MALİYE ARAŞTIRMALARI - 2

ekin

Bursa - 2018

MALİYE ARAŞTIRMALARI - 2

Editör:

Prof. Dr. Selçuk İPEK

E K İ N
Basım Yayın Dağıtım
Bursa – 2018

© 2018 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan kitapevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

E-ISBN: 978-605-327-740-8

Dizgi: *Prof.Dr. Selçuk İPEK*
Kapak Tasarımı: *Prof.Dr. Adnan GERÇEK*

Yayın Tarihi: Eylül 2018

EKİN Basım Yayın Dağıtım
Şehreküştü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sok. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinyayinevi.com

Düzenleme Kurulu

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

Prof. Dr. Selçuk İPEK (Chair)
Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA
Doç. Dr. Murat AYDIN
Doç. Dr. Ufuk GENCEL
Doç. Dr. Timur TÜRGAY
Dr. Öğr. Üyesi Sabri Sami TAN (Co-Chair)
Dr. Öğr. Üyesi Hilal GÖRKEM
Araş. Gör. Rıdvan ENGİN
Araş. Gör. Yakup TAŞDEMİR
Araş. Gör. Kendal DENİZ
Araş. Gör. Semra TAŞ
Araş. Gör. Mehmet Emin KENANOĞLU
Öğr. Gör. Mehmet ÖKSÜZ

Uluslararası Bilim Kurulu

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN	Anadolu University, Turkey (Honorary Chair)
Prof. Dr. Naci Birol MUTER	Celal Bayar University, Turkey (Chair)
Prof. Dr. Nihat FALAY	İstanbul University, Turkey (Co-Chair)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ	Dokuz Eylül University, Turkey (Co-Chair)
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Ankara Sosyal Bilimler University, Turkey
Prof. Dr. Adnan GERÇEK	Uludağ University, Turkey
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY	Beykent University, Turkey
Prof. Dr. Alicja BRODZKA	Wrocław University of Economics, Poland
Prof. Dr. Amanda KING	Georgia Southern University, USA
Prof. Dr. Ateş OKTAR	İstanbul University, Turkey
Prof. Dr. Binh TRAN-NAM	UNSW Australia Business School, Australia
Prof. Dr. Christos KOLLIAS	University of Thessaly, Greece
Prof. Dr. Danuše NERUDOVÁ	Mendel University in Brno, Czech Republic
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU	Yakın Doğu University, TRNC
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU	Osmangazi University, Turkey
Prof. Dr. Erich KIRCHLER	University of Vienna, Austria
Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS	Universitat de València, Spain
Prof. Dr. Jinyoung HWANG	Hannam University, South Korea
Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEİRA	IBFD, Netherland
Prof. Dr. John T. KING	Georgia Southern University, USA
Prof. Dr. Malcolm SAWYER	Leeds University, UK
Prof. Dr. Metin TAŞ	İstanbul Gedik University, Turkey
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya University, Turkey
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ University, Turkey
Prof. Dr. Robert W. McGEE	Fayetteville State University, USA
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ	University of Catania, Italia
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE	Adnan Menderes University, Turkey
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ	Anadolu University, Turkey
Prof. Dr. Selçuk İPEK	Çanakkale 18 Mart University, Turkey
Prof. Dr. Vito TANZI	International Monetary Fund, USA
Doç. Dr. Tamer BUDAK	İnönü University, Turkey
Doç. Dr. Tarık VURAL	Abant İzzet Baysal University, Turkey
Doç. Dr. Hilmi ÇOBAN	Gazi University, Turkey
Doç. Dr. Memduh ASLAN	Hasan Kalyoncu University, Turkey
Dr. Öğr. Üyesi Arman Zafer YALÇIN	Balıkesir University, Turkey
Dr. Öğr. Üyesi Sabri Sami TAN	Çanakkale 18 Mart University, Turkey

Sunuş

Maliye alanında yapılan çalışmaların tartışılması, değerlendirilmesi ve yayına dönüştürülmesini teşvik etmek için 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye (International Public Finance Conference / Turkey) ile birlikte başlatılan bazı seçme yazıların tanınmış ulusal bir yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta "Maliye Araştırmaları" serisi altında yayınlanması geleneğinin devamı olarak "Maliye Araştırmaları-2" kitabını hazırlamış bulunmaktayız

33. International Public Finance Conference / Turkey, 8-12 Mayıs 2018 tarihleri arasında Antalya-Kemer'de gerçekleştirilmiştir. Sempozyum, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İ.İ.B.F. Maliye Bölümünü tarafından organize edilmiştir. Her geçen yıl katılımın arttığı sempozyuma bu yıl 108 bildiri gönderilmiş, bunlardan 94 tanesi Sempozyum Bilim Kurulu tarafından kabul edilmiş ve sunulmuştur.

Sempozyuma bu yıl davetli konuşmacı olarak maliye alanında önde gelen bilim insanlarından Prof.Dr. Vito Tanzi ve Prof.Dr. Malcolm Sawyer katılmışlardır. Yabancı davetli konuşmacıların katılımı, 33. International Public Finance Conference / Turkey'in, ülkemizdeki akademisyen ve bürokratlar ile dünyanın çeşitli ülkelerindeki maliye bilimi insanlarını bir araya getirerek uluslararası düzeyde işbirliği ve bilgi paylaşımına zemin oluşturmayı ve evrensel bilgi üretimine katkı sağlama amacı açısından son derece olumlu olmuştur.

Bu kitap, sempozyumda sunulan ve sahiplerinin tercihleri çerçevesinde, ulusal bir yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta yer alması istenen bildirilerden yapılan değerlendirme sonucunda seçilen yazıları içermektedir. Kitapta yer alan yazılar kitap editörü tarafından gözden geçirilmiş, yazarlardan gerekli düzeltmeler istenmiş ve böylece yayına hazır hale getirilmiştir.

Kitabın yayınlanmasını gerçekleştiren Ekin Basım Yayın Dağıtım'ın sahibi Sn. Mehmet OYMAK ve kitabevi çalışanlarına teşekkür ederiz.

Maliye camiasına ve tüm okuyuculara yararlı olması dileğiyle…

Çanakkale, 2018

Prof. Dr. Selçuk İPEK

İ Ç İ N D E K İ L E R

BİRİNCİ KISIM
MALİYE TEORİSİ

Mali Yerelleşme ve Mali Özerklik Bakımından Türkiye'nin Durumu: OECD Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma 1
Önder ÇALCALI

Emlak Sahiplerinin Emlak Vergisine Bakışı: Sakarya Örneği 23
Hakan YAVUZ

Maliye Bilim İnsanlarının Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağı Hakkındaki Düşünceleri 37
Özgür Mustafa ÖMÜR, Uğur BELLİKLİ & Özlem TÜMER

Veraset ve İntikal Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerindekl Etkileri, Türkiye ve Belçika Karşılaştırması 57
Zinnur TUNÇ

Namık Kemal'in Yazılarında Tanzimat Dönemi Mali Sorunları 77
Selçuk İPEK, Rıdvan ENGİN & Semra TAŞ

İKİNCİ KISIM
MALİ HUKUK

Ekonomi ve Hukuk Bağlaminda Vergilerin Konumu ve Gümrük Vergilerinin Durumu 95
Nevzat SAYGILIOĞLU

Aktarılmış Kazanç Vergisi Uygulaması (Diverted Profit Tax) ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi 119
Şerif Emre GÖKÇAY & Altan RENÇBER

Mükellef Hakları Kavramının Vergi Yargısının İşlevleri, İlkeleri ve Bazı Özellikli Durumlar Bakımından Değerlendirilmesi 135
Engin HEPAKSAZ & Orçun AVCI

Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme 151
Betül HAYRULLAHOĞLU & Onur GÖK

Vergi Adaleti – Adil Vergi Sistemi 167
Yusuf KARAKOÇ

Vergi Ceza Yargısında Adalet Bakımından Bilirkişilik Uygulamalarında Karşılaşılan Durumlar 187
Funda KARAKOYUN

Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi 215
Serkan ACUNER

Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisini Belirleyen Faktörlerin Analizi 233
Özge ALTINSOY & Adnan GERÇEK

ÜÇÜNCÜ KISIM
MALİ İKTİSAT

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Otomobil Talebi Üzerine Etkisi 251
Osman Cenk KANCA

Türkiye'de Yoksullar Lehine Vergi Politikası 263
Kemal ÇELİK

Obezite ile Mücadelede Kamu Politikaları 283
Işıl AYAS & Naci Tolga SARUÇ

Kayıtdışı Ekonomi Bir "Devlet Başarısızlığı"dır 299
Güneri AKALIN

Sağlık Odaklı Küresel Kamu Özel Sektör İşbirlikleri 315
Burcu Gediz ORAL & Tuğba Arpazlı FAZLILAR

Eğitim Harcamaları Bakımından Türkiye ve AB Ülkelerinin Değerlendirilmesi: Kümeleme Analizi 337
Uğur UYĞUN & Fatih YARDIMCIOĞLU

DÖRDÜNCÜ KISIM
BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA

Yeni Kamu Maliyesi Bağlamında Kamu Bütçesi Yaklaşımları 359
Recep Emre ERİÇOK

Cumhurbaşkanı'nın Kanunları Geri Gönderme Yetkisinin İstisnası: Bütçe Kanunu 377
Hüseyin Güçlü ÇİÇEK & Süleyman DİKMEN

Türkiye'de Hesap Verebilirlik Mekanizması ile Kültür Arasındaki İlişki 399
Habip DEMİRHAN

BİRİNCİ KISIM

MALİYE TEORİSİ

Mali Yerelleşme ve Mali Özerklik Bakımından Türkiye'nin Durumu: OECD Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma[1]

Fiscal Decentralization and Fiscal Autonomy Respect to Turkey Status: A Comparison with OECD Countries

Önder ÇALCALI[2]

Abstract

It is possible for the fiscal decentralization based on the premise of "fiscal federalism" to have two main forms. The first one is"income-oriented fiscal decentralization", in which the administration of a number of taxes and similar public incomes are transferred to local governments, which brings more "fiscal autonomy". The second is "expenditure-oriented fiscal decentralization", which involves transfers / transfers from centralized taxes and other public revenue pools to local governments and which leave its spending authority to local governments. Like in many other countries, transfers are made in the form of income transfers to local governments from central government in Turkey. In Turkey in recent years, the share of these transfers within the total revenues of local governments has increased and is increasing steadily. In this context, local governments have become dependent on central government for income. In addition, the ratio of the total expenditures of the local government units in Turkey to the total expenditures of the public sector and the GDP has increased steadily. In other words, the level of fiscal decentralization in Turkey has recently increased. However, this increase is the "spending direction" fiscal decentralization increase provided by central transfers. There has been no increase in self-made income items that will increase the fiscal autonomy of local governments. In this study, the analysis of the situation of fiscal decentralization and fiscal autonomy of Turkey has been done and compared with the OECD countries, Consequently it has been concluded that it is located in many different points.

Key Words: Fiscal Decentralisation, Fiscal Autonomy

JEL Code: H71, H77

Özet

Temelleri "mali federalizm teorisi" ne dayanan mali yerelleşmenin iki ana formda kendini göstermesi mümkündür. Bunlardan ilki, bir takım vergi ve benzeri kamusal gelirlerin idaresinin yerel yönetimlere devri şeklinde gerçekleşen "gelir yönlü mali yerelleşme" dir ki, bu durum daha çok "mali özerkliği" beraberinde getirir. İkincisi ise, merkezde toplanan vergi ve diğer kamu gelirleri havuzundan

---

[1] Bu çalışma, yazarın Ankara Üniversitesi, SBE, Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalında kabul edilen "Mali Yerelleşme ve Yerel Vergi Geliri Performansı İlişkisi: Doğu Karadeniz Bölge Belediyeleri Üzerine Bir Uygulama" başlıklı doktora tez çalışmasından türetilmiştir. Ayrıca bu çalışmanın özeti, "Türkiye'nin Mali Yerelleşme ve Mali Özerklik Yapısının OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması" başlığıyla 33. Uluslararası Maliye Sempozyumunda yazar tarafından bildiri olarak sunulmuştur.

[2] Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, onder.calcali@erdogan.edu.tr

yerel yönetimlere aktarımlar / transferler yapılması ve bunların harcama yetkisinin yerel yönetimlere bırakılması şeklinde gerçekleşen "harcama yönlü mali yerelleşme" şeklindedir. Birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye'de de merkezi yönetimden yerel yönetimlere gelir aktarımları şeklinde transferler yapılmaktadır. Türkiye'de son yıllarda yerel yönetimlerin toplam gelirleri içerisindeki bu transferlerin payı artmıştır ve giderek daha da artmaktadır. Bu bağlamda, yerel yönetimler gelir bakımından merkezi yönetime bağımlı hale gelmişlerdir. Bunun yanında, Türkiye'de yerel yönetim birimleri toplam harcamalarının kamu kesimi toplam harcamalarına ve GSYİH' ye oranı da giderek artmıştır. Yani Türkiye'de mali yerelleşme düzeyi son dönemde artış göstermiştir. Ancak bu artış, merkezden yapılan transferlerle sağlanan "harcama yönlü" mali yerelleşme artışıdır. Yerel yönetimlerin mali özerkliklerini artıracak öz nitelikli gelir kalemlerinde bir artış olmamıştır. Bu çalışmada, Türkiye'nin söz konusu mali yerelleşme ve mali özerklik durumunun analizi yapılmış ve OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığında, birçok açıdan farklı noktalarda konumlandığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mali Yerelleşme, Mali Özerklik

JEL Kodu: H71, H77

1. Giriş

Mali yerelleşme, kamu mali kaynaklarının ve bunların idaresinin merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında paylaşımı yapılırken, yerel yönetimler lehine politikalar üretilmesini içeren bir süreci ifade etmektedir. Bu sürecin sonunda, ulusal düzeyli tam kamusal mallar[3] dışında kalan mal ve hizmetlerin, mali yönden gücü artırılan yerel yönetimlerce sunumu amaçlanmaktadır. Temelleri "mali federalizm teorisi"ne dayanan mali yerelleşmenin iki ana formda kendini göstermesi mümkündür. Bunlardan ilki, bir takım vergi ve benzeri kamusal gelirlerin idaresinin yerel yönetimlere devri (gelir yönlü mali yerelleşme); ikincisi de, merkezde toplanan vergi ve diğer kamu gelirleri havuzundan yerel yönetimlere aktarımlar/ transferler yapılması (harcama yönlü mali yerelleşme) şeklindedir.

Bölgesel ya da yerel nitelikli vergilerin idarelerinin yerele devri şeklinde gerçekleşen gelir yönlü bir mali yerelleşme süreci, yerel yönetimlerin "mali özerklik" derecelerini artırmaktadır. Çünkü genellikle bu durumda yerel birimler, gelirlerini elde etme, bunların harcama kararlarını verme ve gerektiğinde borçlanabilme konularında otonom bir yapıya sahip olmaktadırlar. Bu idealize edilen bir mali yerelleşme türüdür fakat bu uygulama, bazı çekinceleri ve olumsuz sonuçları beraberinde getirmektedir. Bunlardan birincisi, merkezi yönetimlerin siyasi kapsamda da değerlendirilebilecek vergileme yetkisini yerel yönetimlerle paylaşmak konusunda pek istekli olmamalarıdır. Bir diğeri de, bir çok nedene bağlı olarak yerel yönetim birimleri arasında mali imkan ve kapasite düzeylerinin oldukça farklılık gösterebilmesinden dolayı, yatay mali eşitsizlik sorununun ortaya çıkabilmesidir.

Dünya'da yüksek mali özerklik düzeyinde gerçekleşen mali yerelleşme uygulamaları sınırlı sayıda ülke için söz konusudur. Çoğu ülkede, yerel yönetimlere ihtiyaç duydukları gelirleri karşılamaları amacıyla merkezi yönetim tarafından belirli bir

[3] Ulusal düzeyli tam kamusal malların yanında, ölçek ekonomisine konu olan bazı mal ve hizmetlerin de merkezi yönetim tarafından sunulması uygun olacaktır.

yelpazede öz mali kaynak tahsis edilirken, bu kaynakların yetersiz kaldığı durumlarda eksik kalan kısım merkezi gelirlerden aktarılan transferlerle karşılanmaktadır. Bu durum ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Zira bazı ülkelerde toplam yerel gelir içerisinde öz gelirler oldukça yüksek ve merkezden alınan transferler düşük oranda kalırken; diğerlerinde, öz nitelikli gelirler düşük ve merkezden alınan transferler yüksek oran teşkil etmektedir. Türkiye ise bu ikinci gruba dahil ülkeler arasındadır.

Bu çalışmada, Türkiye'deki mali yerelleşme ve mali özerklik durumu detaylıca ele alınmış ve bunların OECD ülkeleri ile karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmada öncelikle, mali yerelleşme ve mali özerklik kavramları açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra Türkiye'nin mali yerelleşme durumu, yerel yönetimlerin vergilendirme yetkileri ve transfer sisteminin yapısı alt başlıklarıyla incelenmiştir. Ardından, ulaşılan tespitler harcama ve gelir yönlü olmak üzere OECD ülkeleri ile karşılaştırılmıştır. Çalışma elde edilen bulguların değerlendirildiği sonuç kısmı ile neticelendirilmiştir.

2. Mali Yerelleşme ve Mali Özerklik Kavramları

Mali yerelleşme[4], mali görev ve sorumlulukların merkezi yönetimden yerel yönetimlere aktarımını konu alan kurumsal mekanizma (Tanzi, 1995: 18; Neyaptı ve Bulut, 2011: 7) olarak tanımlanabilir. Owens ve Panella (1991: 13) mali yerelleşmeyi, yönetimler arası görev ve kaynak paylaşımında yerel yönetimlere bırakılan hizmet sorumluluklarının karşılanması için, yeterli düzeyde mali kaynağın yerel yönetimlere tahsis edilmesi olarak tasvir etmektedirler. Güner (2005: 220)'e göre ise mali yerelleşme, kamusal gelir kaynakları ile bu kaynakların harcanması sürecinde üstlenilecek sorumlulukların, yönetimler (merkezi ve yerel) tarafından belirlenmesi ve bölüşümü sürecinde, yerel yönetimlerin serbesti derecesi yüksek bir role sahip olmaları durumuyla açıklanabilir.

Mali yerelleşme, idareler arası mali sistemde değişikliğe gitmeyi ifade etmektedir. İdareler arası mali sistemdeki değişikliğin mali yerelleşme sayılabilmesi için değişikliğin yerel yönetimlerin mali yetki ve sorumluluklarında bir artışı da beraberinde getirmesi gerekmektedir (Falleti, 2004: 4). Mali yerelleşmede yerel yönetimlere yeni harcama ve gelir sorumlulukları verilebileceği gibi, mevcut harcamaları ve gelirleri üzerindeki yetki ve sorumlulukları da genişletilebilir. Gerçek bir mali yerelleşme süreci için gelir kaynaklarının harcama sorumluluklarına eşitlenmesinin gerekli koşul olduğu söylenebilir, dolayısıyla gelir ve harcama boyutunun birlikte ele alınması gerekmektedir.

Bir ülkedeki yerel yönetimlerin sahip oldukları mali kaynaklar kendi öz gelirleri olabileceği gibi; merkezi yönetim tarafından yerel yönetimlere aktarılan kaynaklar şeklinde de olabilir. Yerel yönetimlerin sahip oldukları kaynaklardan yaptıkları harcama miktarları ve bu konudaki yetki durumları da konunun diğer bir boyutunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede, bir yerel birimin gelirlerinin o yöredeki toplam kamu gelirlerine göre durumunu ele alan gelir yönlü analizin yanında; bir yerel birimdeki

[4] Mali yerelleşme ve mali özerklik kavramları, mali fedaralizm teorisi çerçevesinde ortaya konmuş olan kavramlardır ve mali federalizm teorisinin uygulanma aşamasını ifade ederler.

harcamaların o yöredeki toplam kamu harcamalarına göre durumunu ele alan harcama yönlü analiz de mali yerelleşmenin tespiti açısından gösterge niteliği taşıyabilir (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2012: 69).

Güner ve Yılmaz (2006: 4)'a göre, mali yerelleşme, kamu projelerinin planlanmasında karar alma mekanizmaları ve kamusal fonksiyonların yönetimine ilişkin yetkiler kümesinin de, merkezi yönetim ve onun kurumlarından yerel yönetimlere devretmeyi öngörür. Böylelikle, karar alma mekanizması ve karar alma yetkisine sahip olanların, hizmeti alan vatandaşlara ve onların denetimine yakınlaştırılması amaçlanmaktadır. Ancak bunu yaparken merkezi yönetimin oluşturacağı mekanizmaların hesap verilebilirliği kuvvetlendirmesi suretiyle, yerel yönetimlerin sorumlu harcama politikaları izlemelerini sağlaması ve yerel düzeyde sağlam mali süreçler oluşturmayı desteklemesi gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda ideal bir mali yerelleşmenin unsurları ve özellikleri gösterilmektedir.

Tablo 1: Mali Yerelleşmenin Unsurları ve Özellikleri

Unsur	**İstenilen (Beklenilen) Özellikler**
Temsil	İdari birimlerin seçimle belirlenmesi
Yöneticiler	Yerel olarak belirlenmiş
Harcama yetkisi	Harcama miktarının takdirinde yerel kontrol ve yetki
Bütçe	Yerel onaylama; yumuşak bütçe kısıtı
Gelir	Yeterli miktarda gelir ve bu gelirlerin elde edilmesinde önemli miktarda yerel yetki; vergileri ve oranlarını belirleyebilme
Yönetimler arası gelir paylaşımı	Şartsız ve formüle dayalı paylaşım
Yardımlar (Transferler)	Blok yardımlar, formüle ve diğer objektif kriterlere bağlı dağıtım; eşitleme
Borçlanma yetkisi	Geniş borçlanma yetkisi; yumuşak bütçe kısıtı

Kaynak: Bahl &Martinez-Vazquez, 2006: 21

Tablo 1'den de görüleceği üzere, mali yerelleşmenin birçok unsuru vardır. Bunlar, yerel demokrasinin varlığından borçlanma yetkisine kadar geniş bir alana yayılmaktadır. Bu unsurların mali yerelleşmeye yol açabilmeleri için de, bir takım özellikleri bünyelerinde barındırmalarının gerekli olduğu görülmektedir.

Mali yerelleşme ve mali özerklik[5] kavramlarının içeriği birbirine oldukça yakındır. İki kavram arasında bazı anlam farklılıkları olabilir. Buna göre, Mali özerklik, merkezi yönetimden yerel yönetimlere ya da federal devletlerden federe devletlere daha radikal denebilecek mali güç ve yetki devrini anlatırken; mali yerelleşme ise, daha çok bir süreçtir ve mali özerklik olgusuna göre daha yumuşak bir mali güç ve yetki

[5] Kavramsal olarak bakıldığında özerklik: Bir grup, örgüt, kurum ya da kişinin kendi kararlarını alıp bunları dış yönlendirme ya da müdahaleden etkilenmeden uygulamaya geçirebilmesidir. Özerklik kavramı, Latince autos (kendi kendini) ve nomos (yönetme, kuralını koyma) sözcüklerinden türetilmiştir (Goldsmith, 1995 ve Mele, 2001'den aktaran, Ulusoy ve Akdemir, 2009: 261). Bu kelime yerine "otonomi" kelimesi de kullanılabilmektedir. TDK Sözlüğü, http://www.tdk.gov.tr/ index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1= veritbn&kelimesec=252719, Erişim: 06.04.2015

aktarımını ifade etmektedir (Prud'homme, 1991: 189). Yılmaz ve Bağlı (2011: 5)'ya göre, mali özerklik, mali yerelleşme düzeyini ortaya koyan bir gösterge niteliğindedir.

Yerel özerklik: Yerel yönetimlerin, merkezi yönetimin (federal yapılı ülkelerde, merkezi yönetimin yanında bölgesel yönetimlerin) ya da onun yereldeki temsilcilerinin müdahalesine maruz kalmaksızın, kendi görev bölgelerinde serbestçe karar alıp bunları uygulayabilme yetkisine sahip olmaları durumudur (Keleş, 1998: 257). Mali özerklik ise, özerk yapılı kurum ve kuruluşların, kendine ait mal varlığı ve gelir kaynaklarının olmasını, ayrıca bu kaynakları yine kendi karar organlarının alacağı kararlar marifetiyle harcayabilmelerini ifade eder (Keleş, 2012: 54; Tortop, 1996: 48). Ancak, Türkoğlu (2009: 191)'na göre özerklik, tamamen bağımsız olma anlamına gelmeyeceğinden, özerk nitelik taşıyan yerel yönetim birimlerinin merkezi yönetim tarafından çeşitli yönlerden kanunlar çerçevesinde denetlenmesini gerektirir. Bu sebeple, yerel yönetim birimlerinin mali konulardaki yetkilerini, anayasa ve ona uygun olarak çıkarılan kanunların çizdiği sınırlar dahilinde kullanabilmeleri mümkün olmaktadır. Sahip olunan mali imkanlar ve yetkiler ayrı bir bütçe, seçilmiş karar ve yürütme organları marifetiyle kullanılmaktadır.

Pratchett (2004: 361)'e göre mali özerklik, bütün süreçlerinde söz sahibi olunan "öz" gelirlerin artırılabilmesinin yanında, bunların harcama alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirme yetkisinin kullanılmasının sonucu olarak, yöre halkının tercihlerine göre hizmet üretebilmeyi birlikte kapsamaktadır. Mali özerklik, yerel yönetimlerin vergiler konusunda sahip olduğu oran, matrah ve miktar belirleme gibi yetkilerin harç ve ücretler konusunda da geçerli olmasını; bunun yanında ilgili yerel birimin ihtiyaç duyması halinde, kendi karar organları eliyle borçlanabilme otonomisinin varlığını gerektirmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2009: 264).

Genel bir değerlendirme olarak, mali özerkliğin mali yerelleşmeye göre daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Mali anlamda özerk yerel birimlerin, bazı konularda (örn: yerel vergilerin matrah ve oranını belirleme vb), merkezi yönetim gibi geniş yetkilere sahip olabilmeleri söz konusu iken; mali yerelleşmenin sağlanması için, merkezi yönetimler tarafından yerel yönetimlere ihtiyaçları oranında yardım (transfer) yapılması yeterli olabilmektedir. Bununla birlikte, bu iki kavramın birbirinin yerine kullanılmasının fazla sakıncalı olmayacağı da söylenebilir.

3. Türkiye'nin Mali Yerelleşme Yapısı

3. 1. Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkileri

Ülkemizde 1924 Anayasası'nın kabulünden kısa süre önce, 26 Şubat 1924'te kabul edilen 423 sayılı "Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu" ile bir takım vergi ve resimleri tahsil etme yetkisi yanında, ilgili vergi ve resimlerin miktarlarını belirleme yetkisi de belediyelere verilmiştir (Çağan,1982: 55).Bu kanunun amacı, belediyelerin öz gelirler bakımından güçlendirilmesidir. Bu kanunda, temettü vergisine[6] % 25'i

[6] Temettü: kâr etmek, fayda görmek anlamına gelmektedir. Temettü vergisi, tüccar ve esnafın yıllık gelirlerinden yüzde hesabıyla (%3 oranında) alınmış olunan bir vergidir. Şahin, H., (2013), "Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi", Cumhuriyet Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, V. 37/1, s. 52

aşmayacak şekilde belediyeler tarafından munzam pay eklenmesi yetkisi ile birlikte, bina vergisinin ¼ payı ve temizlik ve aydınlatma vergisini munzam vergi şeklinde tahsil yetkisinin belediyelere verilmesi hükmü yer almaktadır[7]. 03.04.1930 tarihinde kabul edilen 1530 sayılı Belediye Kanunu ile yeni bazı vergi ve harçların da tahsilinin belediyelerce yapılacağı hükme bağlanmıştır (Çağan, 1982: 55; Öz, 2012: 69). Uygulamaya devam olunan 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu, 09.07.1948 tarihinde çıkarılan 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nu ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni kanun ile birlikte, belediyelerin tahsiline bırakılan gelir kalemi sayısı 44'e çıkmıştır (Nadaroğlu, 2001: 326). 1924 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesi[8] benimsenmiş olmasına rağmen, 5237 sayılı Kanun'un bazı maddelerinde çeşitli vergi, resim ve harçların miktarlarının belirlenme yetkisi belediye meclislerine bırakılmıştır[9] (Öz, 2012: 70). 5237 sayılı kanun yürürlükte iken uygulanmaya başlanan 1961 Anayasası'nın 61. Maddesinin 1. Fıkrasında: "…vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur" denilerek, yeni anayasada da vergilemede kanunilik ilkesi tekrarlanmıştır. Bununla birlikte 5237 sayılı Kanun, 1981 yılında çıkarılan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar uygulanmıştır.

1982 Anayasa'sının 73. Maddesinde (1961 Anayasası'n da olduğu gibi), vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hükmü tekrarlanarak, "kanunilik ilkesi" korunmuştur. Aynı maddenin devamında, bu yetkinin kanunun belirlediği sınırlar dahilinde bakanlar kurulu tarafından kullanılabileceği yinelenmiştir. Buna göre, başta belediyeler olmak üzere yerel yönetim birimlerinin vergiler üzerinde konu, matrah ve oran belirleme ve bunlar üzerinde değişikliğe gitme yetkileri yoktur. Yerel yönetim birimleri ancak kendilerine bırakılan vergilerin tarhı, tahakkuku ve tahsili gibi idari konularda yetki sahibi olabileceklerdir. Ancak, 1 Temmuz 1981 yılında yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu' nun 96. Maddesinin B Fıkrasında, bazı vergi ve harçların maktu tarifelerinde, kanunun çizdiği sınırlar içerisinde, değişikliğe gitme yetkisi belediyelerin meclislerine bırakılmış ve bu yetki uzun bir süre uygulanmıştır. Söz konusu kanun hükmünün belediye meclislerine verdiği bu yetki, Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık taşıdığı gerekçe gösterilerek Anayasa Mahkemesi tarafından 2011 yılında[10] iptal edilmiştir[11]. Ancak, yine 2464 sayılı Kanun'un 60. Maddesinde yer alan "Hafta Sonu Çalışma Ruhsat Harcı" nın tarifesini belirleme yetkisinin belediye meclislerine bırakılması hükmü, Anayasa

---

[7] Bkz.https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200423.pdf, Erişim: 29.07.2016. Ayrıca, kanunun belirlediği tavanı aşmamak şartıyla, belediyelerin mücavir alanlanları dahilinde tüketilen akaryakıtlar üzerinden, belediye meclisleri "İstihlak Resmi" alınmasına karar verebileceklerdir (Küsmenoğlu: 2010:308'den aktaran Öz, 2012: 69).

