmüş ve vergi güvenliğini sağlama amacından sapmalar yaşandığı görülmüştür (Solak, 2004, s. 24).

2.1.2. Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari zirai kazanç esaslı zirai kazanç elde eden vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla öngörülmüş olan bir vergi güvenlik müessesesidir. İlk olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda şu şekilde düzenlenmiştir:

“Madde 112 – (Kaldırılmadan önceki şekli) (2361 sayılı Kanununun 76’ncı maddesiyle değişen madde) Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılat ve giderler ile götürü gider usulüne göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılat, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan ekim ve sayım beyanları (Bu konuda idarece bir inceleme yapılmışsa ayrıca bu inceleme sonuçları) dikkate alınarak, aynı kanunda sözü edilen zirai kazanç ölçüleri esas tutulmak suretiyle hesaplanacak hasılat veya giderlere göre (3946 sayılı Kanununun 26’ncı maddesiyle belirlenen miktar Yürürlük : 30.12.1993 Geçerlilik; 31.12.1993) 300.000() liradan (G.T. 200 3.400.000, Geçerlilik; 1.1.1996) fazla bir farklılık gösterdiği ve bu farklılık mükellef tarafından haklı sebeplerle izah edilemediği takdirde, bu hasılat ve giderler yerine vergi incelemesi sırasında zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilen hasılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınır.*

Birinci fıkra uyarınca yapılacak tarhiyatta, hasılatın elde edildiği yıl için tespit edilmiş zirai kazanç ölçüleri esas alınır.”

Dayandığı ekim-sayım beyanlarının tam olarak yapılmaması, zirai kazanç ölçülerinin hükümetlerin destekleme fiyat politikaları nedeniyle yüksek belirlenmesi, zirai üretimde kuraklık, haşere istilası ve hastalık gibi nedenlerle meydana gelen verim düşüklüğü ve bunun ispatının zor olması nedeniyle söz konusu vergi güvenlik önleminin etkinliğinin azaldığı ileri sürülmüş (Şenyüz, 1997, s. 141) ve dolayısıyla 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.3. Asgari Zirai Vergi Esası

1964 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 10’uncu maddesiyle zirai ortalama kar hadleri yürürlüğe konulup komisyonlar kuruluncaya kadar geçerli olmak üzere bir vergi güvenlik önlemi olarak düzenlenen asgari zirai vergi uygulaması, 2361 sayılı Kanunla mükerrer 112’nci madde ile esas maddeler içine alınmıştır. Söz konusu maddeye göre çiftçilerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre zirai mahsullerinin satış hasılatı üzerinden tevkif suretiyle ödedikleri vergi asgari zirai vergi addolunmaktadır.

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan bu uygulama götürü usul niteliği taşıması ve kolektif şirket ortaklarıyla şahsi işletme sahipleri arasında vergilendirme açısından eşitsizliklere yol açması gibi durumlarla hem gelirin kavranması hem de vergilendirme eşitlik ilkesinin uygulanması bakımından olumsuz sonuçlara neden olmuştur (Solak, 2004, s. 27).

2.1.4. Hayat Standardı Esası

31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 116'ncı maddesi ile peşin ödeme esasından beklenen vergi güvenliği ile fiskal amaç sağlanamadığı gerekçesiyle peşin ödeme kurumu yerine getirilen hayat standardı esası¹ ilk kez Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Düzenleme ile 1982 kazançlarına da hayat standardı esası uygulanmıştır. Söz konusu düzenlemenin kapsamı kazançları gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve serbest meslek erbabını içermekteydi. 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanunla eklenen geçici 35'inci madde ile yeni bir düzenleme yapılarak, 01.01.1990 ile 31.12.1999 yılları arasında uygulanacak hükümlere yer verilmiş ve zirai kazanç sahipleri aynı madde ile hayat standardı esası kapsamından çıkarılmıştır.