[8] 491 sayılı 1924 Anayasası (Teşkilatı Esasiye Kanunu) Madde: 85/1 http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/mevzuat/anayasalar/1924.html, (Erişim: 19.08.2016)

[9] Bunlara örnek olarak: Telefon ve haberleşme ücretlerine % 20 oranında belediyeler için (munzam) pay eklenmesi; kiraya verilen bina sahiplerinden kira gelirinin % 5'i kadar temizletme ve aydınlatma resmi alınması; imar planları katılım payının, kara taşıtları resmiminin, eğlence yeri açma harcının ve akaryakıt resminin vb. belediye meclisleri tarafından belirlenecek olmaları verilebilir (Öz, 2012: 70). Detaylı bilgi için bkz. http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6953.pdf, Erişim: 02.08.2016

[10] 29.12.2011 tarihli karar. Karar No: E.2010/62, K.2011/175

[11] 11.06.2013 tarihinde 28674 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6487 sayılı Kanun ile söz konusu bu yetkiler Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Mahkemesi'nin 10.04.2013 tarihinde aldığı karar ile Anayasaya aykırı bulunmamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin aldığı bu kararın gerekçesinde: Bazı vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda, yerel yönetimlere tarife değişikliği yapabilme yetkisi verilmesinin, kanunların çizdiği sınırlar içerisinde kalınması şartıyla, yasama yetkisinin devri anlamına gelmeyeceği ileri sürülerek, Anayasa'ya aykırılık taşımadığı belirtilmiştir.[12]

Aşağıdaki tabloda, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda yer alan vergi ve vergi dışı gelirlerin belirlenme yöntemleri gösterilmektedir

Tablo 1: Vergi, Harç ve Harcamalara Katılma Paylarının Belediye Kanunu'na Göre Belirlenme Yöntemleri

Türü	Belirlenme Yöntemi
İlan ve reklam vergisi (md. 12-16)	Bakanlar Kurulu Kararı
Eğlence vergisi (md. 17-22)	Bakanlar Kurulu Kararı
Haberleşme vergisi (md. 29-33)	Yasada %1 olarak belirlenmiştir
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi (md. 34-39)	Yasada (% 1 ile % 5) belirlenmiş
Yangın ve sigorta vergisi (md. 40-44)	Yasa % 10 olarak belirlenmiştir
Çevre temizlik vergisi (mük. md. 44)	Bakanlar Kurulu Kararı
İşgal harcı (md. 52-57)	Bakanlar Kurulu Kararı
Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı (md. 58-62)	Bakanlar Kurulu Kararı
Kaynak suları harcı (md. 63-66)	Bakanlar Kurulu Kararı
Tellallık harcı (md. 67-71)	% 2 (100 TL'yi aşan satışlarda aşan kısım için nispet % 1'dir
Hayvan kesimi ve muayene harcı (md. 72-75)	Bakanlar Kurulu Kararı
Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı (md. 76- 78)	Bakanlar Kurulu Kararı
Bina inşaat harcı (ek md. 1-6)	Bakanlar Kurulu Kararı
Kayıt ve suret harcı (md. 79)	Bakanlar Kurulu Kararı
İmar ile ilgili harçlar (md. 80)	Bakanlar Kurulu Kararı
İşyeri açma izni harcı (md. 81)	Bakanlar Kurulu Kararı
Muayene, ruhsat ve rapor harcı (md. 82)	Bakanlar Kurulu Kararı
Sağlık belgesi harcı (md. 83)	Bakanlar Kurulu Kararı
Yol harcamalarına katılma payı (md. 86)	Vergi değerinin % 2'sini geçemez.
Kanalizasyon harcamalarına katılma payı (md. 87)	Vergi değerinin % 2'sini geçemez.
Su tesisleri harcamalarına katılma payı (md. 88)	Vergi değerinin % 2'sini geçemez.

Kaynak: Yakar ve Gündüz, 2014: 129

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68. Maddesinde, belediyelerin borçlanabileceği ve tahvil ihraç edebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre belediyelere, görev ve sorumlulukları doğrultusunda sahip oldukları kaynakların yetersiz kalması durumunda, kanunda belirtilen esaslara göre dış kaynak temin edebilmeleri imkanı sağlanmıştır. Benzer hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 51 maddesinde yer almaktadır. 5302 sayılı Kanun'da yer alan ilgili maddeye göre, il özel idareleri de ihtiyaç duyduklarında, yine belirtilen esaslara göre tahvil ihraç edebilecek veya borçlanma yoluna gidebileceklerdir.

[12] 10.04.2013 tarihli karar. Karar no:, E.2012/158, K.2013/55

3. 2. Türkiye'de Uygulanan Transfer Sisteminin Yapısı

Türkiye'de yerel yönetim birimlerinin gelirleri üç ana kaynağa ayrılabilir. Bunlardan birincisi toplanmasında, bütçeleştirilmesinde ve harcanmasında yerel yönetim birimlerinin tamamen kontrol sahibi oldukları öz gelirleri; ikincisi merkezi idare vergi gelirlerinden aldıkları paylar[13]; üçüncüsü de çeşitli kamu kurumları ve özel kuruluşlardan alınan yardımlardır. Yerel yönetimlerin merkezi idare vergi gelirlerinden aldıkları paylar, gelir paylaşımı olarak değerlendirilse de teorik anlamda transfer niteliği taşımaktadırlar. Türkiye'de yerel yönetimlerin toplam gelirlerinin yarısından fazlasını bu transferlerden sağlanan gelirler oluşturmaktadır. Bu kapsamda, yerel gelirler içerisinde merkezi yönetim bütçesi transferleri yaklaşık % 35'lik[14] bir paya sahipken, diğer transferlerden sağlanan geliler ise yaklaşık % 17 seviyesindedir (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2012: 248). Gelişmişlik düzeyi düşük ve dolayısıyla da öz geliri sınırlı olan yerel birimler ise merkezi transferlere daha fazla bağımlı durumdadırlar.

1982 Anayasası'nın 127. Maddesinde: "Mahalli idarelere görevleriyle orantılı gelir kaynakları sağlanır." hükmü yer almaktadır. Sınırlı gelir kaynaklarına sahip olan yerel yönetim birimlerinin ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak Türkiye'de, tüm belediyeler ve il özel idarelerinin yanında büyükşehir belediyelerine de merkezi yönetimden önemli mali aktarımlar yapılmaktadır. Bu aktarımlar "şartsız (koşulsuz) transferler" şeklindedir. 6360 sayılı Kanun (M. 25) ile Türkiye'de idareler arası mali transfer sistemini düzenleyen 5779 sayılı Kanun[15]'da birçok değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle birlikte, büyükşehir belediyeleri sınırları içinde tahsil edilen genel bütçe vergi gelirlerinden[16] büyükşehir belediyelerine aktarılacak payın oranı % 5'ten % 6'ya çıkarılmıştır. Yine, büyükşehir ilçe belediyelerine verilmek üzere genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan payın oranı % 2,50'den % 4,50'ye çıkarılmıştır. Bu payların dağıtımında başvurulan nüfus kriterinin yanına, "yüzölçümü" kriteri de eklenmiştir. Yasanın büyükşehir sınırlarını genişleten düzenlemesi düşünüldüğünde, mali yardımlardaki bu oran artışlarını büyükşehirlerde yaşanacak nüfus ölçeği ve alansal büyümenin ortaya çıkaracağı ek hizmet maliyetlerini finanse etmeye yönelik girişim olarak görmek mümkündür.

Büyükşehir ilçe belediyelerine genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan % 4,50'lik payın % 30'unun ilçe belediyesinin bağlı olduğu büyükşehir belediyelerine verilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde tahsil

---

[13] Merkezi idare vergi gelirlerinden ayrılan payların, yerel yönetimler arasında dağıtım kriterleri 5779 sayılı Kanun (Madde: 6)'da belirtilmiştir. Bu sayede de, söz konusu payların dağıtım sürecinde siyasi tercihlerin bir kriter olarak alınması ihtimali engellenerek, başta belediyeler olmak üzere, kimi yerel yönetim birimlerinin kayırılmasının yolu kapatılmıştır (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2012: 239).

[14] Bu rakamlar 2008 yılına aittir. Belediyelerin toplam gelirleri içinde merkezi bütçe payı % 55 seviyesinde iken, İl Özel İdareleri için ise bu oran % 65'e kadar yükselmektedir (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2012: 254).

[15] 5779 sayılı "İl Özel İdareleri ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun" 15.07.2008 tarihinde 26937 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

[16] 5779 sayılı Kanunun 2. Maddesine göre bu gelirler, 6/6/2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (I) sayılı listesinde yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç tutulmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içerisinde tahsil edilen genel bütçe vergi gelirleri toplamından oluşmaktadır (5779 sayılı Kanun Madde: 4).

edilen genel bütçeye dahil vergi gelirleri toplamının % 6'sının da büyükşehir belediyeleri arasında dağıtımı şu şekilde yapılmaktadır:

- % 60'ı doğrudan tahsilatın yapıldığı büyükşehir belediyesine,

- Kalan % 40'a tekabül eden kısmın % 70'i büyükşehir nüfusuna,

- Kalan % 40'a tekabül eden kısmın % 30'u yüzölçümüne göre büyükşehir belediyeleri arasında dağıtılmaktadır.

Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan % 4,50'lik büyükşehir ilçe belediyeleri payının büyükşehir belediyesine ayrılacak % 30'luk pay çıkarıldıktan sonra kalan miktarın dağıtımı[17]:

- % 90'ı ilçelerin nüfusuna

- % 10'u ilçelerin yüzölçümüne göre yapılmaktadır.

6360 sayılı Kanun ile büyükşehirlerde yer alan il özel idareleri kapatılmış, geriye kalan 51 ildeki il özel idareleri için genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay, 6360 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası % 1,15'ten % 0,5'e düşürülmüştür. Söz konusu bu payın il özel idareleri arasındaki tahsis esaslarında ise değişikliğe gidilmemiştir. Bu payın dağıtımında; İl nüfusu, il yüzölçümü, il köy sayısı, kırsal alan nüfusu ve ilin gelişmişlik endeks değerine ilişkin kriterler esas alınmaya devam edilmektedir. Buna göre % 0,5'lik payın: % 50'si illerin nüfusuna; % 10'u illerin yüzölçümüne; % 10'u illerin köy sayısına; % 15'i illerin kırsal alan nüfusuna ve % 15'i de illerin gelişmişlik endeks değerine göre dağıtılmaya devam edilmektedir.

Daha önce, genel bütçe vergi gelirlerinden büyükşehir dışındaki il, ilçe ve belde belediyelerine aktarılacak pay % 2,85 iken, 6360 sayılı Kanun ile 5779 sayılı Kanun' da yapılan değişiklik sonucu bu oran % 1,50'ye düşürülmüştür. Ayrılacak bu payın belediyeler arasında dağıtımı: % 80'i belediyelerin nüfusuna; % 20'i gelişmişlik endeks değerine göre İl Bank tarafından yapılacaktır. Söz konusu payın gelişmişlik endeksine göre paylaştırılacak kısmının dağıtım kriterlerinde bazı değişikliklere gidilmiştir. Bu değişiklikler:[18]

-İl belediyeleri, gelişmişlik endeks katsayısına göre en az gelişmiş olandan, en çok gelişmiş olana doğru ve "eşit nüfus" içeren biçimde 5 gruba ayrılmaktadır.

-Gelişmişlik endeksi kriter alınarak dağıtılacak kısım için Kalkınma Bakanlığı'nın verileri esas alınacaktır.

-Endeksin kullanımında beldeler için bağlı bulundukları ilçenin sahip olduğu endeks değeri dikkate alınacaktır.

-Gelişmişlik endeksine göre ayrılan % 20'lik payın; % 23'ü birinci gruba, % 21'i ikinci gruba, % 20'si üçüncü gruba, % 19'u dördüncü gruba ve % 17'si beşinci gruba verilecektir. Her gruba ilişkin dağılım, grup içindeki belediyelerin nüfuslarına göre gerçekleşecektir.

[17] 5779 sayılı Kanun, Madde: 5

[18] 5759 Sayılı Kanun' nun 5. Maddesinde, 6360 Sayılı Kanun' un 26. Maddesi ile yapılan değişiklik.

Gruplandırmanın eşit sayıda belediyeden, eşit sayıda nüfus içeren belediye şeklinde değiştirilmesi sonucu, her bir grupta bulunan belediyelere daha adil ve eşite yakın bir paylaşım yapma imkanı sağlanmış olunmaktadır[19].

Aşağıdaki tabloda il özel idareleri ve belediyelerin genel bütçe vergi gelirlerinden aldıkları paylar ve bunların dağıtım kriterleri özetlenmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de İl Özel İdareleri ve Belediyelerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GBVG) Payları ve Dağıtım Kriterleri

İl Özel İdareleri	Büyükşehir Dışı Belediyeler	Büyükşehir Belediyeleri	Büyükşehir İlçe Belediyeleri
GBVG' nin % 0,5'i il özel idareleri için ayrılmaktadır. Bu payın: - % 50'si illerin nüfusu, - %10'u illerin yüzölçümü, - % 10'u illerin köy sayısı, - % 15'i illerin kırsal alan nüfusu, - % 15'i illerin gelişmişlik endeksine göre dağıtılmaktadır.	GBVG'nin % 1,50'si büyükşehir dışındaki belediyeler için ayrılmaktadır. Bu payın; - % 80'i nüfus easına, - %20'si gelişmişlik endeksine göre büyükşehir sınırları dışındaki belediyelere dağıtılmaktadır.	Büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde tahsil edilecek genel bütçe vergi gelirlerinin % 6'sı büyükşehir belediyeleri arasında: - % 60'ı doğrudan ilgili büyükşehir belediyesine, - kalan % 40'a tekabül eden kısmın % 70'i büyükşehir nüfusuna, - kalan % 40'a tekabül eden kısmın % 30'u yüzölçümüne göre büyükşehir belediyeleri arasında dağıtılmaktadır.	GBVG'nin % 4,50'si büyükşehir sınırları içindeki ilçe belediyeleri için ayrılmaktadır. Bu payın; - % 30'u bağlı olunan büyükşehir belediyesine, - % 70'ibüyükşehir ilçe belediyelerine aktarılmaktadır. Kalan % 70' lik payın: - % 90'ı nüfus esasına göre, - % 10'u yüzölçümüne göre büyükşehir ilçe belediyeleri arasında dağıtılmaktadır.

Nüfusu 10.000'in altında olan belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden "denkleştirme ödeneği" adı altında ikinci bir ödeme yapılması hususunda 5779 sayılı Kanun'da var olan düzenlenme, 6360 sayılı Kanun ile revize edilmiştir. Buna göre, kesinleşmiş en son genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamının % 0,1'i Maliye Bakanlığı bütçesine konulacaktır. Bu pay iki eşit taksit halinde mart ve temmuz aylarında İl Bank hesabına aktarılacaktır. Söz konusu payın % 65'i eşit şekilde, geri kalan % 35'i ise nüfus esasına göre söz konusu belediyeler arasında dağıtılacaktır[20].

6360 sayılı Kanun ile büyükşehirlerde kurulan "Yatırım İzleme ve Koordinasyon Merkezleri" ne görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri amacıyla, genel bütçe vergi gelirleri toplamının % 0,25'i oranında pay ayrılacaktır. Ayrılacak bu payın % 60'ı

[19] 2013 verilerine göre, değişiklik öncesi, 2.142.439 nüfusun bulunduğu 1.Grup, kişi başı aylık 14,5 TL pay almaktayken; 14.856.774 nüfusun bulunduğu 5.Grupkişi başı aylık 1,5 TL almaktaydı. Değişiklik sonrası, 5.588.522 nüfusun bulunduğu 1. Grup kişi başı aylık 5,6TL alırken; 5.767.145 nüfusun bulunduğu 5. Grup isekişi başı aylık 4 TL almaktadır.http://www.tbb.gov.tr/basin-ve-yayin/haberler/yeni-gelismislikendeksi-pay-dagitimi erişim: 21.08.2016

[20] Değişiklik öncesi düzenleme: "Kesinleşmiş en son genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamının %0,1' inin % 60'ı nüfusu 5000'e kadar olan belediyelere, % 40'ı nüfusu 5001-9999 arasında olan belediyelere eşit şekilde dağıtılır" şeklinde idi.

eşit olarak doğrudan, % 40'ı ise nüfus esasına göre Mali Bakanlığı tarafından bahse konu merkezler arasında dağıtılacaktır. Her bir merkeze ayrılan payın % 75'i valiliklere, % 25'i ise kaymakamlıklara verilecektir. Kaymakamlıklara verilecek payın % 60'ı ilçe sayısına, % 40'ı ise ilgili ilçelerin nüfusuna göre belirlenecektir.

Koyuncu (2012), 2011 yılına ait verileri 6360 sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenlemeye uyarlamakta ve bunun sonucunda da, merkezi yönetimden yerel yönetim birimlerine aktarılan payların, il özel idareleri ve belediyelerin toplam bütçe gelirleri içindeki sahip olduğu oranın % 48'den % 54'e çıktığını, GSYİH içindeki oranının ise % 1,93'ten % 2,20'ye yükseldiğini belirtmektedir. Bunun sonucunda payların toplamında, oran olarak % 12 ve miktar olarak ta 3,1 milyar TL'lik bir artış yaşandığını ifade etmektedir. Buradan hareketle, yapılan yeni düzenlemeler sonucunda yerel yönetim paylarında yaşanan bu artışın, genel olarak yerel yönetimleri gelir bakımından güçlendireceği söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda, Türkiye'de genel bütçe vergi gelirlerinden alınan payların yerel yönetimlerin toplam gelirlerine oranları gösterilmektedir.

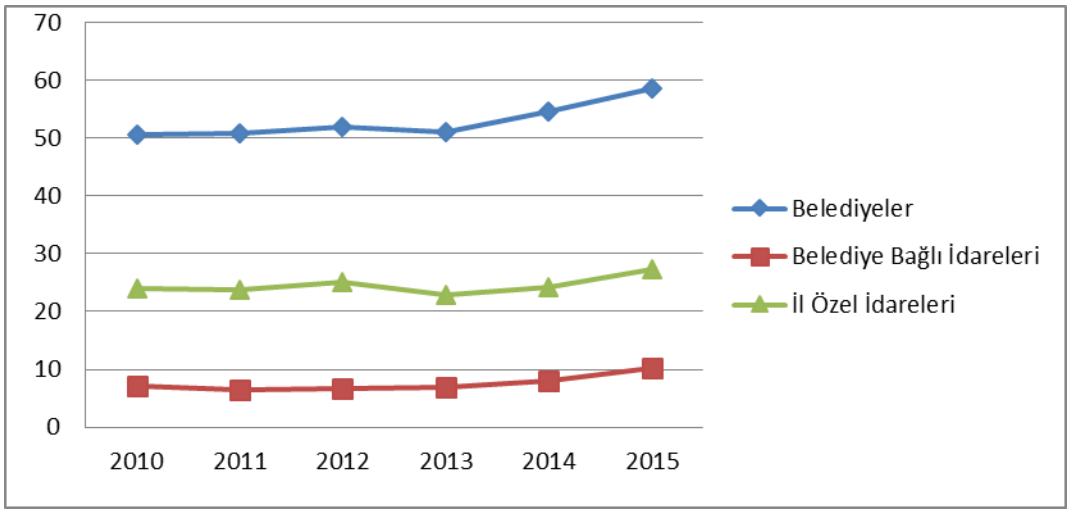
Tablo 2: Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GBVG)'nden Alınan Payların Yerel Yönetimlerin Toplam Gelirlerine Oranı (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Belediyeler	50,63	50,91	51,94	51,12	54,54	58,59
Belediye Bağlı İdareleri	7,05	6,47	6,57	6,79	8,09	10,28
İl Özel İdareleri[21]	24,01	23,78	25,07	22,79	24,19	27,28
Mahalli İdare Birlikleri	0,51	0,14	0,44	0,16	0,15	0,09
TOPLAM	**37,72**	**38,06**	**38,93**	**38,12**	**42,65**	**47,34**

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri ve Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genel Faaliyet Raporları verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır

[21] İl özel idarelerine, kanunların öngördüğü şekilde, merkezi yönetim bütçesine dahil bazı idarelerin gelirlerinden bağış ve yardımlar adı altında gelir aktarımları yapılmaktadır. Bu aktarımlar, il özel idarelerinin gelirlerinin yaklaşık % 65-70' ini oluşturmaktadır (http://www.migm.gov.tr/yayinlar). Bu gelir kalemi ile GBVG' den alınan paylar birlikte dikkate alındığında, söz konusu oran % 90' ın üzerine çıkmaktadır.

Grafik 1: Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GBVG)'nden Alınan Payların Yerel Yönetimlerin Toplam Gelirlerine Oranı (%)



Tablo 4 incelendiğinde, merkezi yönetimin genel bütçe vergi gelirlerinden yerel yönetimlere yaptığı gelir aktarımlarının, yerel yönetimlerin toplam gelirleri içindeki payı son beş yılda % 10'dan fazla artarak, % 37 seviyesinden, % 47 seviyesine çıktığı görülmektedir. Bu artış içerinde en büyük pay sahibi belediyelerdir. Öyle ki, 2015 yılına göre, belediyelerin toplam gelirlerinin yaklaşık % 58'i merkezi yardımlardan oluşmaktadır. Bu oranların yüksekliği ve gittikçe de artıyor olmaları, başta belediyeler olmak üzere Türkiye'de yerel yönetimlerin gelir yönlü mali otonomilerinin azalmakta olduğunu göstermektedir.

4. Türkiye'deki Mali Yerelleşme ve Mali Özerklik Derecesi ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması

Kamusal hizmetlerin hangisinin yerel, hangisinin ulusal ölçekte değerlendirileceği meselesi maliye teorisinin önemli bir sorunsalıdır. Merkezi yönetim tarafından sunulması etkinlik oluşturmayacak birçok yerel nitelikli kamusal malın, yerel yönetim birimlerince sunumunun bir gereklilik halini aldığı günümüzde, yerel yönetimlerin bu hizmetlerin arzı için gerekli finansman kaynaklarını nasıl sağlayacakları da büyük önem taşımaktadır (Ergen, 2015: 387). Bu bağlamda, yerel yönetimlerin hangi görev ve sorumluluklara sahip olacakları sorusu kadar, bunlar için yeterli mali kaynağa sahipler mi sorusu da aynı derecede önem taşımaktadır.

Türkiye'de yerel yönetimlerin harcama sorumlulukları ile gelir olanaklarının dengeli bir yapı arz etmediği genel bir kabuldür. Bu bağlamda, yerel yönetimlerin harcama sorumluluklarına göre öz gelirleri sınırlı ve yetersiz kaldığı için, duyulan gelir ihtiyacı merkezden yapılan gelir aktarımlarıyla (transferlerle) karşılanmaktadır. Söz konusu bu transferlerle birlikte yerel yönetimlerin yaptıkları harcama toplamlarının, genel yönetim harcamaları ve milli hasıla içerindeki payı son yıllarda artış göstermiştir. Bu bağlamda Türkiye'deki harcama ve gelir yönlü mali yerelleşmenin durumunu incelemek önem arz etmektedir.

4.1. Harcama Yönünden

Türkiye'de son yıllarda, genel yönetim kapsamında yer alan kurumlar arasında harcama düzeyleri reel olarak en fazla artış gösteren kurumlar arasında yerel yönetim birimleri de yer almaktadır. Faiz giderleri dikkate alınmadan yapılan hesaplamayla, yerel yönetim harcamaları toplamının genel yönetim harcamaları içindeki payı 2005 yılında yüzde 11,7 seviyesinde iken (Emil ve Yılmaz 2012: 4), 2013 yılında yüzde 13,7 seviyesine çıkmıştır (Ilıman ve Tekeli, 2015: 179).

Aşağıdaki tabloda, Türkiye'deki yerel yönetimlerin harcamalarının son yıllardaki gelişimi verilmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Harcamaları (1000TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Belediyeler[22]	34.474.935	41.132.755	46.988.113	59.964.440	63.266.220	73.756.957
Belediye Bağlı İdareleri	7.730.938	8.463.086	9.527.802	11.537.832	13.635.014	17.958.472
İl Özel İdareleri	8.652.767	10.216.828	11.517.481	14.973.608	6.840.846	7.571.107
Mahalli İdare Birlikleri	2.294.549	2.694.867	2.714.271	3.225.444	1.670.483	2.306.146
Toplam Yerel Harcama	**52.226.305**	**61.011.336**	**69.298.699**	**87.589.594**	**84.172.983**	**99.659.563**
Toplam Yerel Harcama / Kamu Kesimi Top. Har.	12,35	12,78	12,59	13,74	11,99	12,95

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri ve Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genel Faaliyet Raporları verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır

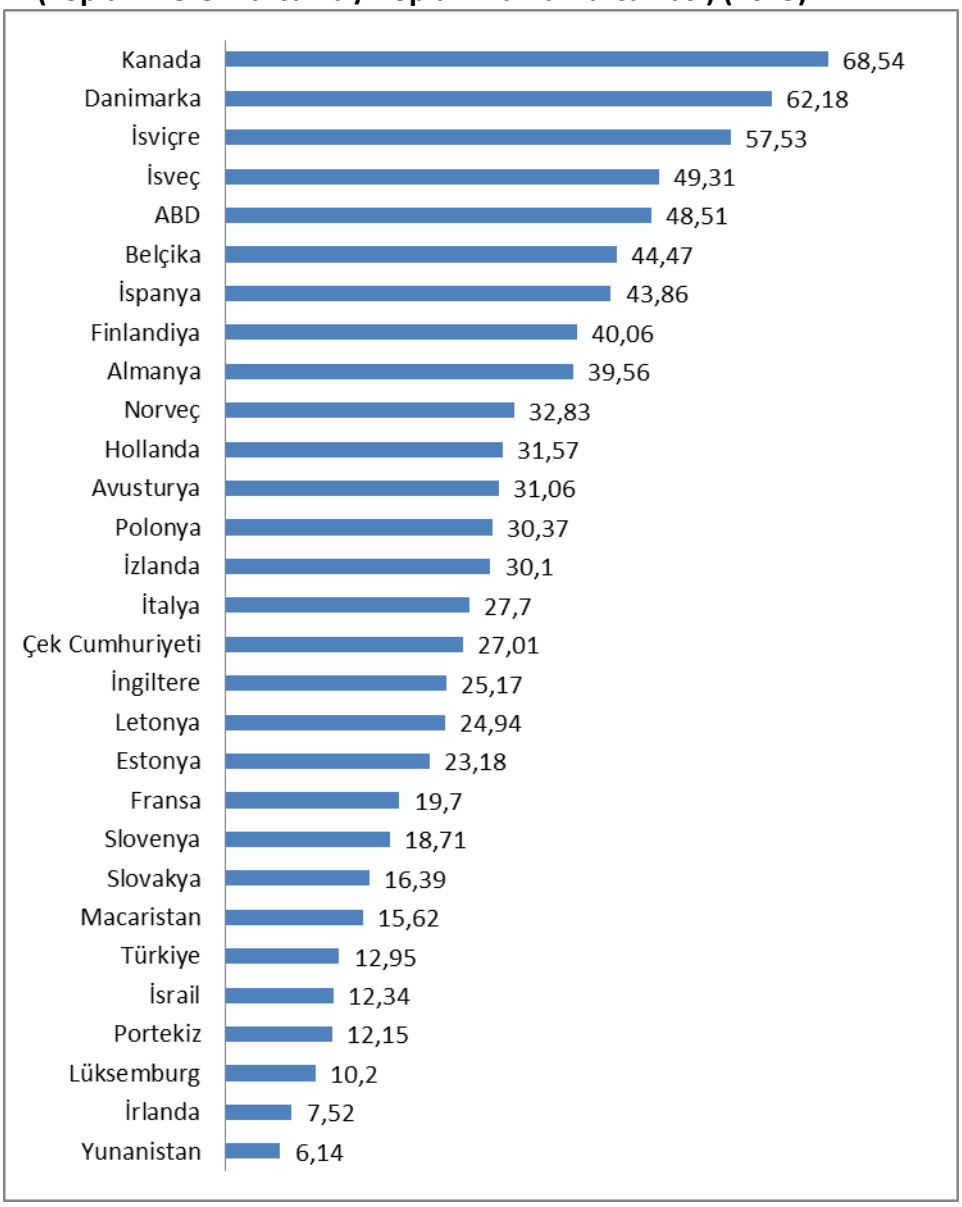
Tabloya 5'e göre, yerel yönetimlerin toplam harcamaları 2010'dan 2015'e, cari fiyatlarla, yaklaşık iki kat artmıştır. İl özel idareleri ve mahalli idare birlikleri sayılarının 6360 sayılı Kanun ile azaltılması sonucunda, bu yerel birimlerin toplam harcamaları 2014 yılında yaklaşık % 50 azalmıştır. Ancak, belediyeler ve belediye bağlı idarelerinin toplam harcamaları yıllar itibariyle düzenli olarak artış göstermiştir. Yerel yönetimlerin toplam harcamalarının kamu kesimi toplam harcamasına oranı da 2013 yılında en yüksek değerlere ulaşmış, 2014 yılındaki bir miktar azalıştan sonra tekrar artışa geçmiştir[23]. Bu verilerden, Türkiye'de "harcama yönlü" mali yerelleşmenin artmakta olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki grafikte, Türkiye'deki harcama yönlü mali yerelleşme durumunun OECD ülkeleri arasındaki yeri gösterilmektedir.

[22] Tüm belediyeler (Büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri, ilçe ve belde belediyeleri)

[23] Bu geçici oran düşüşü, genel yönetim içinde yerel harcamalardaki artş oranının diğer idarelere göre daha düşük gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2017: 219)

Grafik 2: OECD Ülkelerinde Harcama Yönlü Mali Yerelleşme Dereceleri (Toplam Yerel Harcama / Toplam Kamu Harcaması) (2015)[24]



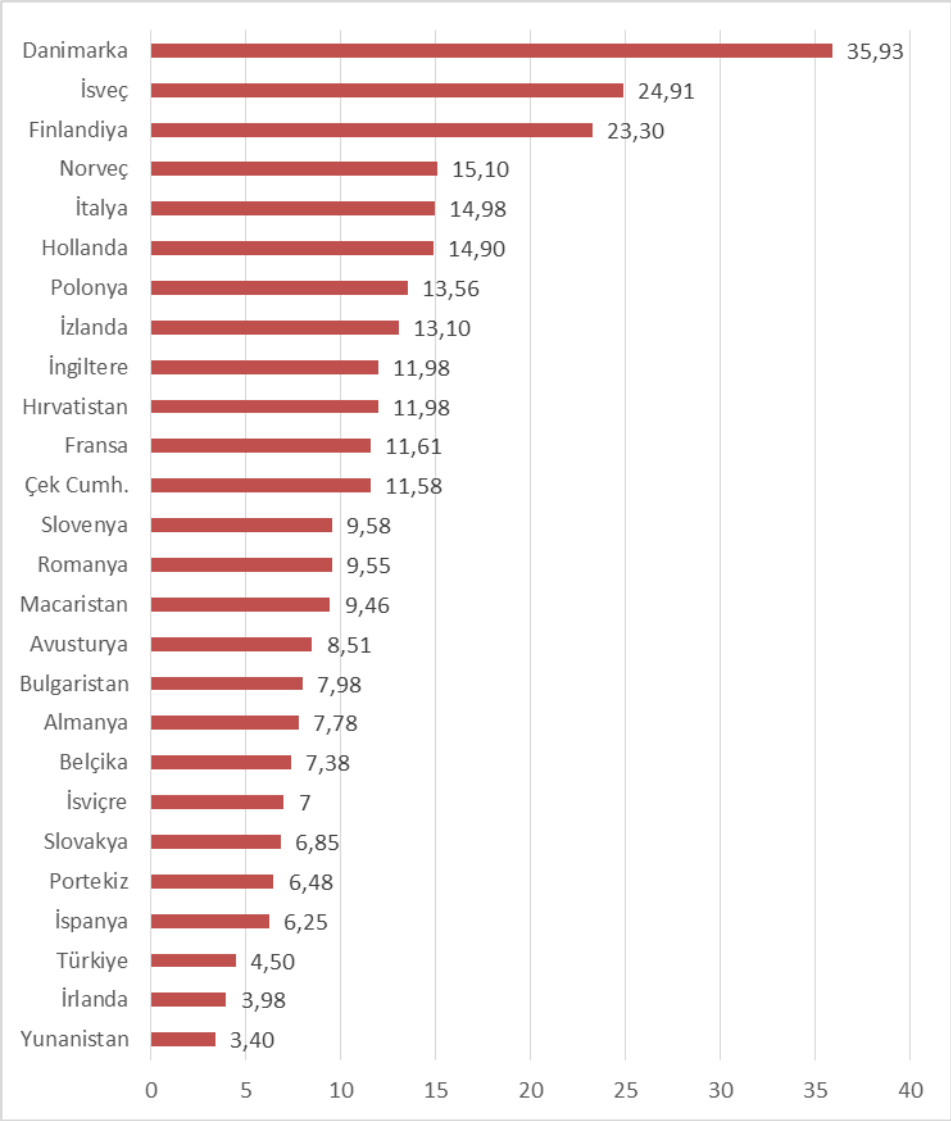
Kaynak: OECD Fiscal Decentralisation Database, http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm#C_3, Erişim: 03.08.2017

Grafik 2'ye göre, yerel yönetimlerin yaptıkları toplam harcamanın kamu kesimi toplam harcamasına oranı ile hesaplanan harcama yönlü mali yerelleşme derecesi bakımından Türkiye, OECD ülkeleri arasında düşük sayılabilecek bir oran değeri ile alt sıralara yakın bir yerde yer almaktadır. Ancak Türkiye'deki merkezi yönetim transferlerinde yaşanan artışların beslediği toplam yerel harcamaların giderek arttığı göz önüne alınırsa, ilerleyen dönemlerde Türkiyenin bu sıralamada biraz daha üst sıralara tırmanması olasıdır.

[24] Türkiye'de dahil OECD'ye üye bazı ülkelerin verileri OECD'nin bu veri tabanında mevcut değildir. Türkiye'ye ait rakam, www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri veri tabanından hesap edilmiştir.

Türkiye'de yerel harcamaların milli hasıla içerisindeki payı da yıllar içerisinde artışlar göstermiştir. Buna göre, yerel yönetim birimlerinin yaptıkları harcamalar toplamının GSYİH'ye oranı 2000-2004 döneminde % 3 gibi bir ortalamaya sahipken, söz konusu oran 2006-2009 döneminde % 4 seviyesine çıkmıştır (Emil ve Yılmaz, 2012: 4). 2010 sonrasında da bu artış devam etmiş ve % 5 düzeyine yaklaşmıştır (Ilıman ve Tekeli, 2015: 178). Ancak bu artışa rağmen uluslararası bir karşılaştırma yapıldığında, Türkiye'deki yerel yönetimler tarafından yapılan harcamaların milli hasıla içerisindeki payının bir çok ülkeye göre oldukça düşük düzeyde kaldığı söylenebilir. Aşağıdaki grafikte, seçilmiş AB ülkelerinin yerel yönetim harcamalarının GSYH'ye oran olarak 2010-2015 dönemi ortalamaları gösterilmektedir.

Grafik 3: Seçilmiş Ülkelerde Yerel Yönetim Harcamalarının GSYH'ya Oranları



Kaynak: Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2017: 225

Grafik 3 incelendiğinde, yerel yönetim harcamalarının milli hasıla içerisindeki yeri bakımından Türkiye % 4,5' lik bir oran ile sondan üçüncü sırada yer almaktadır. Buna göre Türkiye bu konuda birçok ülkeye kıyasla oldukça düşük bir değere sahiptir.

4.2. Gelir Yönünden

Türkiye'de, yerel yönetimlerin vergi koyma değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Bu yetki tamamen merkezi yönetime aittir. Yerel yönetimlere, merkezi yönetim tarafından bazı yerel vergilerin sadece tahsilatları bırakılmıştır. Bunlardan elede edilen gelirler öz vergi geliri olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında, teşebbüs ve girişimlerden ve sahip olunan mülkiyet üzerinden elden edilen gelirlerle birlikte, sermaye gelirleri gibi diğer öz nitelikli gelirleri de vardır.

Aşağıda yer alan tablodan görüleceği üzere bu kalemlerden sağlanan gelirlerin, yerel yönetimlerin toplam gelirleri içerisindeki payı giderek düşerken; merkezi yönetim ve diğer kurumlardan alınan bağış ve yardımların toplam gelirler içerisindeki payı giderek artmıştır[25]. Bu durum Türkiye'de yerel yönetimlerin gelirlerini otonom yollarla sağlama kapasitelerinin düştüğünü; dolayısıyla da mali özerklik derecelerinin azaldığını göstermektedir.

Tablo 6: Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Gelir Kalemlerinin Toplam İçindeki Payları ve Gelir Yönlü Mali Yerelleşme –Özerklik- Durumları

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Vergi Gelirleri	11,01	10,88	10,46	9,85	10,65	11,10
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	22,25	21,86	23,17	21,48	20,67	21,36
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	16,56	16,18	14,91	16,71	8,10	8,16
Faizler Paylar ve Cezalar	45,11	45,49	46,98	45,20	49,25	54,01
Sermaye Gelirleri[26]	5,01	5,44	4,41	6,72	7,62	5,03
Toplam Yerel Gelir	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**
Toplam Yerel Öz Gelir[27] / Toplam Kamu Geliri	**5,11**	**5,40**	**5,22**	**5,36**	**5,68**	**4,95**

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri ve Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genel Faaliyet Raporları verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır

[25] "Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler" kaleminde 2014 ve 2015 yıllarında düşüşler yaşansa da, genel bütçe vergi gelirlerinden alınan payların yer aldığı "Faizler Paylar ve Cezalar" kalemindeki önemli artışlar bunu dengelemiştir.

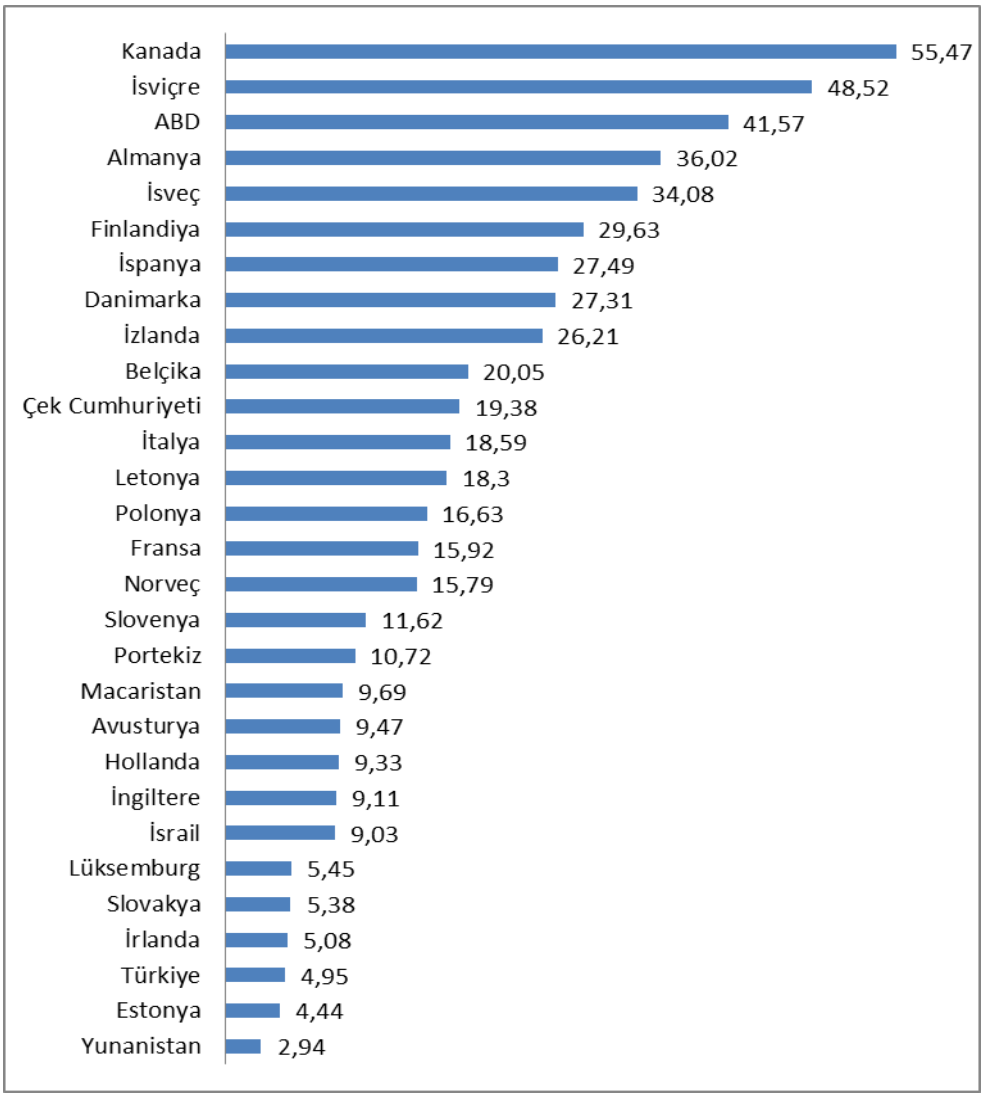
[26] Ayrı bir gelir kalemi olan "Alacaklardan Tahsilatlar", yıllar itibariyle çok düşük değerler içerdiği için tabloya alınmamıştır.

[27] Yerel yönetimlerin öz gelirleri: Tamamı kamu ve özel kurum ve kuruluşların yardım ve bağışlarından oluşan "Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler" kalemi ile; yine tamamına yakını genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylardan oluşan "Faizler Paylar ve Cezalar" kaleminin toplam gelirlerden çıkarılması suretiyle tarafımızca hesaplanmıştır.

Tablo 6'ya göre, yerel yönetimlerin öz gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı ile ölçülen "gelir yönlü mali yerelleşme derecesi" ise son yıllarda, düşük bir derece olarak kabul edilebilecek, % 5'in biraz üzerinde istikararlı bir seyir izlerken, 2015 yılında % 5'in de altına düşmüştür.

Aşağıdaki grafikte, OECD ülkelerinin gelir yönlü mali yerelleşme -özerklik- dereceleri gösterilmektedir.

Grafik 4: OECD Ülkelerinde Gelir Yönlü Mali Yerelleşme -Özerklik- Dereceleri (Toplam Yerel Öz Gelir / Toplam Kamu Geliri) (2015)



Kaynak: OECD Fiscal Decentralisation Database, http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm#C_3, Erişim: 02.08.2017

Grafik 4'ten görüleceği üzere, yerel yönetimlerin toplam öz gelirlerinin, kamu kesimi toplam gelirlerine oranı şeklinde hesaplanacak gelir yönlü mali yerelleşme ve özerklik derecesi bakımından Türkiye, OECD ülkeleri arasında düşük bir oran değeri ile alt sıralarda yer almaktadır.

4.3. OECD Ülkelerinde Yerel Vergileme ve Mali Otonomi

OECD geneline bakıldığında, yerel düzeyde alınan öz vergi gelirlerinin, yerel harcamaları karşılama payı pek yüksek değildir ve bu pay son yıllarda giderek düşmektedir. Bu payın ülkeler ortalaması % 17'dir ve % 1 (Yunanistan) ila % 46 (Kanada) arasında değişmektedir. Yine bu payın federal ülkeler ortalaması % 28 iken; üniter ülkeler için bu oran % 13 ile daha düşük düzeydedir. Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde yerel yönetimlerin vergilendirme güçleri gösterilmektedir.

Tablo 7: OECD Ülkelerinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Güçleri (Vergi Otonomileri) (2011)[28]

Ülkeler		a1	a2	b1	b2	c	d1	d2	d3	d4	e	f	Topl.
Avusturalya	Eyalet	100											100
	Yerel	100											100
Avusturya	Eyalet	38,8									46,6	14,5	100
	Yerel	7,9			15,2						61,6	15,3	100
Belçika	Eyalet	100											100
	Yerel	6,8		92,8							0,2		100
Kanada	Eyalet	88,9						3,2				7,9	100
	Yerel	1,8		96,1							0,6	1,4	100
Şili	Yerel			16,7	24,9				58,3			0,1	100
Çek Cumh.	Yerel				100								100
Danimarka	Yerel			87,1	10,9				1,9				100
Estonya	Yerel	0,5			9,7				89,7				100
Finlandiya	Yerel			85,1	6,2					8,6	0,1	0,1	100
Fransa	Yerel	44,9		14,7	3,3	0,2	0,1			14,6	20,1	2,0	100
Almanya	Eyalet			3,1				93,6				3,3	100
	Yerel			15,1	43,3			40,4				1,1	100
Yunanistan	Yerel				75,7						23,7	0,5	100
Macaristan	Yerel				84,2					15,5	0,1	0,1	100
İzlanda	Yerel				99,4							0,6	100
İrlanda	Yerel											100	100
İsrail	Yerel		5,2		94,8								100
İtalya	Bölge				47,1			35,4	4,8		12,8		100
	Yerel	36,0			57,7						6,2		100
Japonya	Yerel		0,1	60,3	24,4						15,1		100
Kore	Yerel				85,4						13,1	1,4	100
Lüksemburg	Yerel	4,6			92,6						1,1	1,7	100
Meksika	Eyalet	90,1		9,9									100
	Yerel	100											100
Hollanda	Yerel			66,4	30,8							2,7	100
Yeni Zelland.	Yerel	99,2									0,8		100
Norveç	Yerel				98,5						1,5		100
Polonya	Yerel				36,5				59,3			4,2	100
Portekiz	Yerel				73,0				9,8		17,2	0,1	100
Slovakya	Yerel	4,4			95,3	0,2							100

[28] Renklendirilmiş satırlar vergi özerkliği görece yüksek olan ülkeleri göstermektedir.

Slovenya	Yerel	14,1								78,3	7,5		100
İspanya	Eyalet	57,3			2,8			39,7			0,1		100
	Yerel	28,8			52,3			17,9			0,1		100
İsveç	Yerel			97,3							2,7		100
İsviçre	Eyalet	100											100
	Yerel	1,5			98,5								100
Türkiye	Yerel								78,3		21,7		100
İngiltere	Yerel				100								100
ABD	Eyalet	100											100
	Yerel											100	100
Ortalama	**Eyalet**	67,5		1,3	4,9			17,2	0,5		6,0	2,6	100
Ortalama[29]	**Yerel**	13,3	0,2	18,6	41,6			1,7	8,7	3,4	5,7	6,8	100

Kaynak:http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm#A_1 (Erişim: 21.11.2015)

Tabloya 7'ye göre, Avusturalya, Belçika, ABD, Meksika ve İsviçre gibi federal yapılı ülkelerde (eyaletlerinde) yerel birimlerin vergileme güçleri en yüksek seviyededir. Fransa ve Yeni Zelanda gibi üniter yapılı ülkeler de onlara eşlik etmektedir. En düşük olduğu ülkeler ise: İrlanda, Türkiye, Slovenya, ABD (yerel yön.) ve Polonya gibi ülkelerdir. OECD üyesi ülkelerin birçoğu Avrupa Birliği üyesidir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin, birliğin hukukunu uygulaması gerekliliğinin, vergileme yetkilerini bölgesel ve yerel yönetimlerle paylaşılmasını ve bunlar tarafından uygulanmasını düzenleyen iç anayasal çerçeve üzerinde bir etkisi yoktur (Traversa, 2011: 57). Üye ülkeler arasında, vergileme yetkisinin merkez ve bölge / yerel düzeyler arasında dağıtılması çok farklı bir mantık izleyebilmektedir. Tarihi, siyasi ve toplumsal geçmişlerine bağlı olarak üye ülkeler arasında büyük farklılıklar görülebilmektedir.

5. Sonuç

Türkiye'de yerel yönetimler (özellikle belediyeler), cumhuriyetin ilk yıllarından 1980'li yıllara kadar, vergileme yetkisi konusunda yasal açıdan belirli bir miktarda özerk yapıya sahiplerken, bu yetkilerine yasal düzeyde tamamen son verilmesi sonucu söz konusu niteliklerini kaybetmişlerdir. Her aşaması merkezi yönetim tarafından belirlenen yerel nitelikli vergilerden bazılarının sadece tahsilat yetkisi yerel yönetimlere

[29] **a1:**Yerel yönetim, merkezi yönetimin onayı olmaksızın vergilerin matrah ve oranlarını takdir edebilmektedir. **a2:**Yerel yönetim, merkezi yönetimin onayını alarak vergilerin matrah ve oranlarını takdir edebilmektedir.**b1:**Yerel yönetim, vergilerin oranlarını takdir edebilmektedir. **b2:**Yerel yönetim, merkezi yönetimin çizdiği alt-üst sınırlar dahilinde vergi oranlarını takdir edebilmektedir. **c:**Verginin matrahını belirleme konusunda yetki sahibidir. **d1:**Vergi gelirlerinin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında nasıl paylaşılacağına yerel yönetimler karar vermektedirler. **d2:**Vergi gelirlerinin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında paylaşım sistemi yerel yönetimlerin onayıyla değiştirilebilmektedir. **d3:**Vergi gelirlerinin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında paylaşım sistemi kanun ile çok yıllı olarak belirlenmekte ve merkezi yönetim yerel yönetimlerin onayı olmaksızın sistemi istediği zaman değiştirebilmektedir. **d4:**Vergi gelirlerinin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında paylaşımı yıllık olarak belirlenen ölçütlere göre merkez tarafından yapılmaktadır. **e:**Merkezi yönetim vergilerin oran ve matrahını belirlemektedir ve yerel yönetimler bu alanlarda hiçbir yetki sahibi değillerdir. **f:** A, B, C, D ve E'nin hiç birisinin uygulanmadığı durumlar.

bırakılmıştır. Bu vergilerin tahsilatı ve harcama takdiri tamamen yerel yönetimlere ait olduğu için "öz gelir" olarak ta değerlendirilmektedirler. Son yıllarda Türkiye'de yerel harcamalar, hem toplam kamu harcamalarına hem de GSYİH'ye oran olarak giderek artmıştır. Bu durum mali yerelleşmede yaşanan artışın temel göstergesidir. Yaşanan bu artışa rağmen, yerel yönetimlerin öz niteliğindeki gelir kalemlerinde bir artış olmamıştır. Mevcut öz gelirler, yerel yönetimlere yüklenen görev ve sorumlulukların gerektirdiği harcama ihtiyaçlarını karşılamaktan oldukça uzak olduğu için, ortaya çıkan yerel gelir açığı, merkezi yönetimden yapılan transferlerle giderilmeye çalışılmaktadır.

Türkiye'deki yönetimler arası transfer sistemi 5779 Sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Bu kanun kapsamında merkezi yönetimin kontrolündeki vergi gelirlerinden önemli miktarda pay yerel yönetimlere aktarılmaktadır. Bu gelir aktarımları şartsız (koşulsuz) nitelik taşıyan transferlerdir ve yerel yönetimler için yıllar içerisinde temel gelir kaynağı haline gelmiştir. Öyle ki genel bütçe vergi gelirlerinden aldıkları payların yerel yönetimlerin toplam gelirlerine oranı: 2006 yılında % 33,35 iken, 2010'da % 37,72'ye, 2015'te ise % 47,34'e[30] yükselmiştir. Buna göre, yerel yönetimler gelir kaynağı bakımından merkezi yönetim transferlerine gittikçe daha da bağımlı hale gelmektedirler. Burada bir noktayı belirtmek gerekmektedir. Söz konusu transferler yerel yönetimlere bir şarta bağlı olmaksızın (koşulsuz) verilmektedir. Dolayısı ile yerel yönetimler bu kaynağın nereye harcanacağı kararının verilmesi noktasında tam serbestiyet sahibidirler. Bu serbestiyet, harcama özerkliği bakımından olumlu bir durumdur.

Yerel yönetimlerin mali anlamda özerk bir yapıya sahip olduklarını gösteren kriterlerin başında, vergileme yetkisi bakımından otonom bir yapıya sahip olmaları gelmektedir. Yerel yönetimlerin bu konudaki yetki seviyeleri; tam vergileme yetkisine sahip olma ve hiç yetki sahibi olunmamasını gösteren iki uç durum arasındaki yelpazede değişmektedir. Türkiye'deki yerel yönetimlerin bu konudaki konumlarının, bu iki uç durumdan, hiç yetki sahibi olunmamasına oldukça yakın bir noktada olduğu söylenebilir. Zira ülkemizde yerel yönetimler, dayanağını anayasadan alan hükümle birlikte, bu konuda karar verici konumda değillerdir. Sadece bazı yerel nitelikli vergileri tahsil etme yetkisi kendilerine bırakılmıştır. Buradan hareketle, Türkiye'de yerel mali özerklik derecesinin oldukça sınırlı ve düşük düzeyde olduğu söylenebilir.

Türkiye'de yerel yönetim harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payı 2005 yılından 2013 yılına yaklaşık % 18'lik bir artışla 11,7 seviyesinden 13,7 seviyesine çıkmıştır. Benzer şekilde, Türkiye'de yerel harcamaların milli hasıla içerisindeki payı da yıllar içerisinde artışlar göstermiştir. Buna göre, yerel harcamaların GSYİH' ye oranı 2000'lerin başında % 3-3,5 seviyesinde iken, 2015 yılına gelindiğinde söz konusu oran % 4,5 seviyesinin üzerine çıkmıştır. Bu veriler, Türkiye'de "harcama yönlü" mali yerelleşmenin artmakta olduğu göstermektedir. Ancak bu artışlara rağmen uluslararası bir karşılaştırma yapıldığında, Türkiye'nin bu konuda OECD ortalamasından düşük değere sahip olduğu görülmektedir. Örneğin toplam yerel harcamaların toplam kamu harcaması içindeki payının OECD ortalaması 2015 yılı için % 29,98 seviyesinde iken, Türkiye için bu oran % 12,95'tir. Benzer şekilde, ağırlıklı olarak OECD ülkelerinden

[30] Bu oran belediyeler için: 2006 yılında % 46,51; 2010'da % 50,63; 2015'te ise % 58,59 şeklindedir.

oluşan seçilmiş ülkelerde (grafik 3) yerel yönetim harcamalarının GSYİH içindeki pay ortalaması % 11,60 iken, Türkiye için bu oran % 4,5 seviyesindedir.

Gelir yönlü mali yerelleşme ya da özerklik derecesine bakıldığında, Türkiye'de yerel yönetimlerin öz gelirlerinin toplam kamu gelirlerine oranı, 2010 ile 2014 yılları arasında % 5'in biraz üzerinde istikrarlı bir seyir izlemiştir. 2015 yılında ise % 5'in altına inerek % 4,95 olmuştur. OECD ülkeleri ortalamasına bakıldığında ise bu oran 2015 yılı için % 18,90'dır. bu rakamlara göre, Türkiye'de gelir yönlü yerel mali özerklik derecesi OECD'nin yarısı düzeyinde bile değildir. Bu bağlamda Türkiye'nin sahip olduğu hem harcama yönlü mali yerelleşme, hem de gelir yönlü mali özerklik değerlerinin uluslararası karşılaştırmalar yapıldığında, düşük düzeylerde kaldığı söylenebilir.

Kaynakça

Bahl, R., Martinez-Vazquez, J, (2006) "Sequencing Fiscal Decentralization," **World Bank Policy Research Department Working Paper,** No. 3914,. http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-3914, Erişim:19.07.2015

Çağan, N., (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları

Emil, F. Yılmaz, H. H., (2012) "Yerel Yönetim Sisteminde ReformTartışmaları Işığında Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı Üzerine Bazı Saptamalar", **TEPAV İstikrar Enstitüsü**, Mali İzleme Raporu, Özel Sayı

Ergen, Z., (2015), " Teori ve Uygulamada Yerel Yönetimler Maliyesi", İçinde, **İdari ve Mali Açıdan Türkiye'de Yerel Yönetimler**, Mehmet Mecek, Mesut Doğan ve Bekir Parlak (ed.), Ankara, Bekad Yayınları, s. 387-404

Falleti, T. G., (2004), "A Sequential Theory Of Decentralization And Its Effects On The Intergovernmental Balance Of Power: Latin American Cases In Comparative Perspective", **Northwestern University, Working Paper**, No. 314

Güner, A., (2005), "Mali Özerklik Çerçevesinde Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Gelirleri Üzerine Bir Değerlendirme", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu – Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, s. 220-229,

Ilıman, T., Tekeli, R., (2015), "Türkiye'de Mahalli İdareler", İçinde, **Yerel yönetimler Üzerine**, Recep Tekeli (ed.), 141-182

Keleş, R., (1998), "Yerel Özerklik", **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, s.257,Ankara: TODAİE Yayınları, No:283

Keleş, R., (2012), **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, İstanbul: Cem Yayınevi

Koyuncu, E., (2012), Yenilenen Yerel Yönetim Sisteminde Belediye ve İl Özel İdarelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Alacakları Payların Karşılaştırmalı Analizi, Politika Notu, **http://www.tepav.org.tr/tr/yayin/s/594,** Erişim: 14.12.2016

Nadaroğlu, H., (2001) **Mahalli İdareler**, Yedinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi

Neyaptı, B., Bulut, Z. Ç., (2011) "Mali, Yerelleşme ve Bir Sigorta Mekanizması Olarak Yeniden Dağıtım", **TÜBİTAK Projesi**, Proje No. 109K122

Owens, J., Panella, G., (1991), **Local Government: An International Perspective**, Amsterdam: North Holland Press

Öz, S., (2012), "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", **A. Ü. SBF Dergisi,** Cilt 67, s. 63-88

Pratchett, L. (2004), "Local autonomy, local democracy and the new localism" **Political Studies**, V. 52, p. 358-375.

Prud'homme, R., (1991), "Decentralization", Merkezi İdare ile Mahalli İdareler Arasındaki Mali İlişkiler, **VII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul: MÜ İİBF Maliye Bölümü ve MAUM Yayını, s. 186-206.

Tanzi, V., (1995), "Fiscal Federalism and Decentralisation, A Review of Some Efficiency and Macroeconomic Aspects," in **World Bank, Annual World Bank Conferences on Development Economics**, Washington D.C., World Bank, http://mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Fiscal_Federalism_Decentralization.pdf, Erişim: 26.01.2016

Tortop, N., (1996) **Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)**, Ankara: TODAİE, Yayın No: 263

Traversa, E., (2011) "Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges", **Fiscal Federalism,** September, p. 57-80

Türkoğlu, İ., (2009), **Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye'de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması**, Maliye Bakanlığı SGB Yayını,Yayın No:2009/389

Ulusoy, A., Akdemir, T., (2009), "Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik: Türkiye ve OECD Ülkelerinin Karşılaştırmalı Analizi", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt. 12 Sayı. 21 s. 259-287

Yakar, S., Gündüz, O. İ., (2014), " Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" mı "Yok" mu İşte Bütün Mesele Bu", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 92, s. 117-141

Yılmaz, H. H., Bağlı, M. S., (2011) "Karşılaştırmalı Bir Çerçevede Türkiye'de Mali Yerelleşme Düzeyi ve Belediyelerde Özgelir Yaratma Kapasitesi Üzerinde Etkisi" **IV. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu**, Ankara

Yılmaz, H. H., Emil, F. M., Kerimoğlu, B., (2012), **Yerel Yönetimler Maliyesi Temel İlkeler ile Mevzuat ve Uygulama Açısından Türk Yerel Yönetim Yapılanmasında Mali Yönetim ve Kaynak Kullanım Sistemi**, Ankara: Mali Hizmetler Derneği Yayını

https://www.muhasebat.gov.tr

http://www.migm.gov.tr

http://www.oecd.org

Emlak Sahiplerinin Emlak Vergisine Bakışı: Sakarya Örneği

Real Estate Owners' View of Real Estate Tax: An Example from Sakarya

Hakan YAVUZ[1]

Abstract

Turkey's one of the oldest real estate tax authority to collect taxes, was transferred to the municipalities since 1986. Even though the real estate tax amounts by municipalities are set below what it should be, a significant amount of tax loss is occurring. There are many factors that affect tax losses. These factors include; the taxpayers' reluctance to pay taxes, the lack of any auto-control mechanism for unpaid tax, and the lack of a deterrent to punishment if the tax is not paid. The resulting tax loss is not unique to the real estate tax alone. It is expressed through official reports and empirical studies that tax losses are especially significant in income and corporation tax. On the other hand, studies in the literature in recent years have emphasized that non-economic factors may also be effective in the occurrence of tax losses. This process has involved a number of empirical and theoretical studies such as tax awareness, tax ethics, tax compliance, tax perception, attitudes towards taxation and behavior. In this study, the real estate proprietors of the real estate and the real estate tax were discussed through the questionnaires. The results show that the real estate tax consciousness is above the median, the real estate tax is not perceived to a large extend, and the municipalities realizing the real estate tax awareness raises the real estate tax incomes by increasing the real estate tax incomes.