Hayat standardı esasında vergi matrahının tespitinde, “hayat standardı temel gösterge tutarları” ve “hayat standardı ilave göstergeleri” olmak üzere iki tür göstergeden yararlanılmıştır. Beyan edilmesi zorunlu gelirin iki kategoride belirlenmesi şu varsayımlara dayandırılmıştır: Bir gerçek kişinin geçimini sürdürebilmesi için belirli bir harcama yapması, dolayısıyla asgari bir yıllık gelir elde etmiş olması gerekir. Diğer de bu kişinin bazı servet unsurlarına sahip ise örneğin; evi (birden fazla), arabası varsa bunlar da ek gelir elde ettiğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu anlayış çerçevesinde mükellefler iki ayrı gösterge tutarlarına göre hesaplanan asgari bir gelir vergisi ödemek zorunda kalmaktadır (Armağan, 2003, s. 267). Yani söz konusu uygulama vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol-güvenlik sistemidir (Başaran, 2001). Hayat standardı esası ticari kazanç sahipleriyle serbest meslek erbabı için getirilen bir vergi güvenlik önlemi olarak, kazanılsın kazanılmasın belirli bir verginin ödenmesini gerektirir (Armağan, 2003, s. 271).

Hayat standardı esası bir matrah tespit yöntemidir. Bu yöntemde vergi mükelleflerinin gerçek geliri matraha esas alınmamakta, buna karşılık temel gösterge tutarı yüksekliğinde bir meblağı elde etmiş oldukları varsayılmaktadır. Dolayısıyla bu uygulama ile var olan değil aksine olması gereken gelir vergilendirilmektedir (Başaran, 2001). Hayat standardı esası gerçek usulde vergileme mantığına uygun düşmemektedir. Uygulanan şekli ile hayat standardı göstergeleri dış belirtiler (karineler) yöntemiyle götürü usulde vergileme yöntemine benzemektedir (Armağan, 2003, s. 277).

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması gibi bir zorunluluktan doğan hayat standardı esası; gerçek usulde vergilendirmeyi götürü usul gibi olmaya yönlendirmiştir. Söz konusu uygulamada “gerçek gelir” kavramının aksine, varsayıma dayanmak, tam açıklama ve kanıtlama hakkına yer vermemek gibi durumlar, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Hayat standardı esası vergi sistemimize vergi güvenlik önlemi olarak girmekle birlikte zamanla gösterge tutarlarının gereğinden çok yükseltilmesi, izah edici gelirlerin kısıtlanması ve ek gösterge sayısının çoğaltılması gibi nedenlerle bu niteliğini yitirmiş ve asgari vergi esası halini almıştır (Armağan, 2003, s. 279).

¹ 2272 sayılı Kanun Md. 15'in gerekçesi için bkz. KIZILOĞLU, Şükrü; Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt II, Mükerrer madde 116, Ankara 1994, s. 2241-2242

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 35'inci maddesinin uygulama süresinin bitimi bir yıl geriye alınmış ve aynı kanunun mükerrer 116'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla hayat standardı esası son olarak 1998 yılı gelirlerine uygulanmış, 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Üzerinde pek çok kez tartışılan ve tepkilere uğrayan hayat standardı esası, 23.11.2000 tarihli ve 4605 sayılı Kanunun geçici 58. maddesi ile 01.01.2000 – 31.12.2001 yılları arasında yeniden uygulamaya konulmuştur.

2.1.5. Servet Beyanı Esası ve Gider Esası

Servet beyanı esası ilk olarak 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 114, 115 ve 116'ncı maddeleriyle "sekizinci bölüm" başlığı altında düzenlenmiştir. Servet beyanı esasında, yükümlülerce bildirilen veya maddi delillerle dayanılarak saptanan dönem başı ve dönem sonu servetlerinin karşılaştırılacağı; bu karşılaştırma sonunda bulunan farkın aynı dönem içinde beyan olunan geliri aşması durumunda, aşan tutarın vergiye tabi olmayan bir kaynaktan elde edilmiş olduğunun ispatlanmaması şartıyla, dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılacağı kabul edilmekteydi (Yeniçeri, 2005, s. 189).