Keywords: Tax compliance, Tax awareness, Real estate tax.

JEL Classification Codes: H21, H30, H31.

Özet

Türkiye'nin en eski vergilerinden biri olan emlak vergisi toplama yetkisi, 1986 yılından beri belediyelere devredilmiştir. Belediyelerce emlak vergisi miktarları olması gerekenin altında belirlenmesine rağmen, önemli miktarda vergi kaybı oluşmaktadır. Söz konusu vergi kaybının oluşmasında vergi mükelleflerinin vergiyi ödemedeki isteksizliği, ödenmeyen vergiye ilişkin herhangi bir otokontrol mekanizmasının bulunmaması, verginin ödenmemesi halinde cezaların caydırıcı olmaması gibi faktörler başta olmak üzere birçok faktörün etkisi vardır. Oluşan vergi kaybının sadece emlak vergisine özgü olmadığı ve özellikle gelir ve kurumlar vergisinde de önemli miktarda vergi kayıplarının olduğu resmi raporlar ve gerçekleştirilen ampirik çalışmalarla ifade edilmektedir. Öte yandan son yıllarda literatürdeki çalışmalar, vergi kayıplarının ortaya çıkmasında ekonomik olmayan föktörlerin de etkili olabileceği üzerinde durmaktadır. Bu süreç vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi uyumu, vergi algısı, vergiye karşı tutum ve davranışlar gibi çok sayıda ampirik ve teorik çalışmayı da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmada da gerçekleştirilen anketler aracılığıyla emlak sahiplerinin emlak vergisi bilinci ve emlak vergisine bakışları ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlar, emlak vergisi bilincinin ortanın üzerinde olduğunu, emlak vergisinin büyük oranda adaletli olarak algılanmadığını ve belediyelerin emlak vergisinde

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi, hyavuz@sakarya.edu.tr

farkındalığı arttırıcı faaliyetler gerçekleştirmesinin emlak vergisinde uyumu arttırarak, emlak vergisi gelirlerinin arttırılabileceğini göstermektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi uyumu, Vergi bilinci, Emlak vergisi

1. Giriş

Emlak vergisi, sahip olunan bina ve arazinin genellikle servet değeri üzerinden alınan bir vergidir. Emlak vergisi gelirleri, 01.01.1986 tarihinden itibaren il belediye bütçeleri içinde yer aldığından günümüzde yerel bir vergi özelliği taşımaktadır. Yürürlükteki emlak vergisi kanunu bina ve arazi vergisi[2] olmak üzere, iki başlık altında düzenlenmiştir (Sarılı, 2013: 653).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde de uygulanan gayrimenkullerin vergilendirilmesi işlemine, Cumhuriyet döneminde de devam edilmiştir. 1931 yılında çıkarılan bina ve arazi vergisi kanunu'na göre, bu verginin matrahını idare tespit etmekteydi. Söz konusu vergi, il özel idareleri tarafından toplanırdı. Uygulamada karşılaşılan sorunların sürekli artması sonucunda 1970 yılında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çıkarıldı ve 1972 yılında uygulanmaya başladı. Bu kanuna göre, emlak vergisi matrahı beyan esasına göre yine yükümlü tarafından saptanırken, vergi hasılatı da genel bütçe gelirleri içine dahil edildi. Matrahın yükümlü tarafından tespit edilmesi, bir taraftan vergi kaybına yol açarken diğer taraftanda da subjektif öğeler nedeniyle adaletsiz uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktaydı. Bununla birlikte, bu verginin merkezi idare toplam vergi gelirleri içindeki payı %1'in altındaydı. Ancak Maliye Bakanlığı vergi elemanlarının neredeyse %20'sini bu vergi için istihdam ettirmişti. Dolayısıyla bu verginin verimli olmadığı ortadaydı (Öncel vd., 2005: 357).

Emlak vergisine konu olan taşınmazların değerleri, gerçek değerlerinin altında belirlendiğinde, belediyeler önemli miktarda vergi kaybına uğrayabilir. Etkin bir kontrol ve denetim mekanizmasının olmaması bu kaybı daha da arttırabilir. Günümüzde emlak vergisi miktarları birçok nedene bağlı olarak olması gerekenin altında belirlenmesine rağmen, önemli miktarlara ulaşan vergi kaybının olduğu görülmektedir (Organ & Çiftçi, 2015: 128). Söz konusu vergi kaybının oluşmasında mükelleflerin emlak vergisi bilinci ve bu vergiyi algılayış biçiminin de önemli bir etkisinin olduğu söylenebilir. Bu çalışmanın amacı da emlak sahiplerinin emlak vergisi bilincini ve emlak vergisine bakışını, bu vergiyi algılayış biçimi çerçevesinde Sakarya ilinde anket yöntemiyle tespit etmektir.

[2] Bina ve arazi vergileri dünyanın en eski vergileri arasında yer almaktadır. İnsanlık göçebe hayatından kurtulduktan sonra, toprağı işlemeye başlamasıyla birlikte araziden vergi alınmaya başlamıştır. Bazı ülkelerde arazinin mülkiyeti, bazı ülkelerde hâsılatı, bazı ülkelerde ise hem mülkiyeti hem de hâsılatı vergi konusu edilmiştir. Arazi vergisinde olduğu gibi, bina vergisinde de binaların hem mülkiyeti, hem de hâsılatı vergi konusunu oluşturmuştur.

2. Emlak Vergisine İlişkin Açıklamalar

Türkiye'de yürürlükte bulunan vergiler içinde en eski vergi türlerinden biri olan emlak vergisi objektif (nesnel) karakterli bir vergidir. Bu durum, benzer durumdaki tüm taşınmazların aynı oranda vergilendirilmesini gerektirir. Dolayısıyla emlak vergisinde mükellefe göre değişen bir tarife yapısından söz edilemez.

Emlak vergisinin en eski vergi türlerinden biri olmasının en önemli nedenlerinden biri, bu verginin konusunu oluşturan bina ve/veya emlağın kavranmasındaki kolaylıktır. Servet unsurları arasında yer alan taşınabilir mallara oranla bina ve/veya emlağın kavranması ve vergilendirilmesi çok daha kolaydır. Çünkü bina ve/veya emlağın gizlenmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, bir ülkede genel bir servet vergisinin uygulanmaması halinde emlak vergisinin kısmi bir servet vergisi haline geldiği söylenebilir (Nadaroğlu, 1989: 351).

Nesnel karakterli olan emlak vergisi, aynı zamanda dolaysız ve özel niteliği olan bir vergidir. Özel niteliği; servet unsurlarının tamamı yerine belirli bir türünü kapsamasından, dolaysız niteliği ise kanun koyucunun iradesinin, söz konusu verginin başkalarına yansıtılmaması yönünde olmasından kaynaklanmaktadır (Oktar, 2016: 321).

Servet üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer alan emlak vergisinin konusu, Türkiye sınırları içersinde yer alan bina (bina vergisi), arazi ve arsalardır (arazi vergisi). Bu verginin mükellefi, bina ve arazinin maliki, intifa hakkı sahibi veya tasarruf sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Emlak vergisinin matrahı ise, ülkelere göre değişmekle birlikte, genellikle bina ve arazinin vergi değeridir (Turhan, 1998: 183).

Emlak vergisi yerel/mahalli bir vergi olmakla birlikte, bu vergide mülkilik ilkesi benimsenmiştir. Dolayısıyla taşınmazın bulunduğu ülke tarafından vergilendirme yetkisi benimsenmiştir. Bununla birlikte, bu verginin gayri safi unsurlar taşıdığı ifade edilebilir. Emlak vergisinin safi bir vergi olmaması, adalet yönünden tartışmaları da beraberinde getirmektedir (Edizdoğan & Çelikkaya, 2010: 297).

Emlak vergisi, diğer vergilere göre gelir esnekliğinin daha az olduğu bir vergidir. Ekonomik gelişme ve şehirleşme alanında meydana gelişmelerin de etkisiyle gayrimenkullerin değerlerinde büyük artışlar yaşanmaktadır. Ancak bu artışlar yerel otoriteler tarafından zamanında belirlenemediği için, söz konusu verginin tahsilatı milli gelirdeki artışlarla benzerlik göstermemektedir. Özel bir servet vergisi olan emlak vergisinin tahsilatında yaşanan bu sorun, bu verginin ekonomik, mali ve sosyal yönden fonksiyonunu tam olarak yerine getirememesine neden olmaktadır (Turhan, 1998: 183).

2.1. Emlak Vergisinde Vergi Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar

Ülkemizde taşınmazların değer tespiti birçok nedene bağlı olarak normal değerinin altında belirlenmektedir. Binaların vergi değerlerinin belirlenmesinde başta konum, yerel piyasa özellikleri olmak üzere birçok unsurun gözardı edildiği, bunun yerine yapı maliyet bedeli, inşaat türü, inşaat sınıfı, arsa payı değeri, aşınma payı oranı ve asansör/kalorifer/klima donatılarını içeren maliyet yönteminin hesaba katıldığı

görülmektedir. Ancak binanın yaşı, mimarisi, katı, manzarası ve kullanışlılık durumu gibi onun değerini etkileyen faktörlerin gözardı edildiği görülmektedir. (Hacıköylü ve Heper, 2010: 3 ve Yavaşlar, 2017).

Emlak Vergisi uygulamasında bina ve arazilerin vergi değerleri belirlenirken, birçok sorunun yaşandığı söylenebilir. Vergi değerlerinin piyasa değerlerinin çok altında belirlenmesi yerel idareleri önemli bir vergi kaybına uğratmaktadır. Vergi kaybı nedeniyle yerel yönetimlerin genel bütçe vergi gelirlerine duydukları ihtiyacın arttığı söylenebilir. Söz konusu vergi kaybının ortaya çıkmasında birçok faktörün etkisinden söz edilebilir. Bunlar arasında (Organ ve Çiftçi, 2015: 128; Karasu ve Karakaş, 2012: 438; Hacıköylü ve Heper, 2010: 9-10);

- ✓ Emlak vergisi değerleme (taşınmazın vergi matrahı) sürecinin alanında uzman kişilerce gerçekleştirilmemesi,
- ✓ Belediyelerin nitelikli personel azlığı,
- ✓ Vergi mükelleflerinin vergiyi ödemedeki isteksizliği,
- ✓ Ödenmeyen vergiye ilişkin herhangi bir otokontrol mekanizmasının bulunmaması,
- ✓ Bina inşaat maliyetlerinin gerçek değerinin altında tespit edilmesi,
- ✓ Emlak vergisi oranının düşük olması,
- ✓ Vergiye konu olan unsurun vergi değerinin, piyasa değeri yerine kanunla tanımlanmış vergi değeri üzerinden hesaplanması,
- ✓ Yeniden değerleme oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarının altında kalması,
- ✓ Emlak vergisine konu olan taşınmazın değerinin dört yılda bir güncellenmesi,
- ✓ Belediyelerin emlak vergisi hakkında kamuoyuna yeterli ve düzenli bilgi sunmaması, tahakkuk ve tahsilat tutarlarını içeren mali istatistikleri yayınlamaması,
- ✓ Belediyelerde harita mühendisi, değerleme uzmanı vb. kadrolarının oldukça yetersiz olması,
- ✓ Belediyelerin özellikle vergi uygulamalarında bilişim teknolojisi olanaklarından ve otomasyon sistemlerinden yeterince yararlanamaması, özellikle tapu sicil müdürlükleri ile belediyeler arasında bilgi akışını hızlandıracak teknolojik alt yapının henüz oluşturulamaması, vergi haritalarının kullanılmaması ve coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanılmamasıvb. yer alır.

2.2. Türkiye'de Emlak Vergisi Gelirlerine İlişkin Gerçekleşmeler

Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında bazı hizmetlerin temin edilmesi görevi yerel yönetimlere bırakılmıştır. Bu hizmetlerin daha etkin ve kaliteli sunumu için, yerel yönetimlerin güçlenmesi gerekmektedir. Yerel yönetimlerin güçlendirilmesinde ise mali olanaklarının arttırılması oldukça etkilidir.

Ülkemizde kanunen yerel yönetimlere fazla görev ve hizmet yüklenmesine rağmen, aynı oranda kaynak tahsis edilmemiş olmasından dolayı hizmetlerin etkin olarak yerine getirilmesi zorlaşmaktadır (Bülbül, 2006: 21). Bununla birlikte, yerelleşme sürecinin de etkisiyle merkezi yönetimden yerel yönetimlere doğru aktarılan görevlerde önemli sorunlar yaşanmasa da, gelir ve kaynakların paylaşımında önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır (Sezer & Vural, 2010: 207). Aşağıdaki tabloda (tablo 1) 2017 yılı itibariyle ülkemizde mahalli idarelerin bütçe gelirlerinin ekonomik yönden sınıflandırılmasıyla oluşan gelir kalemlerinin oranları ele alınmaktadır.

Tablo 1. Mahalli İdarelerin Bütçe Gelirleri (2017 - %)

BÜTÇE GELİRLERİ	(%)
Vergi Gelirleri	9,8
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	20,8
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	7,7
Faizler, Paylar ve Cezalar	55,1
Sermaye Gelirleri	6,0
Alacaklardan Tahsilat	0,3

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr (a) adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1'den de görüldüğü gibi, 2017 yılı itibariyle mahalli idarelerin bütçe gelirleri içinde en önemli kalemi faizler, paylar ve cezalar kalemi oluşturmaktadır. Bu kalemin yaklaşık olarak %82,5'u, merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paydan oluşmaktadır. İkinci en önemli gelir kalemi ise %20,8 ile teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri ise %9,8'lik oran ile üçüncü sırada yer almaktadır. Tablo 2'de ise emlak vergisi gelirlerine ilişkin gerçekleşmeler ele alınmaktadır.

Tablo 2. Emlak Vergisine İlişkin Gerçekleşmeler (2006-2017)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri (1)	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri[3] (2)	1/2	Mahalli İdarelerin Bütçe Gelirleri / Mahalli İdarelerin Vergi Gelirleri	Mahalli İdarelerin Vergi Gelirleri / Mahalli İdarelerin Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri
2006	137.480.292	1.627.645	1,1	10,6	48,1
2007	152.835.111	1.723.573	1,1	10,4	46,6
2008	168.108.960	1.983.109	1,1	10,7	47,3
2009	172.440.423	2.113.620	1,2	8,8	56,7
2010	210.560.388	2.976.804	1,4	11,0	50,4
2011	253.809.179	3.850.009	1,5	10,8	55,8
2012	278.780.848	3.911.357	1,4	10,4	53,9
2013	326.169.164	4.231.567	1,2	9,8	51,5
2014	352.514.457	5.354.037	1,5	10,6	57,6
2015	407.818.455	6.276.415	1,5	11,1	57,8
2016	459.001.741	7.204.004	1,5	11,1	57,7
2017	549.792.506	7.274.505	1,3	9,9	54,9

Kaynak: www.muhasebat.gov.tr (b) adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

[3] Bu kapsama; bina, arsa, arazi ve çevre temizlik vergisi dâhildir.

Tablo 2'den de görüldüğü gibi, Türkiye'de vergi gelirleri ve emlak vergisi gelirleri 2006-2017 döneminde sürekli artmıştır. Emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı ise aynı dönemde %1,1 ile 1,5 arasında değişmiştir. Dolayısıyla bir servet unsuru olan emlak vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, mahalli idarelerin bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı, aynı dönemde %8,8 ile %11,1 arasında değişmiştir. Vergi gelirleri içinde emlak vergisi gelirlerinin payı ise %46,6 ile %57,8 arasında değişmiştir.

3. Literatür İncelemesi

Türkçe literatürde emlak vergisinde vergi uyumu (vergi bilinci, vergi algısı, vergiye bakış, vergiye karşı tutum ve davranış, vb) kapsamında alan araştırmasına dayalı çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan Sağbaş, 2003 yılında 92 emlak ve/veya çevre temizlik vergisi mükelleflerinin yerel vergi algılarını Kamu Tercihi Teorisi çerçevesinde incelemiştir. Çalışmada, ankete katılanların çoğunluğu yerel düzeyde ödedikleri vergi miktarlarının gerçeklikten uzak bir şekilde *"önemsiz"* denecek kadar düşük olduğu tespit edilmiştir.

2012 yılında Karasu ve Karakaş tarafından yapılan çalışmada belediyelerin emlak vergisindeki gelir kaybı Şanlıurfa özelinde ele alınmıştır. Araştırma kapsamında, kentte mevcut bulunan yetmiş mahalle içinde yedi tanesi örnek olarak seçilmiş, bu mahallelerde yer alan ana cadde üzerinde bulunan apartmanlardan örnekleme yöntemiyle seçilen dairelere ait emlak vergisi değerleri ile bu dairelere ait piyasa fiyatları karşılaştırılmıştır. Araştırmaya göre, gerek takdir komisyonunun yıldan yıla önemli artışlar yapmasına rağmen vergi matrahının düşük olması, gerekse kentsel rantın hızlı artışı nedeniyle kamunun kentsel ranttan istenen düzeyde pay almadığı ortaya çıkarılmıştır.

Korlu vd., 2016 (a) yılında Bursa İlinde mükelleflerin yerel vergi algılarını araştırmışlardır. 680 kişinin katıldığı ankete dayalı yapılan araştırmada vatandaşların yerel vergiler konusunda orta düzeyde bilgi sahibi olduğu, vergi aflarının vergi ödeme kültürüne zarar verdiği ve bu kültürün geliştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. 2016 (b) yılında aynı yazarların yayımlanan diğer bir makalesinde ise yerel vergi bilincini belirleyen en önemli faktörlerin "adalet ve eşitlik" olduğu, bunu "din ve ahlak" faktörlerinin takip ettiği belirtilmiştir. Söz konusu faktörler kadar belirleyici olmamakla beraber, katılımcılık ve yerelleşme, kültür, idareye bakış ve siyasi anlayış gibi faktörlerin de etkili olduğu tespit edilmiştir.

2016 yılında gayrimenkullerde emlak vergisi matrah değeri ile piyasa değeri arasındaki farklılıkların Konya ili Meram ilçesi özelinde araştırıldığı bir çalışmada, emlak vergisi rayiç değerleri ile piyasa değerleri arasında % 208,35 ile % 925,93 oranında fark olduğu, ortalamada ise bu farkın %357,90 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, piyasa değerinin emlak vergisi matrah değerinden yaklaşık 3,5 kat fazla olduğunu göstermektedir (Büyükkaracığan, 2016: 156).

4. Metodoloji

Türkçe literatürde emlak vergisi bilinci, algısı, emlak vergisinde vergi uyumu, vb. veya genel olarak yerel vergiler üzerine gerçekleştirilen çalışmaların sayıları yetersizdir. Çalışmanın anket sorularıyla odaklandığı hususlar; emlak vergisinin adaletli uygulanmadığı ve emlak vergisi bedellerinin belirlenmesinde emlağın piyasa değerlerinin dikkate alınmadığı yönündedir.

4.1. Araştırmanın Amacı, Evreni ve Örneklemi

Bu araştırmanın amacı, Sakarya ve ilçelerindeki emlak sahiplerinin, emlak vergisi bilincini gerçekleştirilen anketler aracılığıyla tespit ederek, emlak vergisine bakışlarını bu vergiyi algılayış biçimlerini incelemektir. Çalışmanın evrenini oluşturan Sakarya ilinde örneklem kütlenin seçiminde kolayda örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Anketlerin değerlendirilmesinde SPSS (22.0) paket programından yararlanılmıştır.

4.2. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda 2018 yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında 330 adet anket gerçekleştirilmiştir. Anket toplam 35 soru içermekte olup, bunların 26 tanesi emlak sahiplerinin emlak vergisine bakışını belirleyen faktörlere yöneliktir. Söz konusu algının ölçülmesi için bu sorularda 5'li Likert ölçeğinin kullanılması tercih edilmiştir. Bu ölçekte kişilere "kesinlikle katılmıyorum", "katılmıyorum", "kararsızım", "katılıyorum", ve "tamamen katılıyorum" şeklinde seçenekler verilmiştir. Anket gerçekleştirilmeden önce, farklı sayıda emlak sahibi olan, 13 kişiye pilot uygulama yapılmış ve ankete son hal verilmiştir. Emlak vergisi muafiyetliği ile ilgili 22.03.2011 tarih ve 006.01-185 sayılı özelgeye göre, "kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır", hükmü gereğince ankete katılıp tek emlağı olan ve yukarıdaki koşulu sağlayan kişiler anket kapsamına dâhil edilmemiştir. Çalışmanın güvenilirliğini gösteren Cronbach Alpha değeri; ,815'tir.

4.3. Araştırmanın Bulguları

4.3.1. Araştırmanın Demografik Bulguları

330 emlak sahibinin katıldığı anket çalışmasına ilişkin demografik bulgular tablo 3'de gösterilmektedir. Bu kapsamda; cinsiyet, eğitim durumu, medeni durum, yaş ve gelir düzeyi bilgileri ele alınmıştır.

Tablo 3. Demografik Göstergeler

CİNSİYET	n	%	MEDENİ DURUMU	n	%
Kadın	75	22,6	Evli	304	92,4
Erkek	255	77,4	Bekâr	26	7,6
EĞİTİM DURUMU			YAŞ		
İlkokul	49	14,7	18-24	4	0,5
Ortaokul	61	18,8	25-30	20	6,5
Lise	93	28,4	31-35	42	12,6
Önlisans	37	11,2	36-40	58	17,6
Lisans	78	23,9	41-45	71	21,6
Lisansüstü	12	3,6	46-54	72	22,1
			55-65	45	13,6
GELİR DÜZEYİ			66 ve üzeri	18	5,5
0-1500	3	1,0			
1501-3500	80	24,1	MEDENİ DURUM		
3501-6000	136	41,2	Evli	304	92,4
6001-10000	66	20,1	Bekar	26	7,6
10001-15000	28	8,5			
15001 TL ve üzeri	17	5,0			

Tablo 3'den de görüldüğü gibi, ankete katılanların büyük çoğunluğu evli (%92,4) ve erkeklerden oluşmaktadır (%77,4). Bununla birlikte, katılımcıların %33,5'i ilkokul + ortaokul mezunu iken, %28,4'ü lise, %35,1'i önlisans + lisans, %3,6'sı ise lisansüstü mezunudur. Ankete katılanların 66'sı (%19,6) 18-35, 211'i (%61,3) 36-54, 63'ü (%19,1) 55 ve üzeri yaşındadır. Son olarak; 0-3500 TL gelire sahip olan 83 (%24,2), 3501-10000 TL gelire sahip olan 202 (%61,3) ve 10001 TL ve üzeri gelire sahip olan 45 (%9) kişidir. Ankete katılanların sahip oldukları emlak sayısı ve kaç yıldır emlak vergisi mükellefine ilişkin bulgular tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4. Emlak Sahipliğine İlişkin Göstergeler

	n	%
SAHİP OLDUĞUNUZ EMLAK SAYISI		
1	159	48,0
2	63	18,7
3	45	14,6
4	25	7,1
5 ve üzeri	38	11,6
KAÇ YILDIR EMLAK SAHİBİSİNİZ?		
0-1 yıl	15	4,5
1-3 yıl	20	6,0
3-7 yıl	96	29,1
8-15 yıl	110	33,2
15 yıl ve üzeri	89	27,1

Tablo 4'den de görüldüğü gibi, ankete katılanların 199'u %60,3, 8 yıldan daha uzun bir süredir emlak sahibidir. Bununla birlikte, katılımcıların 159'unun 1 (%48), 63'ünün 2 (%18,7), 45'inin 3 (%14,6), 25'inin 4 (%7,1) ve 38'inin 5 ve üzeri (%11,6) sayıda emlağı vardır.

4.3.2. Ödenen Emlak Vergisine İlişkin Bulgular

Tablo 5'de emlak sahiplerinin, ödedikleri emlak vergisine ilişkin ifadelere hangi düzeyde katıldıklarına ilişkin sonuçlar ve bu ifadelere katılım düzeylerinin aritmetik ortalamaları ele alınmaktadır. Tabloda emlak vergisinin adaletli ve yüksek algılanıp algılanmadığı, bu verginin düzenli ödenip ödenmediği ve tutarının doğru belirlenmediği gibi ifadeler yer almaktadır. Tablodaki sonuçlar emlak sahiplerinin, emlak vergisine bakışlarının belirlenmesi açısından oldukça önemlidir.

Tablo 5. Ödenen Emlak Vergisine İlişkin Göstergeler

	Kesinlikle Katılmıyorum	*Katılmıyorum*	*Kararsızım*	*Katılıyorum*	*Kesinlikle Katılıyorum*	*Ortalama*
	%	%	%	%	%	n
Emlak vergisinin adaletli olduğunu düşünüyorum.	**14,1**	**33,6**	**30,6**	**13,5**	**8,1**	**2,7**
Emlak vergimi düzenli ödüyorum.	**6,5**	**6,1**	**5,1**	**51,2**	**31,1**	**3,9**
Emlak vergimin nereye ödeneceğini biliyorum.	**4,5**	**0,5**	**4,1**	**60,8**	**30,1**	**4,1**
Emlak vergisi elektronik ortamdan ödenebilmektedir.	**6,5**	**6,5**	**37,6**	**32,6**	**16,5**	**3,4**
Ödediğim emlak vergisi kadar belediyeden hizmet almaktayım.	**33,6**	**38,1**	**14,5**	**5,5**	**8,1**	**2,1**
Emlak Vergisi tutarı doğru belirlenmektedir.	**10,5**	**32,1**	**33,6**	**16,5**	**7,1**	**2,8**
Emlak Vergisi oranını yüksek buluyorum.	**7,1**	**13,1**	**11,5**	**52,2**	**16,1**	**3,5**

Tablo 5'den de görüldüğü gibi, ankete katılanların %47,7'si emlak vergisinin adaletsiz olduğunu düşünmektedir. Kararsızların oranı eşit bir şekilde dağıtıldığında bu oran %63'e yükselmektedir. Diğer taraftan, katılımcıların %71,7'si ödedeğim emlak vergisi kadar belediyeden hizmet almadığı yönünde fikir beyan etmişlerdir. Bu ifadenin skor aritmetik ortalaması 2.1'dir. Kararsızların ifadeleri dikkate alındığında bu oran %79'a kadar yükselmektedir ki bu oldukça yüksek bir orandır. Bununla birlikte, Sakarya ilinin birçok ilçesinde emlak vergisi borçları elektronik ortamda ödenebilmesine rağmen, katılımcıların yaklaşık %40'ı *"Emlak vergisi elektronik ortamda ödenebilmektedir"* ifadesine karşı, *kararsız*ım seçeneğini tercih etmişlerdir. Son olarak, katılımcılarım yaklaşık %68,3'ü emlak vergisi oranının yüksek olduğunu belirmişlerdir. Kararsız seçeneği ile birlikte bu oran yaklaşık %75'e yükselmektedir. Likert ölçeğindeki ifadeler 1'den 5'e kadar sıralandığında en yüksek skor ortalaması 4,1 ile emlak vergisinin ödeme yerine ilişkindir.

4.3.3. Emlak Vergisi Bilincine İlişkin Bulgular

Emlak sahiplerinin emlak vergisi bilinci, bu vergiye karşı tutum ve davranışlarını doğruda etkileyebilir. Genellikle vergi bilincinin artması, vergi uyumunu da arrtırmaktadır. Katılımcıların emlak vergisi bilincine yönelik ifadelere katılım düzeyleri (%) aşağıdaki tabloda (tablo 6) ele alınmaktadır.

Tablo 6. Emlak Vergisi Bilincine İlişkin Göstergeler

	Kesinlikle Katılmıyorum	*Katılmıyorum*	*Kararsızım*	*Katılıyorum*	*Kesinlikle Katılıyorum*	*Ortalama*
	%	%	%	%	%	n
Emlak vergisi hakkında yeterince bilgi sahibiyim.	3,5	21,6	25,6	37,6	11,5	3,2
Emlak vergisindeki değişiklikleri yakından takip ederim.	10,1	34,2	16,5	24,1	14,1	3,1
Emlak vergisi mevzuatını karmaşık buluyorum.	5,5	12,1	35,6	38,1	8,5	3,3
Emlak vergisi ile ilgili sorunların çözümü için nereye başvuracağımı biliyorum.	5,1	6,1	7,1	58,2	23,6	3,9
Emlak vergimi ödeme süreleri yeterlidir.	7,1	7,1	22,6	45,2	17,5	3,6
Emlak vergisi sisteminde mükellef haklarına önem verilmektedir.	9,1	29,6	38,6	14,5	8,1	2,8
Çevremdeki emlak sahipleri, emlak vergisini ödemediğinde onu ayıplarım.	8,1	16,1	7,1	46,2	22,1	3,5

Vergi bilinci, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan ödev ve sorumluluklarını yerine getirmedeki isteklilik durumu olarak ifade edilebilir. Vergi bilincinin oluşmasında; toplumun genel eğitim düzeyi, genel eğitim uygulamaları içinde vergiye ilişkin eğitim faaliyetlerinin etkinliği, vergi yönetiminin bu konudaki uygulamaları, toplanan kaynakların kullanılmasındaki etkinlik, vergiye ilişkin yasal düzenlemelerin temel vergileme ilkelerine uygunluğu, vb. faktörler etkilidir (Akdoğan, 2009: 187).

Bir toplumda vergi bilinci dolayısıyla da vergi ödeme istekliliği ne kadar yüksek olursa, vergilemenin temel fonksiyonlarını yerine getirmek o derece kolaylaşır. Vergi bilincinin düşük olması durumu ise genel ekonomik dengeleri bozabilir. Bununla birlikte, bazı bölgelerde vatandaşların kamusal mal ve hizmetlerden yeterince yararlanamaması ve mali sömürüye uğraması gibi birçok sorun ortaya çıkabilir (Saruç, 2015: 30).

Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında, yerel otoritelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin önemi oldukça fazladır. Yerel otoritelerin söz konusu ihtiyaçlara cevap verebilmek için sağlam ve istikrarlı gelir kaynaklarına ihtiyaçlarının olduğu aşikardır. Yerel otoritelerin birçok gelir kaynağı olmakla birlikte, bu kaynaklar içinde mülkiyet

üzerinden elde ettikleri vergi gelirlerinin önemi yadsınamaz. Dolayısıyla mülkiyet üzerinden elde edilen vergilerde genel etkinlik düzeyine ulaşılması gerekmektedir. Bu bağlamda emlak sahiplerinin emlak vergisi bilincinin yüksek olması, elde edilecek vergi tahsilatını arttırıcı etki yapabilir.

Emlak vergisi bilincine yönelik göstergelerin yer aldığı tablo 5'e göre, kararsızlar eşit bir şekilde dağıtıldığında katılımcıların yaklaşık %62'si emlak vergisi hakkında yeterince bilgi sahibiyken, %58'i ise emlak vergisinde mükellef haklarına yeterince önem verilmediğini düşünmektedir (ortalama skoru 2,8). Bununla birlikte, katılımcıların yaklaşık %72'si emlak sahiplerinin emlak vergisini ödemediğinde onları ayıplayacağını ifade etmişlerdir. Öte yandan tablo 5'de ele alınan ifadelerden aritmetik ortalaması en yüksek skora sahip ifade 3,9 ile "Emlak vergisi ile ilgili sorunların çözümü için nereye başvuracağımı biliyorum" ifadesidir. Son olarak; "Emlak vergisi mevzuatını karmaşık buluyorum" ifadesi hariç tutulduğunda diğer altı ifadenin aritmetik ortalaması 3,51'dir. Bu durum, ankete katılan emlak sahiplerinin emlak vergisi bilinçlerinin ortanın üzerinde olduğunu ancak çok yüksek olmadığını göstermektedir.

4.3.4. Emlak Vergisine İlişkin Diğer Bulgular

Diğer bulgular kapsamında; "Emlak Vergisi borçlarına af getirilmelidir", "Emlak Vergisi uygulamasında denetimler yetersizdir", "Emlak Vergisi ödememenin cezasının caydırıcı olduğunu düşünüyorum", "Emlak Vergisinde farkındalığı arttırmak için eğitim programları düzenlenmelidir" ve "Emlak Vergisi konusundaki gelişmelerden afiş, kamu spotu gibi görsel ve işitsel medya aracılığıyla yeterince haberdar oluyorum" ifadelerine katılım dereceleri ele alınmıştır.

Tablo 7. Emlak Vergisine İlişkin Diğer Göstergeler

	Kesinlikle Katılmıyorum	*Katılmıyorum*	*Kararsızım*	*Katılıyorum*	*Kesinlikle Katılıyorum*
	%	%	%	%	%
Emlak Vergisi borçlarına af getirilmelidir.	19,5	39,1	10,5	17,1	13,5
Emlak Vergisi uygulamasında denetimler yetersizdir.	7,5	3,5	29,1	38,1	21,6
Emlak Vergisi ödememenin cezasının caydırıcı olduğunu düşünüyorum.	16,1	29,1	28,6	13,5	12,5
Emlak vergisi bedellerinin belirlenmesinde, emlağın piyasa değeri dikkate alınmaktadır.	18,7	36,5	28,3	10,9	5,5
Emlak Vergisi ödemesinde farkındalığı arttırmak için eğitim programları düzenlenmelidir.	6,1	8,5	23,6	43,2	18,1

Tablo 7'den de görüldüğü gibi, emlak sahiplerinin yaklaşık %60'ı emlak vergisi borçlarına af getirilmesine karşı oldukları gibi emlak vergisi uygulamasına denetimlerin yetersiz olduğunu düşünmektedir. Kararsızlar eşit oranda dağıtıldığında; denetimlerin yetersiz olduğunu ve emlak vergisi ödemesinde farkındalığı arttırmada eğitim programlarının etkili olacağını düşünenlerin oranı %75'e yaklaşmaktadır.

Son olarak SPSS'de gerçekleştirilen çapraz tablo eşleştirmeleri kapsamında; sahip olunan emlak sayısına göre emlak vergisinin ne oranda adaletli algılandığı ve emlak vergisi oranının yüksek olup olmadığının gelir düzeyine göre belirgin bir şekilde değişip değişmediği ele alınmıştır. Elde edilen bulgular arasında belirgin farklılıklar bulunmamasına rağmen; sahip olunan emlak sayısı arttıkça emlak vergisinin daha az adaletli, gelir düzeyi düştükçe de emlak vergisi oranının daha yüksek algılandığı sonucuna ulaşılmıştır.

5. Sonuç

Mahalli idarelerin birçok gelir kalemi bulunmaktadır. Bunlar arasında; merkezi idare tarafından aktarılan kaynaklar, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, vergi ve harç gelirleri, bağış ve yardımlar ile özel gelirler, faizler, paylar, cezalar, sermaye gelirleri, borçlanma gelirleri, vb. yer almaktadır. Bu gelirler içinde mülkiyet üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin, mahalli idarelerin bütçe gelirleri içindeki payı 2017 yılı itibariyle yaklaşık olarak %5.5'tir. Bu gelir oldukça düşük gözükmekle birlikte, en istikrarlı gelirlerden biridir. Bu payın düşük olmasında birçok faktör etkilidir ve belediyelerin ifade edilen gelir kalemini potansiyel olarak önemli oranda arttırabileceği söylenebilir.

Bu çalışmada da mülkiyet üzerinden elde edilen vergi gelirleri içinde yer alan ve kanunen emlak vergisi olarak ifade edilen söz konusu verginin emlak sahiplerince ne şekilde algılandığı, emlak sahiplerinin bu vergiye bakışı ve emlak vergisi bilinci Sakarya ili özelinde anket çalışmasıyla ele alınmıştır. Anket sonuçlarına göre; emlak vergisi sahiplerinin emlak vergisi bilincinin yüksek olmamakla beraber ortanın üzerinde olduğu, katılımcıların büyük oranda emlak vergisini adaletli algılamadığı, emlak vergisi miktarlarının emlağın piyasa değerinin altında belirlendiği, ödenen emlak vergisi kadar belediyeden hizmet almadıkları, gelir düzeyi düştükçe emlak vergisi oranının daha yüksek algılandığı gibi önemli bulgular tespit edilmiştir. Elde edilen sonuçlar toplu olarak değerlendirildiğinde, yerel otoritelerin emlak vergisi bilincini ve farkındalığını arttırıcı faaliyetler gerçekleştirmesinin emlak sahiplerinin emlak vergisine bakışını olumlu yönde etkileyeceğini ve bu yolla emlak vergisi gelirlerinin arttırılabileceğine işaret ettiği söylenebilir.

Kaynakça

Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Bülbül, D. (2006). *Yerel Yönetimler Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükkaracığan, N. (2016). "Gayrimenkullerde Emlak Vergisi Matrah Değeri İle Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların Araştırılması Ve Konya Meram Örneği", *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*, sayı: 11, ss. 143-157.

Edizdoğan, N. & Çelikkaya A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 2. Baskı, İstanbul, Dora Yayınları.

Hacıköylü, C. & Heper F. (2010). "Emlak Verginde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Maliye Dergisi*, sayı: 158, Ocak-Haziran, ss. 1-14.

Karasu, M. A. & Karakaş M. (2012). "Belediyelerin Emlak Vergisindeki Gelir Kaybı", *Maliye Dergisi*, sayı: 163, Temmuz-Aralık, ss. 431-448.

Korlu, R. K., Gerçek A. & Çetinkaya, Ö. (2016) (a). "Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği", *Yönetim ve Ekonomi*, cilt: 23, sayı: 3, ss. 711-732.

Korlu, R. K., Çetinkaya, Ö. & Gerçek A. (2016) (b). "Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, cilt: 14, sayı: 28, s. 443-465.

Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Oktar, S. A. (2016). *Türk Vergi Sistemi,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Organ, İ., & Çiftçi, T. E. (2015). "Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ekim, cilt: 8, sayı: 4, ss. 127-147.

Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan S. (2005). *Vergi Hukuku,* 13. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Sağbaş, İ. (2003). "Kamu Tercihi Teorisi ve Türkiye'de Yerel Vergilerin Algılanması", *Amme İdaresi Dergisi*, cilt: 36, sayı: 1, Mart, ss. 169-178.

Sarılı, M. A. (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 2. Baskı, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama*, Ankara: Seçkin Kitabevi.

Sayar, N. (1966). *Amme Maliyesi*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Birinci Cilt, Üçüncü Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası.

Sezer, Ö. & Vural T. (2010), "Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Yetki ve Görev Paylaşımı", *Maliye Dergisi*, sayı: 159, Temmuz-Aralık, ss. 203-219.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Yavaşlar, F. B. (2017). Emlak Vergisi'nde Sorun Nerede?, https://www.dunya.com/kose-yazisi/emlak-vergisinde-sorun-nerede/378268, 19.08.2017.

https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=4 (23.06.2018) (a)

https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri/genel-yonetim-butce-istatistikleri-yeni, (23.06.2018) (b)

Maliye Bilim İnsanlarının Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağı Hakkındaki Düşünceleri

Thoughts About Tax Loss and Tax Evasion in Turkey of Public Finance Scientists

Özgür Mustafa ÖMÜR[1] **Uğur BELLİKLİ**[2] **Özlem TÜMER**[3]

Abstract

In order for the state fulfill various financial, economic and social objectives, it is very important to collect tax revenues with a minimum loss. Therefor, in order to reduce the tax loss of the state, it is very important that the taxpayers can find the reasons that adversely affect their behavior against the taxation and take measures according to these reasons. The aim of this study is that to reveal the thoughts about tax losses and tax evasion and their underlying causes of public finance scientist who are believed to be at high level of tax awareness and tax ethics, for take the necessary measures toward decrease the tax losses and tax evasion in Turkey. Thus, by taking precautions according to the ideas of scientist people can contribute to the reduction of tax loss and evasion in Turkey. In order to achieve this purpose, the prepared questionnaire was sent to 750 public finance scientists by e-mail. 223 public financial scientists returned to the survey. According to the results obtained using the SPSS statistical method of analysis, public finance scientists in Turkey are very conscious about tax ethics and tax awareness issues. The amount of tax loss and evasion are high in Turkey, according to scientists. Finally, according to the scientists, the most important causes of tax loss and evasion in Turkey respectively; Tax amnesties and tax configurations issued at periodically, tax morality and tax consciousness are not fully settled and inadequacy of tax audits.

Keywords: Tax Loss, Tax Evasion, Public Finance Scientist, Tax Awareness, Tax Ethics.

JEL Classification Codes: H21, H26, K34

Özet

Devletin çeşitli mali, ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirebilmesi için vergi gelirlerini en az kayıpla toplaması oldukça önemlidir. Bu nedenle devletin vergi kaybını azaltmak için, mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını olumsuz etkileyen, yani onları vergi ödememeye yönelten sebepleri bulup, bu sebeplere göre önlemler alabilmesi son derece önemlidir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağını azaltma yönünde gerekli önlemleri alabilmek için; vergi bilinci ve ahlakı yüksek seviyelerde olduğu düşünülen maliye bilim insanlarının, vergi kayıp ve kaçağı ile bunların temel nedenleri hakkındaki düşüncelerini ortaya çıkarmaktır. Böylece, bilim insanlarının düşüncelerine göre önlemler alınması sağlanarak Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasına katkı sağlanabilir. Söz konusu amacı

[1] Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutcu MYO, Uludağ Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, ozgur.omur@giresun.edu.tr, (Yazışma yapılacak yazar)
[2] Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutcu MYO, ugur.bellikli@giresun.edu.tr
[3] Ar. Gör., Uludağ Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, ozlemtumer@uludağ.edu.tr

gerçekleştirmek için, hazırlanan anket formu 750 maliye bilim insanına e-posta aracılığı ile gönderilmiştir. Geri dönüş yapan 223 maliye bilim insanı ankete katılım sağlamıştır. SPSS istatistiki analiz yöntemi kullanılarak elde edilen sonuçlara göre, Türkiye'de maliye bilim insanları vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında oldukça duyarlıdır. Bilim insanlarına göre Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağı miktarı yüksek seviyelerdedir. Son olarak bilim insanlarına göre Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının en önemli nedenleri sırasıyla; "belli aralıklarla çıkartılan vergi afları ve yapılandırmaları", "vergi ahlakının" ve "vergi bilincinin" tam olarak yerleşmemiş olması" ve "vergi denetimlerinin yetersizliği" dir.

Anahtar kelimeler: Vergi Kaybı, Vergi Kaçağı, Maliye Bilim İnsanı, Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı.

1. Giriş

Vergi devletlerin en önemli gelir kaynağıdır, devletler kamu harcamalarının sürdürülebilirliğini ve bütçe dengesini sağlayabilmek için, en az kayıpla vergi gelirlerini tahsil etmeleri gerekmektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmesi son derece önemlidir. Fakat vergi, yükümlüler açısından kişisel karşılığı olmadığından ve hukuki zorlama ile ödendiğinden bir yük olarak hissedilir. Ayrıca vergi, yükümlülerin gelir, servet ve harcamalarında bir azalmaya neden olduğundan, vergilerini tam olarak ödememek için yasal veya yasal olmayan yollara başvurmasına sebep olur.

Tüm ekonomilerde miktarı ne olursa olsun mutlaka vergi kaçakçılığına başvurulmaktadır. Bunu sıfırlamak pek mümkün değildir. Fakat en aza indirmek ekonomiler için büyük başarıdır (Erdem vd., 2017: 268). Bu araştırmanın amacı maliye bilim insanlarının, vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki farkındalıklarını incelemek, ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarına ve bunların nedenlerine ilişkin düşüncelerini ortaya çıkarmaktır. Böylece, bilim insanlarının düşüncelerine göre önlemler alınması sağlanarak Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasına katkı sağlanabilir.

Sözkonusu amacı gerçekleştirmek için maliye bilim insanlarının büyük çoğunluğuna (750 kişi) e-posta aracılığıyla ulaşılmış, araştırma kapsamında hazırlanan anket formu kendilerine iletilmiştir. Geri dönüş sağlayan 223 maliye bilim insanı ankete katılım sağlamıştır. Ana kütleyi temsil etme bakımından yeterli sayıda örnekleme ulaşılmıştır. İncelenen anketler neticesinde veri eksikliğine rastlanılmamış ve anketlerin hepsi araştırmaya dahil edilmiştir. Çalışmada öncelikle yükümlülerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen, teori ve literatürde yer alan faktörler üzerinde durulacaktır. Daha sonra anket sonuçları SPSS istatistiki analiz töntemi ile değerlendirilip öncelikle maliye bilim insanlarının vergi bilincı ve ahlakı konularındaki farkındalıkları incelenecektir. Son olarak da bilim insanlarının, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının seviyesi ve bunların nedenlerine ilişkin genel düşünceleri ortaya çıkarılacaktır.

2. Yükümlülerin Vergiye Karşı Davranışlarını Etkileyen Faktörler

Bireyler vergi ödemeleri karşılığında devletten kişisel bir karşılık beklemezler. Ancak vergi, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında azalmalara sebep olduğu ve aynı zamanda da bireylerin tasarruf yapabilme

potansiyellerini kısıtladığı için genellikle bir külfet olarak görülmekte ve hoş karşılanmamaktadır. Bu nedenle yükümlüler yasal olarak vergi ödemek zorunda olsalar da vergi ödememek için yasal ya da yasal olmayan çeşitli yollara başvurmaktadırlar (Bilgin, 2011: 167). Bu yollardan en bilinenleri vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmadır. Vergi kaçakçılığı, bir verginin yasadışı olarak ödenmemesi olarak tanımlanır. Öte yandan, vergiden kaçınma ise yasal olarak ödenecek vergileri azaltmak veya azaltmak için bir yol aramak durumunda ortaya çıkar (W. McGee & George, 2008: 324).

Mükelleflerin, vergi kaybına neden olan yollara başvurmasının en önemli nedeni, vergi sonrası net kazançlarını artırmak istemeleridir (Savaşan & Odabaş, 2005: 5). Yükümlülerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar kendi içinde ekonomik ve idari faktörler ile ekonomik olmayan (sosyal) faktörler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Giray, 2016: 2).

2.1. Ekonomik ve İdari Faktörler

Yükümlülerin vergiye uyumunun sağlanmasında; vergi ödeme gücü, vergi oranları, vergi sisteminin yapısı, vergi kanunlarının karmaşıklığı, ekonominin durumu, denetimlerin sıkılığı ve cezaların caydırıcılığı gibi ekonomik ve idari faktörler etkili olabilmektedir (Maciejovsky vd., 2012: 348). Ayrıca yanlış uygulanan kamu maliye politikaları, sürekli çıkarılan vergi afları ve yapılandırmaları ve vergi idaresinin yönetim yapısı da vergiye uyumu etkileyen faktörler arasında yer almaktadır (Türgay, 2011: 307).

2.1.1. Vergi Yükünün Ağırlığı

Vergi yükünün ağır olması, vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelten en önemli nedenlerden biri olarak gösterilmektedir. Vergi yükü, genellikle vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı ile ifade edilmektedir. Oranın artması, vergi mükelleflerinin kazançlarının artan bölümünü devlete vergi olarak ödeyeceğini göstermektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005: 15). Vergi oranları da, özellikle vergi tabanın dar olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi kaybı üzerinde belirleyici olan önemli bir diğer etkendir. Vergi yükünün toplumun sınırlı bir kesimi üzerinde olduğu bu ülkelerde vergi oranlarında yapılacak artışlar vergi gelirleri üzerinde önemli baskıların oluşmasına neden olacaktır (Ekici, 2009: 210). Mükelleflerin vergileme karşısındaki olumsuz tepkilerinin derecesi ile vergi oranları arasında pozitif bir ilişki vardır. Vergi oranlarının artması, üstlenilen vergi yükünün artmasına neden olması, bu durumun en önemli nedenidir. Artan vergi yükü kişilerin gelirler, tüketim ve tasarruflarında bir azalmaya neden olacağından, kişiler tarafından hoş karşılanmaz (Gök, 2007: 145).

Alm vd. (1992), vergiye karşı gönüllü uyumu etkileyen unsurlar üzerine yapmış oldukları çalışmada, vergi oranlarının düşmesinin mükelleflerin vergiyi kabul etmelerinde önemli bir etken olduğu sonucu elde edilmiştir. Bayraklı vd. (2004), yapmış oldukları çalışma sonuçlarına göre mükellefin vergi kaçırma kararını vermesinde vergi yükünün önemli bir rol oynadığını ortaya koymakla birlikte, vergi yükünün adil olarak dağıtılması ve sadece belli kesim üzerinde yoğunlaşması yerine geniş bir tabana

yayılması vergi uyumunu arttıracaktır. Pommerehne & Weck-Hannemann (1996), İsviçre'de gelir vergisi kaçakçılığının nedenleri üzerine yapmış oldukları çalışmaya göre vergi kaçırma eğilimi ile vergi yükü arasında pozitif yönde bir ilişkinin olduğunu. Savaşan ve Odabaş (2005), serbest muhasebeci ve mali müşavirler (SMMM) ve vergi denetim elemanları ile Türkiye'de vergi kayıp kaçaklarının nedenleri üzerine yapmış oldukları çalışma ile anket bulgularına göre, katılımcıların yüzde 93'ü kayıpların yüksek boyutlarda olduğunu düşünmektedir. Bu düşüncedeki SMMM ve denetim elemanlarına göre, vergi kaybının en önemli nedeni olarak vergi yükü (%86) gösterilmektedir. Bu çalışmayı destekler şekilde, Öz Yalama ve Gümüş (2013), Eskişehir'de vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörler üzerine yaptıkları çalışmada, vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçırma eğilimini artırıcı yönde etki yaptığı ortaya çıkmaktadır. Yapmış oldukları anket çalışmasında mükelleflerin %86'sı, vergi oranlarının yüksek olduğunun algılanması vergi kaçırma eğiliminin artırır, şeklindeki ifadeye katılmaktadır.

2.1.2. Kamu Maliye Politikalarının Etkisizliği

Yanlış uygulanan ekonomik ve mali politika uygulamaları sonucunda vergi gelirlerinin etkin kullanılmadığına dair oluşan inanç, mükelleflerin vergiye karşı dirençlerini arttırmaktadır (Türgay, 2011: 307). Eğer devletin vergi ve harcama politikaları bakımından kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde genel bir düşünce oluşursa, yükümlüler vergi vermekten kaçınacaktır. Kişiler eğer ödediği verginin verimli alanlara yöneldiğini görür ve yine vergilerle yürütülen kamu hizmetinden yararlanma imkânı bulabilirse, vergiye karşı dirençleri hafifleyebilecektir (Çataloluk, 2008: 219-227). Mükelleflerin ödedikleri vergilerin kendilerine mal ve hizmet olarak geri döndüğüne inanmaları vergisel uyum açısından önemlidir.

McGee & Rossi (2006), Arjantin'de üniversite öğrencileri üzerine yapmış oldukları çalışmada, hükümet sisteminin bozuk ve insan haklarının ihlal edildiğini düşünen kişilerin vergi kaçırmaya daha meyilli olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Hazman (2009), yapmış olduğu çalışma sonucunda, mükelleflerin devlet politikalarının başarısız olduğunu düşünmelerinin, vergiye karşı olumsuz tavır takınmalarına neden olduğunu tespit etmişlerdir. Savaşan ve Odabaş (2005), yapmış oldukları çalışmada vergi kaybının en önemli nedenleri arasında, kamu harcamaları ile mükellef beklentilerinin uyumsuzluğu (%67) gösterilmektedir. Ömürberg vd. (2007), Türkiye'de potansiyel vergi mükellefi durumundaki üniversite öğrencilerine yapmış oldukları çalışmada vergi kayıp ve kaçağını belirleyen faktörler arasında ilk sırada, vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının mükellefler tarafından bilinmesi, daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetiminin oluşturulmasıdır. Frey ve Torgler (2007), 30 Batı ve Doğu Avrupa ülkesini kapsayan çalışmalarında bir toplumda vergi konusunda devlete olan güvenin artmasının vergi ahlakını olumlu şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. McGee & George (2008), Hindistan'da vergi kaçağının nedenleri üzerine yapmış oldukları bir çalışmada, vergi kaçağının en önemli nedenleri arasında toplanan vergi gelirlerinin adaletsiz ve gereksiz harcanmasının yer aldığı görülmüştür.

2.1.3. Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Nedenler

Vergi kanunlarındaki karmaşıklık ve vergi kanunlarında sıkça gerçekleşen değişiklikler vergilemenin açıklık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Türgay, 2011: 307). Vergi kanunlarının hem vergi yükümlüleri açısından hem de vergi idareleri açısından önemli bir yeri vardır. Bu yüzden vergi mevzuatı kolay anlaşılır, açık, aksi yoruma yer vermeyen bir üslupta olmalıdır. Mükellefler, basit olmayan mevzuat karşısında keyfi uygulamalara yönelerek, bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına yol açabilirler (Çataloluk, 2008: 224). Mükelleflerin vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmeleri onların vergiye gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Ayrıca, vergi kanunların karmaşıklığı ve sıkça değişmesi denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda tecrübesiz ve yetersiz denetmenlerin düşük ve yanlış beyanı ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları da zorlaşacaktır (Tülay & Güven, 2007: 29).

Üyümez (2016), vergi kanunlarının karmaşıklığı ve vergi uyumu ilişkisi üzerine yapmış olduğu çalışmada, vergi mevzuatının karmaşık olması halinde, vergilerin anlaşılırlığı düşük seviyede kalacağını, bu durumun ise, mükellefler üzerinde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına yol açacağını öne sürmüştür. Çalışmanın sonucuna göre, vergi mevzuatının karmaşık olmasının, vergiden kaçınmaya neden olarak vergi uyumunu olumsuz etkilemesi muhtemeldir.

2.1.4. Sürekli Çıkarılan Vergi Afları ve Yapılandırmaları

Sık bir şekilde çıkan vergi afları vergilemenin açıklık ve kesinlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu yönde artan belirsizlik ve sürekli çıkarılan vergi afları karşısında mükelleflerde vergiye karşı direnç oluşmaktadır. Bu durum vergi kayıplarının artmasına neden olmaktadır (Türgay, 2011: 307). Bu şekilde vergi ödemeyenlerin sık sık affedilmesi, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere yapılmış bir en büyük haksızlıktır. Böyle bir haksızlık, mükellefler tarafından, ahlâklı vergi mükelleflerinin cezalandırılması şeklindeki bir algılanma riskini de beraberinde getirerek vergi kaçırmaya mükellefleri yönlendirebilir (Tosuner ve Demir, 2007: 15). Sürekli çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergi ödeme isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir (Gök, 2007: 149).

Türkiye'de vergi aflarının yanı sıra günümüzde daha yerleşmiş karşılığı ile vergi yapılandırmalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Vergi afları ve yapılandırmalarının sayısının fazla olması mükelleflerin gelecekteki vergi verme istekliliklerini olumsuz olarak etkilemektedir. Bunun nedeni, sık aralıklarla çıkarılan vergi afları ve yapılandırmaları, yükümlüyü her zaman af beklentisi içine sokmakta ve vergi kaçırmayı teşvik eder bir hale büründürmektedir (Koban & Ercan, 2017: 62).

Çelikkaya & Gürbüz (2008), Eskişehir'de ikamet eden ve gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin düşünceleri üzerine yapmış oldukları çalışmada, sürekli çıkarılan vergi aflarının gelir dağılımına olumsuz yönde etki edeceği sonucuna ulaşmıştır. Organ & Yegen (2013), Adana ilinde vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü hakkında yapmış oldukları

çalışmada, sıkça çıkarılan vergi afları neticesinde aftan faydalanmayan mükelleflerin vergi ödemeye karşı daha isteksiz olacaklarını ifade ettiklerini ortaya çıkarmıştır.

2.1.5. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi idaresinin mükellefle ilişkileri de vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen önemli faktörlerden bir tanesidir. Vergi idaresinin mükellef odaklı hizmetler ürettiği ve mükellefi doğru zamanda ve doğru şekilde bilgilendirdiği ülkelerde mükelleflerin vergiye olan uyumu daha yüksektir (Küçük, 2011: 2). Mükelleflerin vergi borcunun doğduğu andan ödenmesine kadar geçen süreçte, vergi idaresi ile yakın ilişki içinde olduğu bir gerçektir, bu sebeple vergi dairelerinde mükelleflere gösterilen kolaylıklar, işlemlerin hızlılığı mükellefler açısından oldukça önemli olmaktadır. Bunun bir sonucu olarak idarenin etkin ve verimli çalışması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin azalması yönünde etkili olabilmektedir (Özyalama & Gümüş, 2013: 91). Vergi idaresinin mükellefe karşı tavır ve davranışların olumsuz olması durumunda, vatandaşların vergiye karşı içsel motivasyonları olumsuz bir şekilde etkilenebilmektedir. (Tosuner & Demir, 2007: 16).

Özyalama & Gümüş (2013), yapmış oldukları çalışmada, ankete katılan mükelleflerin %79'unun vergi idaresinin etkin ve adaletli çalıştığının algılanmasının vergi kaçırma eğilimini azaltır ifadesine katıldıkları görülmektedir.

2.1.6. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Vergi cezalarının caydırıcı yükseklikte, uygulanabilir ve kesin olması, vergi yasalarına aykırı hareket etmeyi planlayan mükelleflerin kararlarında etkili olacaktır (Savaşan & Odabaş, 2005: 19). Vergi kaçıranların ortaya çıkarılıp cezalandırılmaması vergisini düzenli ödeyen mükelleflere yapılan bir haksızlıktır ve bu durum mükellefleri vergi kaçırmaya doğru yönlendirebilir (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

Alm vd. (1992) yapmış oldukları çalışmada, vergi cezalarının artmasının mükelleflerin beyannamelerini doğru hazırlaması konusunda az da olsa bir etken olduğu sonucu elde edilmiştir. Pommerehne & Weck-Hannemann (1996), vergi cezalarının vergi kaçakçılığı üzerine caydırıcı bir etkisinin olmadığını. Savaşan & Odabaş (2005), yaptıkları çalışmaya göre, yakalanmanın başlı başına bir tür ceza olduğu, yakalanma olasılığı algısı yükseldikçe ceza yüksek olmasa da vergi kayıplarının azalabileceğini ortaya çıkarmıştır. Özyalama & Gümüş (2013), yapmış oldukları çalışmada, ankete katılan mükelleflerin %81'i ağır vergi cezalarının vergi kaçırma eğilimini azaltıcı yönde etki yaptığını ifade etmektedirler.

2.1.7. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenler

Vergi sistemi ve yönetim yapısı bireylerin vergiye tutumunu etkileyen önemli unsurlardan birisidir. Bu bağlamda vergi sisteminin adaletsiz olduğunun düşünülmesi bireylerin vergi bilinci üzerinde olumsuz tavır takınmalarına neden olacaktır. Bu da vergi kaybına yol açacaktır (Taytak, 2010: 500). Mükellefler tarafından vergi sistemi

içinde yer alan vergilerin çokluğu ya da bu vergilerin adaletsiz uygulandığına ilişkin yaygın bir düşüncenin oluşması vergi kaçırma eğilimini olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte, vergi sisteminin emek gelirleri üzerine ağır, sermaye gelirleri üzerine ise nispeten daha hafif vergiler öngörmesinin algılanması da adaletsizliği artırmakta, mükellefleri vergi kaçırma yönünde teşvik etmektedir (Özyalama & Gümüş, 2013: 91). Ayrıca kaynaktan kesme (stopaj) usulünde vergilendirme, servet beyanının kaldırılması ve menkul sermaye iratlarının beyana tabi olmaktan çıkartılması gibi uygulamalar da vergilemede adaletsizliğe neden olmakta ve vergi kaçırma yönünde mükellefleri teşvik etmektedir (Türgay, 2011: 307). İstisna ve muafiyetlerin yoğun bir şekilde uygulama alanı bulması vergide genellik ilkesinden sapılmasına da yol açmıştır. İstisna ve muafiyetlerin aşırı kullanımı sistemi basit olmaktan uzaklaştırıp daha karmaşık hale getirdiği gibi, hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergisel işlemlerde karşılaştıkları yükü arttırmaktadır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 4).