Servet beyanı esası vergi yükümlülerinin servetlerindeki artıştan hareketle gelirlerinin tespiti ve bu yolla doğru beyanda bulunmalarını sağlamak bakımından büyük önem arz etmesine ve düzenlenişi itibariyle gelirin gerçekliği ilkesine en çok yaklaşan ve vergi yükümlülerine hukuki güvenlik ilkesine uygun açıklama ve ispatlama hakkı tanıyan bir vergi güvenlik önlemi olmasına rağmen uygulama birçok sorunla karşılaşmış 18.04.1984 tarih ve 2995 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Solak, 2004, s. 34).

Gider esası ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 113'üncü maddesinde düzenlenmiş olup diğer bir otokontrol müessesesi olarak yürürlükte bulunmaktaydı. Söz konusu esasa göre yükümlülerin yıllık gelir beyannamelerinde gösterdikleri geliriyle bildirilen veya vergi incelemesi sırasında tespit olunan giderleri arasında açık bir farklılık bulunması halinde servet kıyaslaması da dikkate alınarak, beyan olunan gelir yerine tespit edilen gelir tarhiyata esas tutulmaktaydı.

18.04.1984 tarih ve 2995 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan gider esası, gelirin giderler vasıtasıyla kavranması bakımından önem arz etmekle birlikte, düzenlenişi itibariyle taşıdığı eksikler ve vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle uygulamada beklenen sonucu vermemiştir (Solak, 2004, s. 37).

2.2. Yürürlükte Olan Uygulamalar

2.2.1. Emsal Kira Bedeli

Emsal kira bedeli, bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kira gelirinde asgari bir had tespiti, bir başka ifadeyle kiracı ve kiralayanın serbest iradeleriyle belirlenmiş kiralama işlemlerinde bedelin eksik veya düşük gösterilmesini ve böylece vergi matrahının aşınmasını önlemek amacıyla gelir vergisi sistemine dahil edilmiş olan bir otokontrol müessesesidir (Yücel, 2015, s. 131). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- 1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;*
- 2. (Değişik: 4/12/1985-3239/56 md.) Binaların mal sahiplerinin usul, fîru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fîru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);*
- 3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;*
- 4. (Ek: 4/12/1985-3239/56 md.) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.”*

Emsal kira bedeli uygulaması bir vergi güvenlik müessesesidir. Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olmasına rağmen, emsal kira bedeli uygulamasıyla bunun dışına çıkmıştır. Emsal kira bedeli uygulamasında herhangi bir tahsilat olmamasına veya emsaline nazaran daha az bir tahsilat olmasına rağmen kanunda belirtilen ölçüler içinde bir gayrimenkulden elde edilmesi gereken en az kira bedelinin tespiti söz konusudur (Sezgin, 2011, s. 225-226).

2.2.2. Örtülü Sermaye

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ayrıca vergi gelirlerinin aşınmasına sebebiyet veren uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla düzenlenen vergi güvenlik müesseselerinden biri olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi ile düzenlenen "örtülü sermaye" uygulaması, kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin vergilendirilmeyen gelir elde etmelerini önlemeye yöneliktir (Ege, 2015, s. 199).

Kurumlar Vergisi Kanununda örtülü sermayeye ilişkin düzenleme şu şekildedir:

"(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır."

Bir borcun borçlanma maliyetlerinin toplam gelirden ve dolayısıyla ortaya çıkacak olan vergi matrahından düşülmesiyle vergi matrahının aşındırılmasını önleyen bir güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi için şu şartlara haiz olması gerekmektedir:

- Borç doğrudan ya da dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişilerden sağlanmalı,
- Borç işletme içinde kullanılmalı,
- Borç hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte dönem başı öz sermayenin 3 katını aşmış olmalıdır.