Bayraklı vd. (2004), yapmış oldukları çalışmada vergi sistemini adaletsiz olarak algılayanların vergi kaçırma olasılığı adaletli algılayanlardan daha yüksek olmaktadır. Savaşan ve Odabaş (2005), yapmış oldukları çalışmada vergi kaybının en önemli nedenleri arasında vergi sistemindeki adaletsizlik (%72) gösterilmektedir. Özyalama & Gümüş (2013), yapmış oldukları çalışmada katılımcıların %89'unun vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşünüldüğünde vergi kaçırma eğilimi yükselir, ifadesine katıldığı ortaya çıkmıştır. McGee & George (2008), yapmış oldukları çalışmada vergi kaçağının en önemli nedenleri arasında vergi sisteminin adil olmamasının yer aldığı tespit edilmiştir.

2.1.8. Vergi Denetimlerinin Yetersizliği

Günümüzde vergi sistemleri beyan usulüne dayanmakta, mükellefler ödeyecekleri vergi miktarını kendileri hesaplamaktadır. Mükelleflerin hesapladıkları bu beyanlarının ve ödedikleri vergi miktarlarının doğruluğu ise vergi denetim elemanlarınca denetlenmektedir. Ülkemizde son yıllarda vergi denetim oranlarının %2 ile %3 arasında değişim gösterdiği görülmektedir. Mükelleflerin vergi denetimleri sonucunda yakalanma ve cezalandırılma riskini göze alarak vergi kaçırma davranışında bulundukları göz önüne alınarak değerlendirme yapıldığında, vergi denetim oranlarının daha arttırılması gerektiği görülmektedir (Özyalama & Gümüş, 2013: 81). Denetimde önemli olan her mükellefin tek tek denetlenmesi değil, mükellefin denetlenme olasılığı algısını üzerinde hissetmesini sağlamaktır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 6). Vergi denetiminin mükellef üzerinde hissedilmesi, ülke vergi gelirlerinin istenilen düzeye çıkarılması, vergi potansiyelinden azami ölçüde yararlanılması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi açısından son derece önemlidir (Daştan, 2011: 182).

Alm vd. (1992) yapmış oldukları çalışmada denetimlerin artmasının bireylerin beyannamelerini daha doğru hazırlamasında etken olduğu sonucuna olaşılmıştır. Pommerehne & Weck-Hannemann (1996), yapmış oldukları çalışmaya göre denetim olasılığının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini olumsuz yönde etkilediğini. Bu alanda yapılan çalışmalar da bu bilgileri destekler niteliktedir. Cummıngs ve diğ., (2009), yapmış oldukları çalışmalara göre, denetimler ile mükelleflerin vergiye uyumu arasında

pozitif bir ilişki vardır. Mükelleflerin vergiye uyum sağlamasında denetim ihtimalinin olması bile etkili olmaktadır. Denetimlerin azalması vergi kaybının artmasına neden olabilir. Hazman (2009), yapmış olduğu çalışmada da benzer sonuçlara ulaşmış, vergi denetimlerinin yeterli olduğunu düşünenlerin, vergiye karşı olumsuz davranış göstermedikleri, dolayısıyla vergi kaybı ile denetimler arasında negatif bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Çelikkaya & Gürbüz (2008), yapmış oldukları çalışmada, denetimin sıklığı arttıkça, denetimlerin beyana olumlu yönde katkı sağlayacağı yönündeki eğilimin yükseleceği sonucuna ulaşmıştır.

2.1.9. Ekonomik Koşullar ve Yüksek Enflasyon

Ekonomik krizler ve yüksek enflasyon vergi sisteminde adaletsizliklere neden olmaktadır. Bunun nedenleri ise, enflasyondaki artışla beraber meydana gelen fiyatlar genel seviyesindeki yükselişle birlikte nominal gelirleri artan ekonomik birimler, yüksek gelir dilimleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durum reel olarak gelirlerinde artış olmadığı halde mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergi tarifeleri ve miktarlarında bir artışın yaşanmasına neden olmaktadır. Yüksek enflasyondan kaynaklanan vergi adaletsizliği de vergi kaybının artmasına neden olmaktadır (Türgay, 2011: 306). Özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yaşanan yüksek enflasyon vergi kaçakçılığının artmasına sebep olmaktadır. Ekonomik politikalar, ekonomik istikrarsızlık ve krizler kayıt dışılığa yol açan önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki, yüksek enflasyon gelir dağılımında bir eşitsizliğe yol açacağı gibi sermaye yatırımlarını da olumsuz yönde etkilemekte, bu da milli geliri düşürmekte ve vergi ödemeyi olumsuz yönde etkilemektedir (İlhan, 2007: 6).

Crane & Nourzad (1986), enflasyon ve vergi kaçakçılığı üzerine yapmış oldukları çalışmada, yüksek enflasyonun vergi kaçakçılığını arttırdığı ve böylece vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Pommerehne & Weck-Hannemann (1996), ekonomide yaşanan enflasyon ile vergi kaçaklığının pozitif ilişkisi olduğunu ve mükelleflerin devlet bütçesi üzerindeki kontrolünün artmasının vergi kaçakçılığını olumsuz yönde etkileyeceğini, böyle bir kontrolün olmadığı durumda ise bu durumun tersi olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

2.2. Sosyal Faktörler

Bireyler ekonomik faktörlerin yanı sıra içinde yaşadığı toplumun sağladığı sosyal çevreden ve bu sosyal çevreden de beslenen psikolojik şartlardan etkilenerek vergi kaçırma eğilimine girebilirler (Savaşan ve Odabaş, 2005: 9). Bireylerin ekonomik faktörlerin yanı sıra vergi bilinci ve ahlakı seviyeleri de vergileme konusunda davranışlarını etkileyen etkenler içinde yer alır.

2.2.1. Vergi Ahlakının Oluşmaması

Toplumun ahlak normları ile vergileme arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Vergi ödemeyi ahlaki açıdan önemli gören ve vergi kaçakçılığını ayıplayan bir toplumda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun daha güçlü olacağı ifade

edilebilir. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyonu olarak tanımlanır. İçsel motivasyon ise dışsal bir baskı ya da zorlama olmaksızın gönüllü olarak vergiyi ödeme veya ödememe anlamına gelir (Aktan, 2012: 1-5). Yakalanma riski olmamasına rağmen insanların gönüllü bir şekilde vergilerini ödemelerini, başka bir ifade ile vergiye gönüllü uyumlarını açıklayan en önemli husus, vergiye karşı "içsel motivasyon" olarak ifade edilen vergi ahlâkıdır (Tosuner ve Demir, 2007: 9). Yani vergi ahlakı, mükelleflerin yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmelerini ifade etmektedir ve vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerden birisidir (İzgi & Saruç, 2011: 133). Vergi kanunları ne kadar istenilen düzeyde olursa olsun, uygulayıcılar vergi kanunlarını ne kadar iyi uygularsa uygulasın; eğer yükümlülerin vergi ahlâkı düşük seviyede ise sürekli vergi kaçırma yolları arayacaklardır. O halde, bir vergi sisteminden beklenen başarı, vergi ahlâk düzeyi yüksek mükelleflerin sayılarının artması ile doğru orantılı olarak artbilir (Tosuner ve Demir, 2007: 12).

Kirchler (1997), tarafından yapılan çalışmada, toplumda vergi zihniyeti pozitif ve vergi ahlakı yüksekse, yeni bir vergi ve mevcut vergi oranlarında bir artışın kabulünün daha kolay olduğunu ortaya çıkarmıştır. Saruç (2003), yaptığı çalışmada vergi ahlakının vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ve yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin düşük vergi ahlakına sahip olan kişilere göre vergi kaçırmaya daha az meyilli olduğunu ileri sürmüştür. Savaşan ve Odabaş (2005), yapmış oldukları çalışmada vergi kaybının en önemli nedenleri arasında vergi ahlakının eksikliği (%85) gösterilmektedir. Frey ve Torgler (2007), 30 Batı ve Doğu Avrupa ülkesini kapsayan çalışmalarında vergi kaçakçılığı ve vergi ahlakı arasında yüksek bir ilişki tespit etmişlerdir. Çalışmaya göre vergi ahlakı düşük olan ülkelerde vergi kaçırma eğilimleri daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir toplumda vergi konusunda devlete olan güvenin artmasının vergi ahlakını olumlu şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Özyalama & Gümüş (2013), yapmış oldukları çalışmada katılımcıların % 71'inin vergi ahlakının vergi kaçakçılığı üzerinde etkisi olduğunu kabul ettiği sonucuna ulaşmıştır. Organ & Yegen (2013), yapmış oldukları çlışmada Türkiye'de vergi ahlakının artması halinde mükelleflerin vergi ödemeye karşı daha istekli olacakları sonucuna ulaşmıştır. Sandalcı & Sandalcı (2017), 21 OECD ülkesini incelediği çalışmada ülkelerin vergi ahlak düzeyleri ile kayıt dışı ekonomi boyutları karşılaştırılmış ve vergi ahlakı yüksek toplumlarda kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin düşük çıktığı sonucuna ulaşmıştır.

2.2.2. Vergi Bilincinin Eksikliği

Vergi bilinci, mükellefin ödediği vergi miktarı ile yararlandığı kamusal mal ve hizmetleri ilişkilendirmesidir. Vergi bilincinin oluşturulması için mükellefin, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin ancak vergiler ile finanse edilebileceğini fark etmesi gerekmektedir (Savaşan & Odabaş, 2005: 8). Bu kapsamda vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için yükümlülerin elde ettiği gelirlerden veya sahip oldukları servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre devlete katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir (Ömürbeg vd., 2007: 104). Söz konusu bilinç düzeyi ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar kolay ulaşılır. Bunun nedeni, vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vatandaşlar ödedikleri

vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler. Bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve herhangi zorlama unsuruna gerek olmadan yerine getirirler (Organ & Yegen, 2013: 243).

Genel olarak bakıldığında, vergi bilinci oluşmuş toplumlarda mükellefin vergiyi titizlikle ödediği gözlenirken, vergi bilinci oluşmamış toplumda ise vergiyi bir yük olarak algılayan mükellefin vergi ödemekten kaçındığı görülmüştür. Vergi bilinci yerleşmiş toplumda mükellef önce kendini sonra yakınındaki mükellefleri denetleyip ve kendinin de diğer mükelleflerce denetlendiğini bildiğinden dolayı otokontrol mekanizması oluşacaktır. Bu da vergi gelirlerinin eksizsiz tahsil edilmesi konusunda gelir idarelerinin denetim yükünü azaltacaktır (Serinkan & Erdoğan, 2017: 527).

Bayraklı vd. (2004), yapmış oldukları çalışmada vergi bilincinin vergi kaçaırmayı negatif yönde etkilediğini, vergi idaresinin de vergi bilincinin gelişmesi için yaptığı eğitimlerin (vergi haftası kutlamaları, vergi sloganları, konferanslar vb.) vergi uyumunun artması konusunda faydalı olduğu ortaya çıkmaktadır. Savaşan ve Odabaş (2005), yapmış oldukları çalışmada vergi kaybının en önemli nedenleri arasında vergi bilincinin yerleşmemiş olması (%82) gösterilmektedir. Organ & Yegen (2013), yapmış oldukları çlışmada ülkemizde vergi bilincinin artması halinde mükelleflerin vergi ödemeye karşı daha istekli olacakları sonucuna ulaşmıştır.

2. Araştırma

2.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırmanın amacı maliye bilim insanlarının, vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki farkındalıklarını incelemek, ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarına ve bunların nedenlerine ilişkin düşüncelerini ortaya çıkarmaktır.

Söz konusu amacı gerçekleştirmek için maliye bilim insanlarının büyük çoğunluğuna (750 kişi) e-posta aracılığıyla ulaşılmış, araştırma kapsamında hazırlanan anket formu kendilerine iletilmiştir. Geri dönüş sağlayan 223 maliye bilim insanı ankete katılım sağlamıştır. İncelenen anketler neticesinde veri eksikliğine rastlanılmamış ve anketlerin hepsi araştırmaya dahil edilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu beş kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda ankete katılan bilim insanlarının yaş, cinsiyet, akademik unvan gibi demografik değişkenlerine yer verilmiştir. İkinci ve üçüncü kısımda ise bu değişkenlerle ilişkileri test edilecek olan vergi bilinci ve vergi ahlakı konularıyla ilgili 5'li likert ölçeğinde tanımlanmış 11 önermeye yer verilmiştir. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum olarak tanımlanmıştır. Dördüncü kısımda Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin düşüncelere ait yine 5'li likert ölçeğinde tanımlanmış 5 önermeye yer verilmiştir. Son kısımda ise maliye bilim insanlarının Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine ilişkin düşüncelerine ait 5'li likert ölçeğinde tanımlanmış 11 önermeye yer verilmiştir. Bu ölçekte 1: Etkisiz ya da en az etkili, 5: En çok etkili olarak tanımlanmıştır.

2.2. Araştırmanın Değişkenleri

Araştırmanın anket formunda 4 ayrı faktör belirlenmiştir. Bu faktörler şu şekilde ifade edilebilir:

- Vergi Bilinci,
- Vergi Ahlakı,
- Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler,
- Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri,

Anket formunda bu faktörlere ilişkin önermeler ayrı ayrı gruplandırılarak maliye bilim insanlarına yöneltilmiştir.

2.3. Araştırma Hipotezleri ve Verilerin Analiz Edilmesi

Araştırmada test edilmek amacıyla üç adet hipotez oluşturulmuş ve istatistiksel anlamlılık düzeylerine göre test edilmiştir. Hipotezler oluşturulurken ölçülmek istenen vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki düşüncelerin farklı olup olmadığı amacından hareket edilmiştir. Araştırmanın temel hipotezleri şu şekildedir:

H_1: Maliye bilim insanlarının cinsiyetleri açısından vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki düşünceleri farklıdır.

H_2: Maliye bilim insanlarının yaşları açısından vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki düşünceleri farklıdır.

H_3: Maliye bilim insanlarının akademik unvanları açısından vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki düşünceleri farklıdır.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin düşünceler ile bunun nedenlerine dair önermelerde hipotez oluşturulmamış, bu konuya ilişkin sadece genel istatistiklerin verilmesiyle yetinilmiştir.

Yukarıdaki bilgilerden hareketle araştırmada öncelikle ölçeğin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik testi yapılmıştır. Yapılan güvenilirlik testine göre, güvenilirlik katsayısı ***Cronbach Alpha değeri 0,692*** olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre ölçeğin *"oldukça güvenilir"* olduğu ifade edilebilir. Çünkü Alpha katsayısına göre ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Kalaycı, 2006: 125):

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değil,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Araştırma verilerinin değerlendirilebilmesi için öncelikle kullanılacak olan testlere (parametrik ve parametrik olmayan testler) karar verilmesi alınacak sonuçların doğruluğu açısından önem taşımaktadır. Anketlerden elde edilen verilerin normal dağılıma sahip olup olmadığı, ayrıca verilerin homojenliği bu iki test grubundan hangisinin tercih edileceği konusunda belirleyici olmaktadır. Verilerin normal dağılıma

sahip olup olmadığını test etmek amacıyla "Tek Örneklem Kolmogorov Smirnov Testi" yapılmış, "Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri" faktörü hariç diğer faktörlerde anlamlılık satırındaki değerlerin istatistiksel hesaplamalarda sınır değer kabul edilen 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda verilerin tamamının ***normal dağılıma sahip olmadığı*** görülmektedir. Verilerin homojen olup olmadığını test etmek amacıyla ise "Tek Yönlü Varyans Analizi" testinin varyansların homojenliği sekmesi kullanılmıştır. Test sonucunda "Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler" faktörü hariç diğer faktörlerin homojen olduğu, bu faktörün ise homojen olmadığı görülmüştür. Dolayısıyla verilerin tamamının da ***homojen olmadığı*** ifade edilebilir. Bu durumda verilerin değerlendirilmesinde parametrik olmayan testlerin kullanılacağı ifade edilebilir.

Araştırma hipotezleri test edilirken bağımsız örneklemler için Mann Whitney U testi, Kruskal Wallis H testi ve Spearman Korelasyon analizi uygulanmıştır. Maliye bilim insanlarının cinsiyetleri açısından vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki düşüncelerinin farklı olup olmadığını ölçmek amacıyla iki bağımsız değişkene bağlı olarak Mann Whitney U testi; yaş ve akademik unvan açısından ise verilerin değişkenlerle ilişkini ölçmek için ikiden fazla değişkene bağlı olarak Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır. Faktörler arasında ilişki olup olmadığını tespit etmek amacıyla ise Spearman Korelasyon analizi uygulanmıştır.

2.4. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırma bulguları ve bulguların değerlendirilmesine ilişkin öncelikle araştırmaya katılan maliye bilim insanlarının demografik özelliklerine yer verilmiştir. Ardından maliye bilim insanlarının; vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin düşünceler ile vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri hususundaki genel düşünceleri hakkında bilgiler sunulmuştur.

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Maliye Bilim İnsanlarının Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	145	65
	Kadın	78	35
	Toplam	**223**	**100**
Yaş	18-28	34	15,2
	29-40	121	54,3
	41-60	60	26,9
	61 ve Üzeri	8	3,6
	Toplam	**223**	**100**
Unvan	Arş. Gör.	79	35,4
	Öğr. Gör.	30	13,5
	Arş. veya Öğr. Gör. Dr.	8	3,6
	Uzman	4	1,8
	Yrd. Doç. Dr.	46	20,6
	Doç. Dr.	29	13,0
	Prof. Dr.	27	12,1
	Toplam	**223**	**100**

Tablo 1'de araştırmaya katılan maliye bilim insanlarının demografik özelliklerine yer verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere erkeklerin (% 65) araştırmaya katılım oranı daha yüksektir. Orta yaş (% 54,3) grubundaki bilim insanları araştırmaya daha fazla ilgi göstermiştir. Ayrıca araştırmaya Arş. Gör. (% 35,4) ve Yrd. Doç. Dr. (% 20,6) unvanına sahip bilim insanlarının katılım oranı daha yüksektir.

Tablo 2. Maliye Bilim İnsanlarının Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı, Vergi Kayıp ve Kaçakları Hakkında Düşünceler ile Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenlerine İlişkin Genel Yargıları

Anketteki Önermeler	N	Ortalama	Std. Sapma
Vergi Bilinci			
Devlete bir yıl içinde toplam ne kadar vergi ödediğimi biliyorum.	223	3,4305	1,2278
Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırmaktadır.	223	4,2466	0,9620
Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim.	223	3,8161	0,9667
Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.	223	3,8072	1,0961
Devletten beklediğim hizmetlerin vergilerimi ödeyerek gerçekleşeceğini biliyorum.	223	3,8161	1,1017
Vergi Ahlakı			
Vergi kutsal bir vatandaşlık görevidir.	223	4,1614	0,9776
Vergi kaçıran birisini fark edecek olursam ayıplarım.	223	4,0628	0,8831
Vergi kaçıracak olsam ve bu duyulacak olsa çok utanırım.	223	4,3408	0,8492
Vergi kaçırmanın hırsızlıktan bir farkı yoktur ve ağır bir şekilde cezalandırılmalıdır.	223	4,3229	0,8075
Elime fırsat geçse de kesinlikle vergi kaçırmam.	223	4,0942	0,9178
Vergi oranları çok yüksek olsa da kesinlikle vergi kaçırmam.	223	3,6816	1,0747
Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler			
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığının düşük seviyelerde olduğunu düşünüyorum.	223	1,5067	0,6836
Ülkemizde devletin vergi gelirlerinin aksatılmadan toplandığını düşünüyorum.	223	1,7668	0,7707
Ülkemizde mükelleflerin çoğunun vergilerini gönüllü olarak ödediklerini düşünüyorum.	223	1,7220	0,6670
Ülkemizde mükelleflerin çoğunun vergilerini zamanında ödediğini düşünüyorum.	223	2,0493	0,9066
Ülkemizde vergi kayıp ve kaçak seviyesinin AB ve OECD üyesi ülkelerin ortalamasında daha düşük seviyelerde olduğunu düşünüyorum.	223	1,9776	1,0020
Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri			
Ülkemizde veri yükünün yüksekliği vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,6637	1,1926
Ülkemizde vergi oranlarının yüksek seviyelerde olması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,5830	1,2085
Ülkemizde vergi cezalarının yetersizliği vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,9238	1,1887
Ülkemizde vergi denetimlerinin yetersizliği vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	4,1256	1,0494
Ülkemizde vergilendirmenin beyana dayalı olması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,0224	1,3269
Ülkemizde ödenen vergilerin mal ve hizmet olarak geri dönüşünün olmaması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	2,8565	1,2617
Ülkemizde vergi bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	4,2332	0,9101
Ülkemizde vergi ahlakının tam olarak oluşmamış olması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	4,2556	0,8710
Ülkemizde vergi konusunda devlete güven oluşmamış olması vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,6099	1,1252
Ülkemizde belli aralıklarla çıkarılan vergi afları ve yapılandırılmaları vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	4,2780	1,0500
Ülkemizde vergi kanunlarının karmaşıklığı vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden biridir.	223	3,5291	1,2035

Tablo 2'de araştırmaya katılan bilim insanlarının vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin düşünceler ile vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri konusundaki genel yargılarına yer verilmiştir. Tablo oluşturulurken araştırma değişkenlerine giren önermelere göre sınıflandırma yapılmıştır.

Tablo 2 incelencek olursa, araştırmaya katılan maliye bilim insanlarının "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler"e katılmadıkları görülmektedir. Ölçekte 1: Kesinlikle katılmıyorum ve 5: Kesinlikle katılıyorum şeklinde tanımlandığından maliye bilim insanlarının bu düşüncelere katılmadıkları ortalama değerlerden anlaşılmaktadır.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine ilişkin düşüncelere bakıldığında ise maliye bilim insanlarının vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında en önemlileri şu şekildedir:

- Türkiye'de belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları ve vergi yapılandırmaları (Ortalama: 4,2780),
- Türkiye'de vergi ahlakının tam olarak oturmamış olması (Ortalama: 4,2556),
- Türkiye'de vergi bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması (Ortalama: 4,2332),
- Türkiye'de vergi denetimlerinin yetersizliği (Ortalama: 4,1256),

Ölçekte bu grup sorular 1: Etkisiz ya da en az etkili, 5: En çok etkili olarak tanımlandığından ortalamalara bakılarak, yukarıda sıralanan nedenlerin maliye bilim insanlarına göre vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenleri olduğu ifade edilebilir.

Yukarıdaki açıklamaların yanı sıra vergi ahlakı ve vergi bilincine yönelik ifadelere bilim insanlarının katılma düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir (Genel olarak 4'ün üzerinde). Buna dayanılarak maliye bilim insanlarının vergi ahlakı ve vergi bilinci konusunda oldukça duyarlı oldukları ifade edilebilir. Ancak yaş, cinsiyet ve akademik unvan açısından farklılık olup olmadığını incelemek için araştırma hipotezlerinin de test edilmesi gerekir.

Genel yargılara ilişkin bulguların değerlendirilmesinin ardından, bilim insanlarının cinsiyet değişkeni için Mann Whitney U testi gerçekleştirilmiş ve bulgular analiz edilmiştir.

Tablo 3. Cinsiyet Değişkenine Göre Mann Whitney U testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	Z Değeri	P (Sig)
Vergi Bilinci	Erkek	145	117,46	-1,730	0,084***
	Kadın	78	101,85		
Vergi Ahlakı	Erkek	145	108,43	-1,132	0,258
	Kadın	78	118,63		

*** p <0,10 % 10 anlamlılık düzeyinde katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 3 incelenecek olursa, vergi bilinci faktöründe % 10 düzeyinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Anlamlı farklılık tespit edilen bu faktörde erkeklerin sıra ortalaması (117,46) kadınların sıra ortalaması (101,85)'ndan daha yüksek olduğu için erkeklerin kadınlara göre vergi bilincinin daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Vergi

ahlakı faktöründe anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla vergi bilinci faktörü açısından **H_1 hipotezi kabul edilir.**

Tablo 4. Yaş Değişkenine Göre Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Faktörler	Yaş	N	Sıra Ort.	Serbestlik Der.	χ^2 Değeri	P (Sig)
Vergi Bilinci	18-28	34	90,62	3	7,909	0,048**
	29-40	121	111,02			
	41-60	60	120,88			
	61 +	8	151,13			
Vergi Ahlakı	18-28	34	97,16	3	2,216	0,529
	29-40	121	114,48			
	41-60	60	114,24			
	61 +	8	120,69			

** p<0,05 % 5 anlamlılık düzeyinde katılımcıların yaşlarına göre anlamlı farklılık vardır.

Yaş açısından vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında farklılık olup olmadığını test etmek amacıyla Kruskal Wallis H testi gerçekleştirilmiştir. Tablo 4'deki bu test sonuçlarına göre vergi bilinci faktöründe % 5 düzeyinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Anlamlı farklılık tespit edilen bu faktörde 61 ve üzeri yaş grubunun sıra ortalaması (151,13) diğer yaş grubu ortalamasına göre daha yüksektir. Bu yaş grubundaki maliye bilim insanlarının diğer yaş grubundakilere göre vergi bilincinin daha yüksek olduğu söylenebilir. Vergi ahlakı faktöründe anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Vergi bilinci faktörü açısından **H_2 hipotezi kabul edilir.**

Tablo 5. Akademik Unvan Değişkenine Göre Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Faktörler	Akademik Unvan	N	Sıra Ort.	Serbestlik Der.	χ^2 Değeri	P (Sig)
Vergi Bilinci	Arş. Gör.	79	95,34	6	20,027	0,003*
	Öğr. Gör.	30	91,70			
	Arş. veya Öğr. Gör. Dr.	8	114,69			
	Uzman	4	85,88			
	Yrd. Doç. Dr.	46	126,49			
	Doç. Dr.	29	128,09			
	Prof. Dr.	27	144,43			
Vergi Ahlakı	Arş. Gör.	79	102,06	6	7,494	0,278
	Öğr. Gör.	30	116,65			
	Arş. veya Öğr. Gör. Dr.	8	89,50			
	Uzman	4	82,25			
	Yrd. Doç. Dr.	46	127,83			
	Doç. Dr.	29	109,41			
	Prof. Dr.	27	122,80			

* p<0,01 % 1 anlamlılık düzeyinde katılımcıların eğitim seviyelerine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 5'e bakılacak olursa, akademik unvan açısından yapılan test neticesinde ise vergi bilinci faktöründe % 1 düzeyinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu faktörde sıra ortalamaları incelenecek olursa, Prof. Dr. unvanına sahip maliye bilim insanlarının sıra ortalaması (144,43) diğer maliye bilim insanlarına göre daha yüksek olduğu için profesörlerin vergi bilincinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Vergi ahlakı açısından anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Sadece vergi bilinci faktörü için **H_3 hipotezi kabul edilir.**

Tablo 6 incelencek olursa sadece Vergi Bilinci ile Vergi Ahlakı faktörü arasında anlamlı ve pozitif ilişki tespit edilmiştir. Ancak korelasyon katsayısının 0,5'in altında olması nedeniyle ilişki yüksey düzeyde değildir. Diğer faktörler arasında anlamlı ilişki yoktur.

Tablo 6. Faktörler Arasındaki İlişkinin Spearman Korelasyon Analizi Sonuçları

Faktörler		Vergi Bilinci	Vergi Ahlakı	Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler	Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Nedenler
Vergi Bilinci	r	1,000	0,439	-0,081	-0,014
	p		0,000*	0,228	0,839
Vergi Ahlakı	r		1,000	-0,023	-0,052
	p			0,730	0,444
Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Düşünceler	r			1,000	0,009
	p				0,223
Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Nedenler	r				1,000
	p				

* p<0,01 % 1 düzeyinde anlamlı ilişki vardır.

4. Sonuç

Bu araştırmanın amacı maliye bilim insanlarının, vergi bilinci ve vergi ahlakı konularındaki farkındalıklarını incelemek ve Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları ile bunların nedenlerine ilişkin genel düşüncelerini ortaya çıkarmaktır. Alınan sonuçlara göre; maliye bilim insanlarının vergi ahlakı ve vergi bilinci konusunda oldukça duyarlı oldukları ifade edilebilir. Demografik faktörlere göre bilim insanları arasında vergi ahlakı bakımından anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Vergi bilinci açısından ise, yaş, cinsiyet ve akademik unvan bakımından anlamlı farlılıklar mevcuttur. Alınan sonuçlara göre maliye bilim insanları arasında erkeklerin vergi bilinci kadınlara göre daha yüksektir. Bununla beraber yaşa göre 61 yaş üstü bilim insanlarının vergi bilinci daha yüksek çıkmıştır. Akademik unvana göre Prof. Dr. unvanına sahip bilim insanlarının vergi bilinci daha yüksek çıkmıştır.

Anketin ikinci bölümünde; maliye bilim insanlarının Türkiye'de vergi kaybı ve kaçağı seviyesi hakkındaki görüşleri incelendikten sonra Türkiye'deki vergi kaybı ve kaçağına neden olan en önemli etkenler hakkındaki genel düşünceleri araştırılmaktadır. Alınan cevaplara göre Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek seviyelerde olduğu ifade edilebilir. Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine ilişkin düşüncelere bakıldığında ise en önemlileri sırasıyla şu şekildedir: Türkiye'de belirli aralıklarla

çıkarılan vergi afları ve vergi yapılandırmaları, Türkiye'de vergi ahlakının tam olarak oturmamış olması, Türkiye'de vergi bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması, Türkiye'de vergi denetimlerinin yetersizliğidir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarını önleme açısından vergi bilinci oldukça yüksek seviyelerde olan maliye bilim insanlarının genel görüşleri son derece önemlidir. 2016 yılında çıkartılan 6736 sayılı Kanun ile beraber cumhuriyet tarihimizin 93 yıllık döneminde 34 adet mali ve vergi affı çıkarılmıştır (Yelman, 2017: 77). Son olarak 2017 yılı da 2 kez vergi affının çıkarıldığı bir yıl olmuştur (Çelik, 2017). Böylece cumhuriyet tarihinden bu güne kadar her iki buçuk yılda bir vergi affı çıkarılmıştır. Ülkemizde vergi affına yönelik düzenlemelerin sıklığı, vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratarak bu davranışları nedeniyle kendilerinin mağdur edildiğini düşünmelerine neden olabilmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 116). Bu durumda cezaların caydırıcılık özelliği ortadan kalkmakta ve kanunlara olan güven sarsılmaktadır. Sonuç olarak, kayıt dışı ekonomi arttığı için vergi uyumu azalmaktadır (Yelman, 2017: 81).

Sonuç olarak Türkiye'de maliye bilim insanlarının görüşü neticesinde, vergi kaybı ve kaçağını azaltmak için "belirli aralıklarla çıkarılan vergi afları ve yapılandırmalarına son verilmeli", "vatandaşların vergi konusunda daha bilinçli olmasını sağlayacak uygulamalar getirilmeli" ve "denetimler sıklaştırılarak, her mükellefin kendisinin de denetleneceği algısının yaratılması" önlemleri üzerinde ağırlıklı olarak durulması tavsiye edilmektedir.

Kaynakça

Aktan, C. C. (2012). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, (15.04.2017).

Alm, J., Jakson, B. R. & Mckee, M. (1992). "Estımatıng The Determınants Of Taxpayer Complıance Wıth Experımental Data", *National Tax Journal*, Vol. 45 (1), pp. 107-114.

Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. & Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, ss. 204-253.

Bilgin, H. K. (2011). "Türkiye'de Vergi Ahlakının Belirleyicileri", *ODTÜ Gelişme Dergisi*, No: 38, ss. 167-190.

Crane S.E. & Nourzad F. (1986). "Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis", *Review of Economics and Statistics*, Vol.68 (2), pp. 217-223.

Cummings, R. G., Vazquez M. J., McKee M. & Torgler B. (2009). "Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence From Surveys and an Artefactual Field Experiment", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 70, pp. 447–457

Çataloluk, C. (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No: 20, ss. 228-242.

Çelik, E. (2017). "2018 Vergi Affı. Hangi Borçlar Af Kapsamında Olacak 2018", https://www.vergihocasi.com/hangi-borclar-af-kapsaminda-olacak-2018.html, (20.04.2018).

Çelikkaya, A. & Gürbüz, H. (2008). "Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi", *Sosyoekonomi*, No. 2, ss. 23-54.

Daştan, A. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, No. 25 (2), ss. 181-206.

Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, No. 164, ss. 99-119.

Ekici, M. S. (2009). "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, No. 8(30), ss. 200-223.

Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Frey, B. S. & Torgler, B. (2007). "Tax Morale and Conditional Çooperation*", Journal of Comparative Economics*, Vol. 35 No: 1, pp. 136-159.

Giray, F. (2016). *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayın.

Gök, A. K. (2007). "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, No. 22 (1), ss. 143-163.

Hazman, G. G. (2009). "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti". *Akademik İncelemeler,* No. 4 (1), ss. 53-71.

İlhan, G. (2007). "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Bakış*, S. 12, http://www.akademikbakis.org/eskisite/12/makale/VOEF.pdf, (10.01.2018).

İzgi, K. & Saruç, N. T. (2011). "Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencilerine Yapılan Anket Çalışması", *Ekonomi Bilimler Dergisi*, No: 3 (2), ss. 133-142.

Kirchler, E. (1997). "The Burden Of New Taxes: Acceptance Of Taxes As A Function Of Affectedness And Egoistic Versus Altruistic Orientation", *Journal of Socio-Economics*, Vol. 26(4), pp. 421-437.

Koban, E. & Ercan, T. (2017). "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemeleri Ve Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, No. 4(13), ss. 57-70.

Küçük, Ş. (2011). Vergi Ahlakı, www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/Şaban-Küçük-Vergi-Ahlakı.pdf, (15.04.2017).

Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H. & Kirchler, E., (2012). "Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance", *Journal of Business Ethics*, Vol. 109 (3), pp. 339-350.

McGee, R. W. & George, B. (2008). "Tax Evasıon And Ethıcs: A Survey Of Indıan Opınıon", *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, Vol. 9 (3), pp. 301-332.

McGee, R. W. & Rossi, M. J., (2006). "The Ethıcs Of Tax Evasıon: A Survey Of Law And Busıness Students In Argentına", The Sixth Annual International Business Research Conference, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=875892, (15.01.2018).

Organ, İ. & Yegen, B., (2013). "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, No: 27 (4), ss. 241-270.

Ömürbek, N., Çiçek, H. G. & Çiçek, S., (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", Maliye Dergisi, No: 153, ss. 102-122.

Öz Yalama, G. & Gümüş, E. (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, No: 9 (20), ss. 77-97.

Pommerehne, W. W. & Weck-Hannemann, H. (1996). "Tax Rates, Tax Administration And İncome Tax Evasion İn Switzerland" *Public Choice*, Vol. 88, pp. 161-170.

Sandalcı, U. & Sandalcı, İ. (2017). "Vergi Ahlakı Ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: Oecd Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme", *Sakarya İktisat Dergisi*, No. 6 (1), ss. 70-93.

Saruç, N. T. (2003). "Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Deney ve Anket Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma". *Vergi Sorunları,* No. 176, ss. 156-166.

Savaşan, F. & Odabaş, H. (2005). "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılıklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, No: 10, ss. 1-28.

Serinkaya, C. & Erdoğan, M. (2017). "Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği", *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, No. 6(4), ss. 515-529.

Tosuner, M. & Demir, İ.C. (2007). "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, No: 9 (3), ss. 1 – 20.

Tülay, E. & Güvenç, İ. (2007). "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, No: 51.

Türgay, T. (2011). "Kamu Gelirleri ve Vergi Politikaları", *Kamu Ekonomisi*, (Ed.) Kökocak, A., Bursa, Ekin Yayın, ss.279-351.

Üyümez, M. E. (2016). "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, No. 8 (1), ss. 75-92.

Yelman, E. (2017). "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri Ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, No. 7 (15), ss. 67-84.

Veraset ve İntikal Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri, Türkiye ve Belçika Karşılaştırması

The Effects of Inheritance and Transfer Tax on the Income Distribution, Comparison of Turkey and Belgium

Zinnur Tunç[1]

Abstract

Considering the change in the Gini coefficient during the last three years in our country, gradually deteriorating income distribution brings along various issues to be studied on. Levying taxes according to financial resources and recognizing the balanced distribution of tax burden as a social purpose within the scope of fiscal policy arises from article 73 of our Constitutional Law. Taxation of wealth, which is one of the elements of financial power, and the importance of this taxation in terms of income distribution constitute the basis of this study.

In this context, the study will explain the concept of wealth and effects of this concept on income distribution; the role of inheritance and transfer tax, which is one of the wealth taxes, on ensuring effective income distribution as one of the social purposes of the fiscal policy will be mentioned, and suggestions for its improvement will be made. In addition to having the highest tax revenues According to the OECD data will be analyzed the structure of inheritance and gift tax in Belgium, the comparison will be made with Turkey.

Keywords: Inheritance And Transfer Tax, Income Distribution, Gini Coefficent, Inheritance And Transfer Tax in Belgium

JEL Classification Codes: H20, K34

Özet

Ülkemizde gini katsayısının son üç yıldaki değişimine bakıldığında gelir dağılımının giderek bozulan bir seyir izlemesi, üzerinde çalışılması gereken çeşitli konuları da beraberinde getirmiştir. Mali güce göre vergi alınması ve maliye politikası kapsamında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sosyal bir amaç olarak kabul edilmesi Anayasamızın 73. maddesinden kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede mali gücün unsurlarından biri olan servetin vergilendirilmesi ve bu vergilendirmenin gelir dağılımı açısından önemi çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

[1] Araştırma Görevlisi, İstanbul Üniversitesi, zinnurtunc@gmail.com

Bu kapsamda çalışmada, servet kavramı ve gelir dağılımına etkileri açıklanacak olup; servet vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisinin, maliye politikasının sosyal amaçlarından biri olan adil gelir dağılımını sağlamadaki rolüne değinilecek ve iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunulacaktır. Ayrıca OECD verilerine göre en yüksek vergi hasılatına sahip olan Belçika'da veraset ve intikal vergisinin yapısı incelenerek Türkiye ile karşılaştırması yapılacaktır.

Anahtar kelimeler: Veraset ve İntikal Vergisi, Gelir Dağılımı, Gini Katsayısı, Belçika'da Veraset ve İntikal Vergisi

JEL kodu: H20, K34

1. Giriş

Geçmişten günümüze kadar devlet anlayışlarında meydana değişimlerle birlikte vergilemede sadece mali amacın değil aynı zamanda çeşitli sosyal amaçların da ön planda tutulması gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda kaynak dağılımında etkinliğin yanı sıra gelir dağılımında adaletin sağlanması da maliye politikaları ile ulaşılmak istenen hedeflerin başında gelmektedir. Ülkeler söz konusu bu hedeflere ulaşabilmek için gerek ulusal gerekse uluslararası bir takım düzenlemelere ihtiyaç duymaktadırlar. Kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olan; gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, maliye politikası aracı olarak bu doğrultuda kullanılmaktadır.

Servet üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşüklüğüne karşın dolaysız ve sübjektif oluşu gelir dağılımda adaleti sağlama açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmada, servet kavramı ve bu kavramın gelir dağılımına etkileri incelenecek olup; servet vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisinin, maliye politikasının sosyal amaçlarından biri olan etkin gelir dağılımını sağlamadaki rolüne değinilecektir. Bu rolün etki alanının iyi anlaşılabilmesi için OECD verileri ışığında Türkiye'de ve çeşitli ülkelerde servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile veraset ve intikal vergisinin payı ayrıca incelenecektir. Bu kapsamda en yüksek veraset ve intikal vergisi gelirine sahip olan Belçika'nın uyguladığı tarife yapıları detaylandırılacak ve Türkiye ile benzer yönleri incelenecektir.

Sonuç kısmında ise Türkiye'deki uygulamalara getirilen çeşitli eleştiriler kapsamında gelir dağılımında adaleti sağlama açısından veraset ve intikal vergisine yönelik çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. Servet Kavramı ve Servet Vergileri

Servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir zaman diliminde sahip olduğu stokta bulunan gayrimenkulleri ile aktifte bulunan menkullerinin para ile ifade edilebilen tüm ekonomik değerlerini kapsamaktadır (Bilici & Bilici, 2011: 181). Servet vergisi ise, servet kapsamına giren her çeşit menkul, gayrimenkul, para ve alacakların tamamı üzerinden

hesaplanan **dolaysız** bir vergidir (Turhan, 1998: 170). Geçmişte vergilerin mali işlevi ön planda iken müdahaleci anlayışla birlikte devlete biçilen rolün artması beraberinde vergilerin, sosyo-ekonomik işlevlerini de getirmiştir. Sosyal işlev, piyasa mekanizmasınca kendiliğinden sağlanamayan adil gelir ve servet dağılımı söz konusu olduğunda önemli hale gelmiştir. Zira sosyal devlet anlayışı bağlamında adil ve dengeli bir gelir dağılımı -*ve dolayısıyla servet dağılımı*- için devlet müdahalesine ihtiyaç duyulmuştur (Aksoy, 2011: 349).

Literatürde serveti ve dolayısıyla servetin vergilendirilmesini farklı ele alan görüşler vardır. Amerikalı iktisatçı Irving Fisher'a göre servet, özel değerler toplamını ifade ederken gelir ise bunların belirli bir zaman dilimi içerisinde sağladığı iktisadi değerlerdir. Yani servet statik, gelir ise dinamiktir. Bu durumda servet gelecekteki gelir akımlarından oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında servet ve bundan doğan gelir arasında fark bulunmamaktadır. Kişiler gayrimenkullerini satıp bir değer elde edebilir veya ellerinde tutup kirasını alabilir çünkü aynı anda ikisinin birden yapılması mümkün değildir. İşte Fisher ile birlikte bu görüşü benimseyen iktisatçılara göre servetin ve servetin gelir akımlarının ayrı ayrı vergilendirilmesinin temelde aynı değer üzerinden vergilendirildiği için çifte vergilendirme sorununu beraberinde getireceği savunulmaktadır. Ancak gelir her zaman servetten doğmamakla birlikte sermayenin gelire çevrilmesi piyasada değerlenebilecek kaynaklar açısından mümkündür. Örneğin emeğin dar anlamda sermaye sayılmadığı varsayımından hareketle emekten sağlanan gelirler çifte vergilendirme görüşüne uymamaktadır. Bu durumda gelirin mutlak suretle servet veya sermayeden elde edildiğini söylemek yanlış olacaktır. Bu kapsamda servetin vergilendirilmesi ile ondan elde edilen gelirin vergilendirilmesi aynı şey olmayacaktır (Aksoy, 2011: 351). Çünkü söz konusu vergilerde gelirin devamlılığı bakımından farklar bulunmaktadır. Aynı gelir getirisi olan biri eski biri yeni olmak üzere iki binanın servet vergileri, değerleri üzerinden alındığı takdirde yeni bina aynı geliri elde etse dahi daha fazla vergilendirilecektir. Buna ek olarak; sermaye ve emeğin birlikte bulunduğu durumlardan elde edilen gelirlerde sermayenin payı çok farklılaşabilmektedir. Sermaye veya emeğe göre vergilemenin yapılması vergi yükünün dağılımını da farklılaştıracaktır. Örneğin, küçük ölçekli sanat erbabının sermayesi büyük ölçeklilere göre daha azdır. Tüm bu açıklamalar kapsamında, sermaye veya servet üzerinden alınan vergiler birtakım adaletsizlikleri beraberinde getirdiğini söylemek mümkündür (Erginay, 1982: 105).

Diğer bir önemli görüş ise, Thomas Piketty'e aittir. Bu görüş servet vergilerini değerlendirmekten ziyade küresel bir servet vergisi önerisi sebebiyle bir çok tartışmaya konu olmuştur. Piketty, ikinci dünya savaşından beri devam eden süreçte gelir ve servet dağılımının sermaye lehine ve emek aleyhine bozulduğu ileri sürerek var olan gelir adaletsizliği önlemek için küresel bir servet vergisi önermektedir. Bu görüşe göre dünyada belirli ülkelerde gelir ve servetin getirisi ile büyüme oranı arasında servet lehine bir durumun varlığı söz konusudur. Servette meydana gelen bu eşitsizliği altında en çok veraset ve intikallerin bulunduğunu savunan Piketty'nin önerdiği servet vergisine göre; %0.1'lik servet dilimi içinde bulunan ve kitabında "Finansal Elit" olarak anılan kişilerden artan oranlı küresel vergi alınmasını savunmuştur (Piketty, 2014: 560). Gerekçe olarak ise bahsi geçen grubun beyan ettiği vergilerin gerçek ekonomik durumlarını yansıtmadığı ve kendilerini hukuk dışında tutarak çeşitli tedbirler aldıklarını

ileri sürmektedir (Piketty, 2014: 652). Ancak bu görüşü savunanlar kadar gerçekçi olmadığını düşünen karşıt görüşler de mevcuttur. Çeşit yaklaşımlar bir kenara bırakılıp uygulama açısından servet ve servetin vergilendirilmesi konusuna bakacak olursak; piyasa ekonomisinin olduğu bir ülkede mülkiyeti kısıtlamaya yönelik getirilecek düzenlemelerde en etkin iki araç; kamulaştırmalar ve servet vergileridir. Bu sebepten servet üzerinden alınan vergiler gelir üzerinden alınanlara kıyasla gelir getirmeyen iktidar potansiyelini de vergilendirmektedir (Edizdoğan, 2007: 224).

Servet üzerinden alınan vergiler, bütçenin gelir kalemi olmaları dışında mali dengesizliklerin giderilmesi, gelir dağılımında adaletin ve servet kontrolü aracılığı ile etkinliğin sağlanması gibi sosyal işlevlere de sahiplerdir. Zaman içinde servet vergileri çeşitli değişimler yaşasa da ortak özellikleri açısından baktığımızda; bireylerin iktisadi faaliyetlerinin değil, çeşitli iktisadi faaliyetlere sahip olma durumlarının bu vergide önemli olduğunu görmekteyiz. Bunun sebebi ise kişilerin hayat standartlarının sadece gelirlerinden kaynaklanmamasıdır. Servetin fırsat eşitliğini bozmasıyla birlikte sahip olunan varlıklar bağlamında kişilerin yaşayış şekillerini ve dolayısıyla tüketim-tasarruf eğilimlerini etkileyen bir unsur olması nedeniyle devlet düzenlemelerine gerek duyulan bir alandır (Öz vd., 2014: 2).

Geçmişte servet vergileri mali olarak önemli paya sahipti, ancak zamanla servetin unsurlarından olan mülkiyet, siyasi hayat için vazgeçilmez bir parça ve paralel olarak sermayenin korunmasına katkı sağlayacak tasarruflar açısından da önemli bir unsur olduğu düşünüldüğünde servet vergilerinin sermayeyi azaltıp tüketim eğilimini olumsuz anlamda değiştireceği yönünde görüşler oluşmuştur (Tuncer, 1961: 157).

Servet vergileri ödeme gücü ilkesi kapsamında, geliri olmayan ama serveti üzerinden ödeme gücü olan kişilerin vergilendirilmesi yönünden iktisadi amaca uygunluk taşımaktadır. Örneğin sanat koleksiyoncularından servet vergisi alınması ellerinde bulundurdukları sanat eserlerinin değerinin üretime aktarılması olarak değerlendirilebilmektedir. Vergi oranının yükseltilmesinin adil gelir dağılımı sağlayacağı (Aksoy, 2011: 350) yönünde görüşler olsa da geçmişte -*Varlık Vergisi*- tersi sonuçlara yol açan durumlar da olmuştur.

Her ne kadar servet vergileri toplam vergi gelirleri arasında en düşük paya sahip olsa da vergi adaleti açısından büyük bir öneme sahiptir. Çünkü servet vergileri devletin mali ekonomik amaçlarını gerçekleştirmekten ziyade kişilerarası oluşan aşırı servet farklılıklarını dengelemek gibi sosyal bir amaca yönelmiştir (Öz vd., 2014: 7). Servet vergileri, gelir ve harcama vergilerine oranla toplam vergi hasılalarında en az paya sahip vergi türüdür. Aşağıda OECD istatistikleri baz alınarak son 10 yılın ülkemiz de dahil olmak üzere servet vergilerinin payları verilmiştir.[2]

[2] Bu paylar belirlenirken her ülke uygulaması farklı olduğu için genel bir servet vergisi sınırı çizilmiştir yani ülkeler sadece veraset ve intikal, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi kapsamında değil genel olarak servet vergileri kapsamında karşılaştırılmışlardır. OECD ayrımı kapsamında Türkiye'de servet vergileri içerisinde finansal işlemler vergisi yer almamakla birlikte örneğin banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu dışındaki işlemlerinden elde edilen kârlar için vergiler mevcuttur ancak bunlar ülkemizde servet vergisi değil Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamındadır. Bu karşılaştırma tablosu oluşturulurken finansal işlemleri servet vergisine dahil eden

Tablo 1. Çeşitli Ülkelerde Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ABD	11,4	12,0	14,1	13,1	12,4	12,0	11,3	10,7	10,3	10,2
Almanya	2,5	2,3	2,3	2,3	2,4	2,4	2,5	2,6	2,9	2,8
Avusturya	1,4	1,3	1,3	1,3	1,2	1,3	1,7	1,4	1,3	1,3
Belçika	7,2	7,0	6,9	7,2	7,3	7,4	7,8	7,9	7,8	8,0
Birleşik Krallık	12,5	11,8	12,2	12,0	11,6	11,9	12,3	12,7	12,6	12,6
Danimarka	3,9	4,2	4,0	4,1	4,2	3,9	3,9	3,7	4,1	4,0
Finlandiya	2,6	2,6	2,6	2,7	2,6	2,8	2,9	3,0	3,3	3,2
Fransa	7,9	7,6	8,0	8,4	8,4	8,5	8,4	8,6	9,0	9,1
Hollanda	4,7	4,3	4,0	3,8	3,4	3,0	3,4	3,9	3,8	3,9
İspanya	8,2	7,1	6,8	6,6	6,2	6,5	7,1	7,4	7,7	7,7
İsveç	2,4	2,3	2,4	2,4	2,4	2,4	2,5	2,5	2,4	2,4
İsviçre	7,9	7,1	7,0	7,0	6,6	6,3	6,4	6,6	6,7	6,7
İtalya	4,9	4,3	6,2	4,8	5,3	6,2	6,2	6,6	6,5	6,5
Japonya	9,0	9,4	10,1	9,7	9,7	9,1	8,8	8,5	8,2	..
Kanada	10,6	11,5	12,2	12,3	12,0	11,9	11,9	11,7	11,8	11,9
Lüksemburg	9,6	7,4	6,6	7,1	6,9	7,0	7,3	7,8	8,9	9,3
Norveç	2,8	2,8	2,9	2,8	2,8	2,9	3,0	3,2	2,9	3,2
Türkiye	3,8	3,6	3,6	4,1	4,1	4,2	4,6	4,9	4,9	4,8
Yeni Zelanda	5,3	5,9	6,5	6,6	6,6	6,3	6,2	6,1	6,1	6,1
Yunanistan	5,3	5,5	6,1	5,2	7,4	7,6	8,9	8,0	8,5	6,7
OECD - Ortalaması	5,6	5,4	5,6	5,5	5,5	5,5	5,6	5,7	5,8	..

Kaynak: OECD: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV (Çevrimiçi 04.03.2018)

Yukarıdaki tablo itibariyle özellikle ülkemizde servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı mali anlamda az ve OECD ortalamasının altındadır. Ancak doğrudan veya dolaylı vergilerin ağırlığının ülke yaklaşımlarına göre değişmesi sebebiyle bahsi geçen paylara göre yapılan tek yönlü bir analiz kesinlik taşımayacaktır. Bu kapsamda ülkemizde servet üzerinden alınan vergilerden biri olan veraset ve intikal vergisi daha detaylı incelenecektir.

3. Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Gelir Dağılımına Etkileri

Anayasamızın 73. maddesine göre: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." Bu kapsamda mali gücün; gelir, servet ve harcama olmak üzere üç göstergesi olduğu varsayımından hareketle, servetin adil ve dengeli bir biçimde vergilendirilmesini sosyal devlet anlayışının bir gerekliliği olarak nitelendirebiliriz. Servet vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisi ise dolaylı olarak Anayasal bir yükümlülüğe işaret etmektedir. Musgrave'in bütçenin üç temel

ülkelerin toplam vergi gelirleri bu çerçevede yansıtılmıştır. OECD'nin tablosunda kullanılan servet vergisi detayları için bkz: https://stats.oecd.org/ Index.aspx?DataSetCode=REV (Çevrimiçi 04.03.2018)

fonksiyonundan birini gelir dağılımında adaletin sağlanması olarak kabul etmesi (Susam, 2016: 53) servet vergileri ile gelir dağılımı fonksiyonun birlikte değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Maliye politikasının kullandığı araçlardan biri olan vergiler, gelir dağılımında adaleti sağlamak için önemli bir görev üstlenmektedir. Servet vergilerinin bu konudaki rolüne geçmeden önce konunun iyi anlaşılması için gelir dağılımını tanımlamakta ve gelir ile harcama vergilerine kısaca değinmekte fayda vardır.

Gelir dağılımında iki önemli nokta vardır; bunlar, gelir dağılımındaki eşitsizliğin boyutları ve kabul edilebilir gelir dağılımının ne olması gerektiğidir. Dağılımdaki eşitsizlikten bahsederken küresel ölçüler değil her toplumun kendi içindeki veriler kullanılmaktadır. Bir ülkede yaşayan her bireyin milli gelirden eşit pay alması mümkün olmamakla birlikte bu durum kişilerarasında toplumsal sorunlara yol açmaktadır (Pınar, 2006: 27). Gelir dağılımı bu kapsamda her zaman toplumların tartıştığı bir konu olmuştur ve çeşitli yollarla gelir dağılımı hesaplamaları yapılmaya çalışılmıştır bunlardan en bilinenleri Lorenz Eğirisi ve Gini Katsayısıdır.

Lorenz eğrisi, Amerikalı bir istatistikçi olan Marx Lorenz tarafından geliştirilen ve gelir eşitsizliklerini grafik üzerinde hanehalklarının büyükten küçüğe doğru sıralanmasını esas alan bir sistemdir. Bütçe politikalarıyla bu eğrinin mümkün olduğu kadar en eşit yerine ulaşmak hedeflenmektedir. Gini katsayısı ise, gelir dağılımı adaletsizliklerinde en çok kullanılan ölçüdür. Lorenz eğrisinden elde edilmektedir. 0 ile 1 arasında olan bu katsayının yüksek olması eşitsizliğin büyüdüğünü 0'a yaklaşması ise gelir dağılımında adaletin arttığını göstermektedir (Şener, 2006: 23). Türkiye'de bu kapsamda TÜİK verileri yorumlandığında 2016 yılı sonuçlarına göre Gini katsayısı bir önceki yıla göre 0.007 puan artış ile 0,404 olarak hesaplanmış olduğu görülmektedir. Bu da gelir dağılımındaki eşitsizliklerin arttığını göstermektedir.

Tablo 2. Türkiye'de Gini Katsayısı

Gini katsayısı ve P80/P20 oranı, 2007-2016

	Yıllar									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gini katsayısı	0,406	0,405	0,415	0,402	0,404	0,402	0,400	0,391	0,397	0,404
P80/P20 oranı	8,1	8,1	8,5	7,9	8,0	8,0	7,7	7,4	7,6	7,7

Kaynak: TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, (Çevrimiçi: 01.02.2018) http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist

Gelir dağılımını etkileyen ve yukarıdaki sonuçların somut olarak ortaya çıkmasına neden olan birçok etken vardır ancak konumuz ile alakalı olarak vergiler açısından bakıldığında; gelir vergileri, gerçek kişilerin kazançlarını vergilendiren gelir vergisi ve tüzel kişilerin kazançlarını vergilendiren kurumlar vergisinden oluşur. Bu kapsamda kişisel gelir vergisinin yapısı itibariyle nesnel ve artan oranlı bir yapıya sahip olması, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi ile birlikte değerlendirildiğinde gelir dağılımında adaleti sağlama yönünde pozitif bir etki yaratması beklenmektedir. Bu tür

bir vergi hesaplamasında mükellef açısından özel durumların (örneğin çalışmasının kısıtlayacak engellilik) göz önüne alınıyor olması da ayrıca bu etkiyi kuvvetlendirmektedir. Gelir vergisinin; konu, matrah ve kaynak kapsamında bir bütünlük arz etmesi de gelirin yeniden dağılımını sağlaması açısından önemli bir durumdur. Kurumlar vergisinde ise, vergi yansıması gerçekleşmezse orta ve üst gelir grubunda bulunan kişiler vergilemeden etkilenirler bu durum gelir dağılımına olumlu etki yapar. Ancak yansıma, talep elastikiyeti az olan mallar üzerinde kalırsa tam tersi bir etkiyle; düşük gelire sahip kişiler daha çok vergilendirilmiş olur (Yılmaz, 2016: 356).

Harcama üzerinden alınan vergiler açısından baktığımızda ise, mükellefler zorunlu malların talep elastikiyetlerinin düşük olması nedeniyle taleplerini bu noktada kısamazlar. Gelir dağılımında adaleti hedefleyen bir politika mevcutsa bu kapsamda zorunlu mallar üzerindeki vergi oranlarının yükseltilmemesi gerekmektedir. Hatta bazı zorunlu malların istisna kapsamına alınması da yine gelir dağılımında adaleti sağlama açısından olumlu etki yaratabilecektir. Talep elastikiyeti yüksek lüks mallar üzerine getirilen vergilerin arttırılması gelir seviyesi yüksek olan kişilerden vergiler kanalıyla gelirin yeniden dağıtımını sağlayacaktır (Yılmaz, 2016: 356). Öyle ki toplanan vergileri, kullanım amaçlarına bağlı olarak kamu giderlerinin transfer harcamalarına ayrılan kısımlarını incelemek suretiyle yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına bir transfer olarak değerlendirmek mümkündür.

Servet üzerinden alınan vergiler, gelir dağılımının adaletli olmadığı ülkeler söz konusu olduğunda, yeni oluşacak servetin yüksek gelirlilere yönlenmesine sebep olacaktır. Ek olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerdeki girdiler ile birlikte sermayeyi de elinde bulunduran müteşebbislerin yüksek gelirlerine karşılık işverene bağlı çalışan veya küçük ölçekli serbest meslek sahiplerinin gelirleri daha düşük kalmaktadır. Düşük geliri olan kişilerin marjinal tüketim eğilimlerinin yüksek olması tasarruflarını kısıtlarken servet birikimlerini de azaltıcı etki yaratmaktadır. Bu sebeple servetin gelir kapsamında dağılımı yüksek gelir gruplarının yararına olacak şekilde bozulmaktadır. Böylece oluşan bu döngü etkin önlemler alınmadığı sürece piyasa ekonomisinde yüksek gelirlerinin elinde servet ve sermaye birikiminin giderek artması gibi gelir dağılımı adaletsizlikleri yaratacaktır (DPT, 2001: 68).

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler söz konusu olduğunda ise yukarıda bahsi geçen döngüye ek olarak, düşük gelirlilerin servetlerinin nüfus artış hızına paralel olarak kolay parçalanma eğiliminde olması, marjinal ölçeğe düşen arazilerin yüksek gelir gruplarına geçmesi "mülksüzleşme" sürecini hızlandırmaktadır. Özet olarak kim servet sahibi ise yeni servet oluşumları da zaten servet sahibi olanlara geçmektedir. Bu durum da bahsi geçen döngüyü hızlandırmaktadır. Bu sebepledir ki, düşük gelir gruplarının birincil veya ikincil gelir dağılımı kanalıyla gelir düzeylerinde değişiklik yaratılsa da kullanım yerleri tüketim harcamaları olarak kalırsa mevcut dengesizlik durumu sürecektir. Buradan hareketle servet yoluyla gelir artışının tüketim ağırlıklı erimesi potansiyel servet oluşumunu engelleyeceği gibi eriyen kısım yüksek gelir gruplarına faktör geliri -*kâr*- olarak yansıyacaktır. Tüm bu çerçevede bölüşüm sürecine devletin vergiler kanalıyla müdahalesi gerekli bir durumdur (DPT, 2001: 69).

Devletin sunacağı hizmetlerin finansmanını sağlamak adına topladığı gelirler içinde en geniş paya sahip olan gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergilerdir.