Bu şartlara ilaveten alınan ve işletmede kullanılan borç karşılığında faiz ödemesi yapılmış olması gerekmektedir.

Örtülü sermaye müessesesiyle yapılmak istenen, şirketleri borç temininde sınırlayarak zayıf sermaye (thin capitalisation) durumundan uzaklaştırmak ve sermaye yeterliliği konusunda teşvik etmektir. Diğer yandan vergi idarelerinin ve ekonomik birliklerin örtülü sermaye ile vergi güvenliği bağlamında ulaşmaya çalıştığı amaçlardan birisi de ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi ve vergi matrahlarının aşınmasının önlenmesidir (Karadağ & Demir, 2019, s. 161).

2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Bir şirket tarafından mal, hizmet veya gayri maddi haklar için yardımcı veya ilişkili olduğu şirket ile arasında emsallerine aykırı olarak belirlediği fiyattır. Transfer fiyatlandırması, kurumların ilişkili kişileriyle gerçekleştirmiş oldukları mal ve hizmet alım-satım işlemlerinde, fiyat farklılaştırması yoluyla karın istenilen yere transferi olarak tanımlanabilir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenleme konusu yapılan bu güvenlik tedbirinin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır (Nas, 2019, s. 25).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hukuki niteliği hakkında iki farklı görüş bulunmaktadır. İlk görüşe göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılmış olan sözleşmeler yasanın öngördüğü ve adi yasal karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleridir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2008, s. 27-28). Bu görüşe göre vergi mükellef veya sorumluları durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi yasasını dolanmak amacıyla başvurmaktadır. İkinci görüşe göre ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı muvazaa niteliğinde kabul edilmektedir. Vergi hukuku açısından muvazaa mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları göstermelik bir anlaşma ile vergi idaresini yanıltmak ve bu yolla vergiden kurtulmak isteyerek görünürde normal hukuki kurallara uygun ve fakat gerçekte vergiden kurtulmayı amaçlayan sözleşmelerle yaptıkları işlemler olarak tanımlanabilecektir (Tuncer, 2003, s. 18).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının şartları şunlardır:

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım satımının yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespit edilmiş olmasıdır.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi ise ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusunu düzenleyen 13'üncü maddesine gerekli koşullardan birisi olarak hazine zararının doğması gerektiği eklenmiştir. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamını eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Yukarıda tanımı yapılan bu kavram Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde düzenlenen vergi ziya-ı kavramı ile benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla benzer tanımları içeren kavramların farklı ifade edilmesinin kavram kargaşasına yol açabileceği düşüncesiyle örtülü kazancın doğması için bir şart olarak öngörülen hazine kavramının yerine vergi ziyayı kavramının kullanılması doktrinde daha uygun görülmektedir (Nas, 2019, s. 47).

2.2.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre belli şartlar altında yurtdışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kar payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kar payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle söz konusu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlası faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmalıdır.
- Yurt dışındaki iştirak ticarî bilânço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınmalıdır. Ancak burada nominal değil efektif vergi yükü anlaşılmalıdır.

Efektif vergi yükü; toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilecek kurum kazancıyla tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanmasıyla bulunacaktır.

- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmelidir.

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak kontrol edilen yabancı kurum uygulaması her şeyden önce ulusal sermaye piyasasını korumaya yöneliktir. Bu düzenlemenin olmadığı durumda Türkiye’de yatırım yapan kurumlar vergi cennetlerine yatırım yapanların yararlandığı vergi avantajlarından yararlanamamakta ve bu durum bir eşitsizlik doğurmakta, Türkiye’de yatırım yapan kurumlar adeta cezalandırılmış olmaktadır. Dolayısıyla hukuki düzenleme bu eşitsizliği gidermede etkin olmuştur. Söz konusu düzenlemenin en tabii ve doğrudan ekonomik etkisi ise vergi gelirlerindeki aşınmanın önlenmesidir (Karadağ & Demir, 2019, s. 158).

3. TARHİYAT ÖNCESİ VERGİ GÜVENLİK UYGULAMALARININ İÇTİHAHLAR ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 73’üncü maddesinde düzenlenen “Emsal Kira Bedeli” uygulamasının Anayasa’nın 2, 5, 10 ve 73’üncü maddelerine aykırılık taşıdığı iddiasıyla ilgili hükmün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusunda bulunulmuştur. Yapılan itirazın gerekçesinde Anayasa’nın 2 ve 5’inci maddeleri doğrultusunda sosyal devlet anlayışının benimsendiği ifade edilmiştir. Sosyal devlet anlayışında, devlet bütünü vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve bunu devam ettirmekle yükümlü kılınmıştır. Bunu sağlayabilmek için kaynak transferi gibi doğrudan araçlar kullanabileceği gibi, bazı faaliyetleri kolaylaştırmak ve teşvikler sağlamak gibi dolaylı araçları da kullanabilmektedir. Dolaylı araçların kullanımı, toplumsal dayanışmayı güçlendirerek devletin tek başına üstesinden gelemeyeceği konularda toplumsal katkıyı gerçekleştirme amacına yöneliktir. Sosyal devlet anlayışını sağlamada kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. Bunun için olağan koşullarda vergiye tabi tutulması gereken gruplar ya da işlemler muafiyet ve istisna uygulamalarıyla vergi dışı bırakılmaktadır.

Söz konusu maddeler bağlamında değerlendirildiğinde emsal kira bedeli esasının, mal sahipleri ile kiracıların kendi aralarındaki özel koşulları, mal sahibinin taşınmazını başkalarına kullandırırken çok farklı güdülerle hareket edebileceği gerçeğini göz ardı eden bir özellik taşımakta olduğu; örneğin, taşınmazını bedelsiz olarak bir yoksulun kullanımına bırakan bir taşınmaz sahibinin elde etmediği bir kira geliri için vergi ödemesi gerekeceği ileri sürülmüştür. Dolayısıyla toplumsal dayanışmayı güçleştirici bir yönü bulunduğundan sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmamakta olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Emsal kira bedeline ilişkin düzenleme Anayasa’nın 10’uncu maddesi bağlamında ele alındığında taşınmazını kiraya verip kira geliri elde eden kişi ile kira geliri elde etmeyen veya emsallerine göre daha az kira geliri elde eden kişiler aynı şekilde vergilendirilecektir.

Bunun sonucunda gerçekte kira geliri elde etmiş olup olmamanın önemi kalmayacak, bir varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılacaktır. Oysa gelir vergisinin gerçek bir gelire dayanması gerekir. Kira geliri elde edildiğinin idarece ortaya konulması halinde her zaman tarhiyat yapılması mümkündür. Somut olayda olduğu gibi, kira geliri elde edenle etmeyenin aynı muameleye tabi tutulması halinde eşitlik ilkesinin zedelenmesi kaçınılmazdır.

Son olarak Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen herkesin vergi ödemekle yükümlü olması ve verginin malî güce göre ödenmesi ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde, bu ilkelerin vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi amacına yönelik olduğu görülmektedir. Emsal kira bedeli esası yönünden değerlendirildiğinde, kirası olmayan taşınmazın vergisi de olmamalıdır. Kiraya verenin ekonomik durumunun iyi olup olmaması da bu durumu değiştirmez.

Türk vergi sisteminde vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Vergi kaybının önüne geçmek amacıyla bazı güvenlik tedbirleri getirilmesi mümkün olmakla birlikte, gelir vergisi yükümlülüğünden söz edebilmek için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen kazanç ve iratların elde edilmiş olması ön koşuldur. Ortada elde edilmiş bir kazanç veya irat yoksa vergilendirme de söz konusu olmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi konuyla ilgili kararında yasa koyucunun, vergi yasalarında, vergi gelirlerinin güvencesi olan beyanların doğruluk derecesini saptamak ve mükellefin gerçek gelirine ulaşmak amacıyla vergi güvenlik müessesesi oluşturduğunu; itiraz konusu kuralın vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi kontrol sistemi olduğunu ifade etmiştir. Bir vergi güvenlik müessesesi olan itiraz konusu kuralın, gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olarak malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri çerçevesinde, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verildiğinden, bir vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralda malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık olmadığı ifade edilmiştir. Son olarak eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerektiği; itiraz konusu kural uyarınca öngörülen emsal kira bedeli esasının, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı kararda belirtilmiştir.

SONUÇ

Ülkelerin vergi sistemleri ekonomik yapılarındaki değişme ve gelişmelere bağlı olarak şekillenmektedir. Bir vergi sisteminin etkinliği, uygulandığı ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi, sosyal-psikolojik yapısı ve toplumun ahlaki değer yargılarına uyumlu olmasına bağlıdır. Bu nedenle bir ülke için vergi güvenlik önlemi önerisinde bulunulurken sosyo-ekonomik yapının, geçmiş tecrübelerin ve dünyada yer alan uygulamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Vergi güvenliğinin sağlanması uzun dönemde ve planlı bir şekilde gerçekleştirilmesi gereken bir konudur. Vergi yükümlülerinin yasalara uygun davranıp davranmadıklarını saptamanın en önemli yollarından biri vergi denetimi olmakla beraber Türkiye’de vergi denetimi mekanizmasının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki başarısı istenilen düzeyde değildir. Dolayısıyla özellikle vergilerin tarhiyatından önce yer alan ve oto kontrol mekanizmasını güçlendiren vergi güvenlik önlemlerinin artırılmasının bu bağlamda etkili bir yöntem olacağı düşünülmektedir. Özet kısmında da belirtildiği gibi vergi idaresinde dijital dönüşüm sürecinde uygulamaya sokulan, geliştirilmeye devam edilen uygulamalar da ülkemizde vergi güvenlik yöntemlerine farklı bakış açısı getirecek ve bu alanda süreç içerisinde olumlu katkılarda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

- AYM, Anayasa Mahkemesi, K. 2010/55 (01.04.2010). Erişim Adresi: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/814deda0-8f81-4634-81db-26c96fcb7f7c?highlightText=emsal%20kira%20bedeli&excludeGerekce=False&wordOnly=False>.
- AKSOY, Ş. (1999). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- ARMAĞAN, R. (2003). Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1), 265-282.
- BAŞARAN, F. (2001). Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası. Mükellefin Dergisi (99), 93-110.
- BOZDOĞAN, D., & Kurt, S. (2016). Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi. Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 11(2), 59-76.
- DOĞAN, U. (2015). Vergi Teknolojileri. Vergi Sorunları Dergisi (322), 9-40.
- EGE, F. (2015, Temmuz-Ağustos). Örtülü Sermaye Üzerine. Mali Çözüm, 199-212.
- EKİNCİ, F. (2007, Nisan). 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
- KARADAĞ, M., & Demir, E. (2019). Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Ekonomik Analizi. Vergi Raporu (243), 155-167.
- NAS, A. (2019). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları ve Hukuki Sonuçları. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (37), 25-49.
- Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası. (1995). İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

- ÖDEN, M., & Akkaya, M. (2001). Hayat Standardı Esası'nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 50(2).
- ÖNCEL, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- SEZGİN, B. (2011). Son Gelişmeler Işığında Emsal Kira Bedeli Esası. Mali Çözüm, 223-230.
- SOLAK, İ. (2004). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri". (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı.
- ŞENYÜZ, D. (1997). Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi). Bursa: Ezgi Kitabevi.
- TUNCER, S. (2003). Vergi Hukuku ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- UĞUR, A. A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama). International Journal of Public Finance, 1(2), 122-145.
- YENİÇERİ, H. (2005). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri". (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı.
- YÜCEL, M. (2015). Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması. Mali Çözüm, 131-146.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.