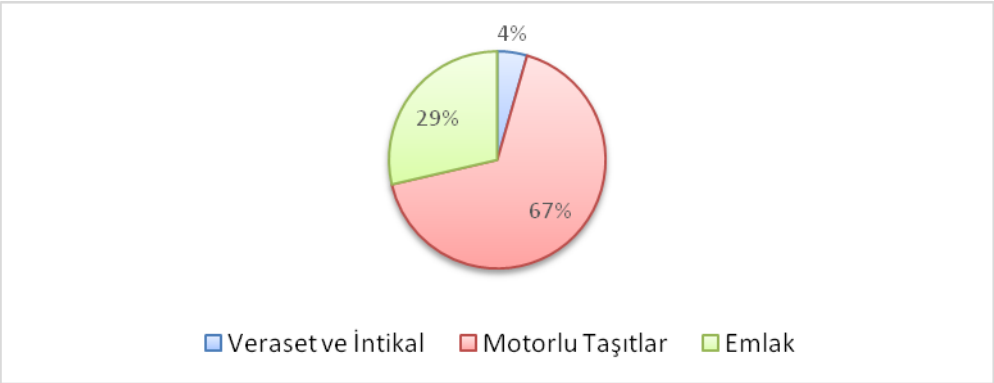
Türkiye'de servet üzerinden alınmış birçok vergi olmasına karşın günümüzde üç adet servet vergisi vardır. Aşağıda son 10 yıl kapsamında toplam servet vergileri içinde tek tek servet vergisi türlerinin hasılaları ve payları gösterilmiştir:

Tablo 3: Türkiye'de Servet Vergilerinin Hasıla Miktarları (TL)

YIL	Veraset ve İntikal V.	Motorlu Taşıtlar V.	Emlak V.	Toplam Servet Vergisi Geliri
2008	144.092	3.943.972	1.717.466	5.805.530
2009	168.253	4.495.724	1.854.219	6.518.196
2010	215.462	5.033.145	2.669.363	7.917.970
2011	253.014	6.003.994	3.464.202	9.721.210
2012	292.682	6.716.446	3.528.072	10.537.200
2013	339.799	7.353.299	3.846.950	11.540.048
2014	428.244	7.786.841	4.993.030	13.208.115
2015	435.253	8.948.552	5.881.830	15.265.635
2016	619.416	9.986.415	6.729.252	17.335.083
2017	717.629	10.824.684	4.628.904	16.171.217

Bu tablo www.muhasebat.gov.tr ve http://www.bumko.gov.tr verileri birleştirilerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 1. Türkiye'de Servet Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin 2017 Yılındaki Dağılımı



Bu grafik www.muhasebat.gov.tr ve http://www.bumko.gov.tr verileri birleştirilerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Geçtiğimiz yıl verileri göz önüne alındığında, belediye gelirlerinin "Mülkiyet Üzerinden Alınan Diğer Vergiler"[3] kaleminde gördüğümüz emlak vergisi ve merkezi bütçe gerçekleşmelerinde "Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler"[4] kaleminde gördüğümüz veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar verisinin yer aldığı toplam servet üzerinden alınan vergi gelirleri içerisinde en düşük pay veraset ve intikal vergisine aittir. En çok tartışılan hatta geçmişte kaldırılması bile düşünülen veraset ve intikal vergisinin ortalama payının %4'te kalması nedeniyle gelir dağılımı üzerindeki etkisinin kısıtlı olduğunu kabul etmemiz gerekir. Bu durum beraberinde etkinsizlik tartışmalarını getirse de nispi olarak paylarının düşük olması gelir dağılımını dengelemeye yönelik amaçlar barındırdığı gerçeğini değiştirmemektedir.

Servet, hem vergi konusu üzerinden gelir elde etme hem de elinde bulunduran kişiye güç *(prestij)* sağlama açısından gelir ve harcama üzerinden alınan vergilere göre farklılık arz etmektedir. Doğuştan gelebilen bu varlık ayrıcalığının vergilendirilmesi bir çok eleştiri ile birlikte gelir eşitsizliklerinin giderilmesi kapsamında hasılatından bağımsız olarak olumlu sonuçlar yaratmaktadır. Bu kapsamda Türkiye'de günümüzde uygulanan veraset ve intikal vergisinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri çalışmanın devamında ele alınmıştır.

3.1. Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisinin Gelir Dağılımına Etkileri

Veraset ve intikal vergisi, ölüme bağlı olarak kişilerarası gerçekleşen intikallerde her türlü menkul ve gayrimenkul malları kapsarken ölüm olayı dışında hayattaki kişiler arasında gerçekleşen karşılıksız intikalleri de konusuna alan ve esasen iki vergiden oluşan, öznel, genel nitelikli ve dolaysız bir servet vergisidir (Oktar, 2016: 305). İkili bir yapıya sahip olması nedeniyle veraset ve intikal vergisi literatürde ikiz vergi olarak da anılmaktadır (Yılmaz, 2016: 232).

Verginin öznel yani sübjektif oluşu mükelleflerin ailevi ve kişisel durumlarını dikkate almasından kaynaklanırken dolaysızlığı da kanun koyucunun iradesinin vergilerin başkalarına yansıtılamaması yönünde oluşundandır (Oktar, 2016: 305). Genel nitelikli olması ivazsız yollarla edinilen bütün servet unsurlarını (menkul, gayrimenkul mallar ve tüm alacak hakları) içermesinden ileri gelmektedir (Öncel vd., 2014: 372).

Ülkemizde bu vergi türü servet vergileri arasında en az paya sahip olsa da bu verginin alınıyor olması ödeme gücü yaklaşımı ile açıklanabilir. Şöyle ki, bireyin ivazsız olarak iktisabı mal varlığında bir artış meydana getirdiği için ödeme gücü de aynı oranda etkilenir. Vergileme ilkeleri açısından bakıldığında vergilendirilmesi gereken bir durum ortaya çıkar (Öncel vd., 2014: 371).

Temelde bir ölüm vergisi olan veraset ve intikal vergisi, sadece veraset kısmını konu alsaydı bu durumda intikallerin sağlar arasında gerçekleşmiş gibi işlem yapılarak vergiden kaçınılması durumu ortaya çıkabilecekti bu sebepten sağlar arası intikallerin

---

[3] Muhasebat Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi:26.01.2018) https://www.muhasebat.gov.tr/content/duyuru/belediyeler-butce-gelirleri-ekod4/180694

[4] Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi. 26.01.2018) http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2016.html

de bu verginin konusuna dahil edilmiş olması bahsi geçen kaçınmaları önleyici nitelik taşımaktadır. Bu sebepten intikal vergisine bazı kaynaklarda "telafi edici" veya "takip edici" vergi de denilmektedir (Turhan, 1998: 184). Telafi edici olması, mirasa konu olan servetin vergiden kaçınma amacıyla peçeleme kapsamında mükellefin hayatta iken malın devrini önlemesinden ileri gelmektedir (Dinç, 1994: 92). Bu kapsamda veraset vergisindeki toplam gelirin düşük ve işlem maliyetinin yüksek olması ilk bakışta verginin verimsiz olduğu izlenimini uyandırsa da gelir dağılımındaki adaletsizliği giderme konusunda kullanılan maliye politikası araçları bakımından iyileştirici niteliği yadsınamaz bir gerçektir (Kılıçaslan, 2011: 341). Ancak literatürde bu görüşün aksine ölen kişilerin varlığından devletin pay almasını mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul eden ve devir öncesi servetin mülkiyeti üzerinden vergi alınmasına ek olarak devir sonrasında da vergi alınmasını çifte vergilendirme kabul eden görüşler de mevcuttur. Halbuki mükellefiyetin kişilere bağlı olmasından dolayı devir sonrası yeni servet sahibinin vergilendirilmesi gerekliliği doğmaktadır (Dinç, 1994: 173).

Günümüze gelene kadar birçok değişim geçirmiş olan bu vergi Cumhuriyet dönemi öncesinde, veraset vergisi kapsamında "ferağ harcı", ivazsız intikallerde ise "intikal harcı", menkul servet sahibinin ölümü durumunda ise "tahrir harcı" adları altında toplanmıştır (Erginay, 1998: 271). Bugün ise 8 Haziran 1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) uyarınca vergileme yapılmaktadır.

Tablo 4. Türkiye'de Veraset Ve İntikal Vergisi Oranları

		Veraset Yoluyla İntikallerde (%)	İvazsız İntikallerde (%)
İlk	240.000 TL için	1	10
Sonra gelen	570.000 TL için	3	15
Sonra gelen	1.270.000 TL için	5	20
Sonra gelen	2.200.000 TL için	7	25
Matrahın	4.280.000 TL'yi aşan kısmı için	10	30

Kaynak: 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m:16 (10231 sayılı ve 08/06/1959 Sayılı Resmi Gazete)

Veraset ve intikal vergisinde hem matrahın miktarına hem de mükellefin yakınlık derecesine bağlı olarak artan oranlılığı söz konusudur. Bu kapsamda çifte artan oranlı tarife olarak anılan bu yapıda vergi oranları, hem matraha hem de yakınlık derecesine göre artmaktadır (Dinç, 1994: 190). Burada artan oranlılık bize gelir dağılımında adaletin sağlanması amacını gösterir zira intikal eden tutar arttıkça tabi olduğu vergi dilimi artacaktır bu da gelir dağılımını dengeleyici bir etki yaratacaktır.

Bu oranlara ek olarak kanun maddesi; anne, baba, eş ve çocuklar için ivazsız mal intikali durumunda kanunda yazılı oranların yarısı kadar olacağını hükmetmiştir. Burada birinci dereceden yakınlara sağlanan pozitif ayrıcalık söz konusudur.

Gelir dağılımında adaletin değerlendirilmesi için kanunda yazılan muaflık ve istisnalar kapsamında bir takım tutarlar servet vergisi dışında bırakılmıştır. Bu vergilerin gelir dağılımını pozitif yönde etkileyebilmeleri için özellikle istisna ve muafiyetlerinin

kapsamının dar olması[5] ve vergi oranının yüksek olması gerekmektedir (Ulusoy, 2007: 324). Ancak bu durum beraberinde bu servetin ediniminde rol oynayan aile fertlerinin sadece tapuda isimleri olmamasından dolayı ölüm halinde intikallerde gelir dağılımını bozucu etkiye maruz kalıp kalmadıkları sorusunu gündeme getirmektedir.

Tüm bu bilgilerden hareketle veraset ve intikal vergisi, gelir dağılımı açısından, aile ve yakınlarda veya üçüncü kişiler üzerinde tek taraflı toplanan geliri azaltıcı nitelikte olması sebebiyle dengeleyici bir rol oynar (Haller, 1994: 293).

Ayrıca tüm bu hususlara ek olarak; veraset ve intikal vergisinde kaçınmanın önlenmesine yönelik çeşitli düzenlemelere ihtiyaç vardır. Zira bu vergi türünde vergiyi doğuran olay intikal ile gerçekleştiği halde; mükellefiyet idarenin intikali öğrendiği zaman başlamaktadır (Oktar, 2016: 308). Dolayısıyla vergiyi doğuran olay yıllar önce vuku bulmuş olsa dahi idarenin durumu öğrenip mükellefe ihbarname tebliğ edeceği zamana kadar herhangi bir eksik tahakkuk söz konusu olmayacak ve gecikme faizi doğmayacaktır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun[6] 342. maddesi uyarınca, tebliğ ile birlikte verilen ikinci ek süre içinde beyannamenin verilmesi şartıyla vergi ziyaı da meydana gelmemiş sayılmaktadır. (Ancak 15 günlük ek sürede beyanname verilirse 1. derece usulsüzlük cezası uygulanır). Türkiye'de bu durum itibariyle var olan uygulamanın gelir dağılımını pozitif etkilediği söylenemez. Ayrıca mükelleflerin bu vergiye, kaçınma yoluyla uyum sağlamaları oldukça kolaylaştırılmıştır.

Bununla birlikte toplam vergi gelirleri içindeki payının çok düşük olması gerekçesiyle verginin kaldırılması düşünülmemelidir.

İvazsız intikallerin ve hatta ölüme bağlı tasarrufların dahi hak edilmemiş gelirler olduğu düşüncesinin toplumda yaygın olduğu göz önüne alındığında veraset ve intikal vergisi kaldırmak bir tarafa revize edilerek vergi sistemi içinde kalıcılığının sağlanması, vergi sistemi, vergi psikolojisi, sosyolojisi ve vergi politikası açısından zorunludur.

Genel bir servet vergisinin zaten bulunmadığı ve sadece sınırlı hasılatı olan üç özel servet vergisinden ibaret olan Türk servet vergileri sisteminin, gelir vergisinin benimsediği gelir tanımı dolayısıyla servet unsurlarını kapsamasının büyük ölçüde imkansız olması nedeniyle sadece niceliksel bakımdan değil nitelik bakımından da genişletilmese bile korunması vergi sistemimiz açısından gereklidir.

Farklı ülke uygulamalarına bakıldığında veraset ve intikal vergisinin tereke üzerinden veya paylar üzerinden hesaplandığı görülmektedir. Öncelikle tereke üzerinden hesaplamalara bakacak olursak, burada miras henüz hisselere bölünmemiş olarak kişinin bıraktığı servetin tamamı üzerinden bir vergileme sürecine girmektedir.

---

[5] Vergilemede sadeleşme kapsamında detaylı bilgi için bkz: Vito Tanzi, **33th International Public Finance Conference/TR**, Proceedings Book, 8-12.05.2018, Antalya, ss:13-24. (http://www.maliyesempozyumu.org/33-uluslararasi-maliye-sempozyumu/)

[6] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (4. Kitap), 10703 Sayılı 10/01/1961 Tarihli Resmi Gazete. *"Veraset ve intikal vergisinde ek süre: Madde 342 – (Değişik: 10/4/1985-3181/1 md.) Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyaı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur. "*

Burada mirasçıların yakınlık derecelerinin bir önemi olmaksızın kişisel ve ailevi durumlarının da hesaplamaya dahil edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu tür vergilemenin genellikle tek oranlı ve nesnel olduğu görülmektedir. Gelir dağılımı açısından bakıldığında öznel olmayışı ve tek orana sahip oluşu gelir dağılımında dengesizliği beraberinde getirecektir. Diğer yöntem olan ve Türkiye'de de uygulanan mirasçıların payları üzerinden hesaplanan vergilemede ise öznel bir durumun varlığı söz konusudur çünkü burada serveti elde edenin mali gücü, serveti bırakan kişiye yakınlık derecesi ve mirastan aldığı payın oranı gibi etkenler matrah hesaplamalarında dikkate alınmaktadır (Turhan, 1998: 184). Bu kapsamda tereke vergisine göre gelir dağılımında daha adil sonuçlar yaratma potansiyeli vardır. Ancak burada karşılaşılan sorun temeli diğer servet vergilerine göre gelir dağılımını dengelemeye daha uygun bir vergi olmasına karşın oranlardaki düşüklük nedeniyle dengeleme mekanizmasının yetersiz kalmasıdır. Örneğin, Amerika ve İngiltere'de tereke vergisi uygulanmakta iken İngiltere hariç neredeyse tüm Avrupa'da miras bırakan ile yakınlık derecelerine bağlı olarak bir takım indirimler ve istisnalar uygulanmaktadır (Çiçek & Çiçek, 2008: 150).

Tereke türü vergilendirmeyi savunan görüşlere göre, miras bırakacak kişilerin birikmiş servetinin büyüklüğü üzerinden vergilemenin daha adaletli olacağı savunulmaktadır çünkü servetin belirli paylara bölünmesi sonrası küçük payların vergilenecek tutara ulaşamıyor olması hasıla kaybına yol açıyor olarak değerlendirilmektedir. Ancak iktisadi anlamda rasyonel olan bu durum gelir dağılımı açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Zira serveti bölüşecek kişilerin aynı gelir grubunda olmayışı dengesizliği arttırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkacaktır.

3.2. Belçika'da Veraset ve İntikal Vergisinin Gelir Dağılımına Etkileri

Belçika'daki veraset ve intikal vergisinin yapısı ülkemiz ile benzerlik göstermektedir. Bu kapsamda çalışmanın devamında Belçika'da uygulanan tarife yapısının gelir dağılımı açısından etkilerine ve uygulama bakımından Türkiye ile benzerlik ve farklılık arz eden yönlerine değinilecektir.

OECD verilere göre en fazla paya sahip olan Belçika'nın veraset ve intikal sistemi incelendiğinde aşamalı bir vergi olduğu görülmektedir. Burada oranın belirlenmesinde akrabalık derecesinin yanı sıra, mirasın hangi bölgede olduğu da matrahın belirlenmesinde rol oynar. Brüksel Bölgesi, Flaman Bölgesi ve Walloon Bölgesi gibi ayrımlar mevcuttur ve her bir bölgede farklı tarife yapıları bulunmaktadır (Global Property Guide, Çevrimiçi 2018).

Belçika'da, veraset -*Succesion*- ve ivazsız intikaller -*Donation*- üzerinden alınan ülkemiz ile benzer ikili bir yapı söz konusudur (Ernst & Young, 2017: 14).

3.2.1. Belçika'da Veraset Vergisi ve Gelir Dağılımı (Brüksel Bölgesi)

Veraset yolu ile yapılan vergilendirmelerde, serveti miras yolu ile devrolacak kişinin ikamet adresine göre Brüksel, Flaman ve Walloon bölgelerindeki farklı tarife yapıları esas alınmaktadır.

Mükellefler (eş, çocuk, torun, anne, baba) miras yolu ile edindikleri servetler için aşağıdaki tarife üzerinden vergilendirilmektedirler:

Tablo 5. Belçika'da (Brüksel Bölgesi) Eş-Çocuk-Anne-Baba-Torun İçin Veraset Vergisi Oranları

(€)	Vergi Oranı (%)	İndirimli Oran (%)
50.000'a kadar	3	2
50.001 – 100.000	8	5.3
100.001 – 175.000	9	6
175.001 – 250.000	18	12
250.001 – 500.000	24	-
500,000 üzeri	30	-

Kaynak: Service Public Federal Finances, Droits de Succession et Donation, https://finances.belgium.be/fr/particuliers/famille/deces (21.04.2018)

Verginin yukarıda sayılan mükellefleri söz konusu olduğunda ilk 15.000€ için vergi alınmazken[7] ek olarak;

1- Mülkiyetin tamamı %100 ölen kişiye aitse;

2- Ölen kişinin ölmeden önce ikameti minimum beş yıl eş ile aynı yerde ise;

İki koşulun da sağlanması durumunda yukarıdaki indirimli tarife uygulanmaktadır (Service Public Federal Finances, Çevrimiçi 2018). Söz konusu tarife itibariyle artan oranlılık, servetin büyüklüğüne göre daha fazla vergi alınıyor olması kapsamında gelir dağılımı açısından dengeleyici etki yaratırken aynı zamanda sayılan koşulların sağlanmasıyla servet üzerinde yıllar itibariyle hakkı olduğu varsayılan kişilere indirim uygulanması sayesinde kişisel anlamda gelir dağılımında adalet gözetilmektedir.

Ayrıca söz konusu verginin servet birikimi kapsamında olumsuz etkilerinin azaltılması açısından 21 yaş altındaki çocuklara (yaşları itibariyle gelir bakımından dezavantajlı varsayılmaları sebebiyle) 21 yaşına gelene kadar önündeki her yıl için 2.500€ tutarında bir avantaj sağlanmıştır. Örneğin; mükellef X'in 17,5 yaşında iken annesinin ölümü ile miras kalan 30.000€ üzerinden hak ettiği vergi indirimleri: ilk **15.000€** olan istisna tutar düşüldükten sonra, 21 yaşına gelmesine 3 yıl olmasından dolayı 3x2.500=**7.500€** kısmında da vergi alınmayacaktır. 30.000€'nun 22.500€ (15.000+7.5000) vergi hesaplaması dışında kaldığına göre geriye kalan 7.500€'nun %3'ü kadar yani 225€ tutarında vergi öder (Service Public Federal Finances, Çevrimiçi 2018).

Söz konusu tüm bu indirimler kapsamında OECD verileri baz alındığında Belçika'daki veraset ve intikal vergisi hasılatının yüksek olmasının nedenlerine baktığımızda, yakınlık derecesine ters orantılı aşırı bir artan oran görmekteyiz. Yani akrabalık ilişkileri zayıfladıkça kişilerin tabi olduğu oranlar ciddi düzeyde artmaktadır:

[7] Türkiye'de ise bu tutar VİVK m:4 uyarınca "*…menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere füruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400 000 000 lirası **(202.154 TL)** (füruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800 000 000 lirası **(404.556 TL**)*" istisnadır.

Tablo 6. Belçika'da (Brüksel Bölgesi) Diğer Yakınlar İçin Veraset Vergisi Oranları

KARDEŞLER İÇİN (€)	VERGİ ORANI (%)
12.500'e kadar	20
12.501 – 25.000	25
25.001 – 50.000	30
50.001 – 100.000	40
100.001 – 175.000	55
175.001 – 250.000	60
250.000 üzeri	65
AMCA, HALA, TEYZE, DAYI, YEĞEN İÇİN (€)	VERGİ ORANI (%)
50.000'e kadar	35
50.001 – 100.000	50
100.001 – 175.000	60
175.000 üzeri	70
DİĞER KİŞİLER İÇİN (€)	VERGİ ORANI (%)
50.000'e kadar	40
50.001 – 100.000	55
100.001 – 175.000	65
175.000 üzeri	80

Kaynak: Service Public Federal Finances, Droits de Succession et Donation, https://finances.belgium.be/fr/particuliers/famille/deces (21.04.2018)

Ayrıca birinci dereceler için istisna olan 15.000€, kardeş, amca, dayı, teyze, hala ve yeğen söz konusu olduğunda sadece 1.250€ ile sınırlandırılırken bu sayılanlar dışında kalan kişilere miras kalması halinde 1.250€ tutarında istisna olmamakla birlikte ancak bu tutarın altında pay kalması durumunda vergi alınmamaktadır (Service Public Federal Finances, Çevrimiçi 2018). Birinci derece dışındaki kişiler için geçerli olan tarifenin büyük oranlarda farklılaştırılmasının temel nedeni: birinci derece yakınlara indirim, muafiyet ve istisnalar tanınması ile azalan vergi gelirlerinin, servetin oluşumunda nispi olarak daha az katkı sağladığı varsayılan kesime uygulanan yüksek oranlarla tolere edilmesidir. Bu durum etkinliğin ve gelir dağılımında adaletin eş anlı sağlanmasında önem arz etmektedir.

3.2.2. Belçika'da İntikal Vergisi ve Gelir Dağılımı (Brüksel Bölgesi)

Belçika'da (Brüksel Bölgesi) uygulama alanı bulan verasette olduğu gibi ivazsız intikallerde de ülkemizdeki uygulamadan farklı olarak özellikle peçeleme işlemlerinin önlenmesi adına menkul ve gayrimenkul intikaller için çeşitli tarifeler geliştirilmiştir. Bu kapsamda menkul değerler açısından elden verilen intikaller ile banka yolu kullanılan ve noter aracılığıyla yapılan intikaller kapsamında ayrı uygulamalar söz konusudur.

Elle verilen intikallerden kasıt; para takı antika yani evraksız elden ele geçebilen varlıklardır. Bu intikallerde beyan mecbur olmamakla birlikte beyan etmek isteyenlere belirli bir maliyeti yüklenmektedir; şöyle ki, söz konusu varlığı devalan kişi tarafından

beyan edilmemesi halinde üç yıl içinde varlığı karşı tarafa devrolan kişinin ölümü halinde veraset vergisindeki tarifeye tabi olunmaktadır (Service Public Federal Finances, Çevrimiçi 2018). Bu tarife ivazsız intikallere ait tarifeden çok yüksek olduğu için kişilere beyan sayesinde daha az vergiye tabi olma seçimi tanımaktadır. Bu uygulama aynı zamanda ivazsız intikallerde en çok karşılaşılan *-peçeleme işlemleri sayesinde-* vergi dışı bırakılan varlıkların tespitinde etkinlik sağlayıcı bir rol üstlenmektedir.

Banka yolu ile gerçekleştirilen intikallerde, bu intikal bir hesaptan bir başkasına para transferi söz konusu olduğunda havaleyi kabul eden kişi bu tutarı beyan etmezse yine elle verilen intikallerdeki gibi varlığı devrolunan kişinin üç yıl içinde ölümü halinde veraset tarifesi geçerli olacaktır. Ancak intikalin beyanı halinde vergisini ödeyen mükellef, üç yıllık süre kuralı dışında kalmaktadır, bu süre zarfında karşı tarafın ölümü ile herhangi bir vergi alacağının doğması söz konusu değildir. Noter aracılığı ile yapılan intikallerde ise beyan verilmesine gerek kalmaksızın kişi ivazsız intikal tarifesi üzerinden vergilendirilmektedir. Bu tarife sayılan üç intikal yöntemi için; eş, çocuk, torun, anne ve baba için %3 iken diğer kişiler için %7'dir. Menkullerin ivazsız intikalinden farklı olarak gayrimenkullerde, herhangi bir beyana gerek kalmaksızın kanunda yazan tarife üzerinden vergilendirilme yapılmaktadır.

Tablo 7. Brüksel Bölgesinde Gayrimenkuller İçin İvazsiz İntikal Tarifesi

(€)	(Eş, Anne, Baba Çocuk) Vergi Oranı (%)	(Diğer Kişiler) Vergi Oranı (%)
0.01 – 150.000	3	10
150.001 – 250.000	9	20
250.001 – 450.000	18	30
450.000 üzeri	27	40

Kaynak: Ernst & Young, "Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2017" s:14. (Çevrimiçi: 20.02.2018)http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf

01/01/2016 tarihinden itibaren Brüksel Bölgesi'nde avantajlı tarifeye geçilmesinden dolayı ülkemizde uygulanan (VİVK m:4) 4.656 TL'lik istisnadan farklı olarak kanuni oranlar üzerinde herhangi bir indirim ve istisna tutar bulunmamaktadır (Service Public Federal Finances, Çevrimiçi 2018).

Sonuç olarak görüldüğü üzere Belçika'da veraset ve intikal vergisinin diğer servet vergileri içinde payının yüksek olmasında mükemmel bir vergi tekniği kullanılmasından ziyade oranların yüksek oluşu etkilidir. Tek başına oranların yüksek oluşu gelir dağılımında adalet kriterinden daha çok etkinlik amacına hizmet etmekle birlikte var olan oranların, el değiştirecek servetin oluşumundaki potansiyel paylara göre düzenlenmiş olması ve tarifelerin çeşitliliği gelir dağılımında adalet açısından önemlidir.

4. Sonuç

Mali gücün göstergelerinden biri olan servet, literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Geniş anlamda, kişilerin stokta bulunan gayrimenkulleri ile aktifte bulunan menkullerinin parasal karşılığı olmakla birlikte devletler egemenlik güçlerine dayanarak söz konusu varlıklar üzerinden vergi toplarken belirli ilkelere uymak zorundadırlar. Anayasamızın 73.maddesi kapsamında ödeme gücü ilkesi bunlardan biridir. Tarihsel süreç içerisinde geçmişte vergilerin mali işlevleri ön planda iken devlete biçilen rolün artması ile birlikte sosyo-ekonomik işlevler de ön plana çıkmıştır. Ödeme gücü kapsamında servetin mali güç göstergelerinden biri olması nedeniyle gelir dağılımındaki adaleti gözetmek devletin önceliklerinden biri haline gelmiştir.

Servet üzerinden alınan vergiler, bütçenin gelir kalemi olmalarının dışında mali dengesizliklerin giderilmesinden servet kontrolü sayesinde etkinliğin sağlanmasına kadar bir çok amaca hizmet etmektedir. Servetin fırsat eşitsizliğine yol açmasının yanı sıra kişilerin tüketim-tasarruf eğilimlerini etkileme özelliğine de sahip olması serveti devlet düzenlemelerine gerek duyulan bir konuma getirmiştir. Ödeme gücü ilkesi bağlamında, geliri olmayan ancak serveti üzerinden ödeme gücü olan kişilerin vergilendirilmesi imkanını sağlayan servet vergileri iktisadi amaca uygunluk taşımaktadır.

Türkiye'de Gini katsayısının son üç yıl itibariyle giderek büyümesi, gelir dağılımının bozulduğu anlamına gelmekte ve bu durum çeşitli çözüm arayışlarını da beraberinde getirmektedir. Elbette daha büyük oranda etki sağlayabilecek mekanizmalar mevcuttur ancak servet üzerinden alınan vergilerin dolaysız ve sübjektif nitelikte olması nedeniyle bu vergilerin gelir dağılımdaki dengeleyici rolü yadsınamaz bir gerçektir.

Geçmişte toplam gelirin düşük ve işlem maliyetinin yüksek olmasından dolayı kaldırılması gündeme gelen veraset ve intikal vergisine spesifik olarak bakacak olursak; ülkemizde servet vergileri arasında en az paya sahip olsa da bu verginin varlığı ödeme gücü yaklaşımı ile açıklanabilir; bireylerin ivazsız olarak elde ettiği kazanımlar kendi varlıklarında bir artış yaratacağından ödeme güçleri de aynı oranda etkilenecektir. Bu açıdan vergileme ilkeleri kapsamında vergilendirilmesi gereken bir durum ortaya çıkmaktadır.

Veraset ve intikal vergisinde hem matrahın miktarına hem de mükellefin yakınlık derecesine bağlı olarak bir artan oranlılığı söz konusudur. Çifte artan oranlı tarife olarak anılan bu yapıda vergi oranları, devredilecek servetin büyüklüğünün yanında kişilerin akrabalık ilişkilerine göre de artmaktadır. Bu açıdan artan oranlılık bize gelir dağılımında adaletin sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Esasen bir ölüm vergisi olan veraset ve intikal vergisinde, sadece veraset kısmı konu alınsaydı intikallerin, hayatta olan kişiler arasında peçeleme işlemi ile gizlenmesi ve bunun sonucunda da vergiden kaçınılması durumu ortaya çıkabilecekti bu sebepten sağlar arasındaki intikallerin de bu verginin konusuna dahil edilmiş olması bahsi geçen kaçınmaları önleyici nitelik taşımaktadır. Ancak bu takip edici olma özelliği tek başına

bir önlem olarak yeterli değildir. Ortalama olarak mirasın otuz yılda bir el değiştirdiği düşünülürse veraset vergisi kapsamında servetler otuz yılda bir vergilendirilecektir. Ancak günümüzde geçerli olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında bu durum istenilen sonuçları vermekten uzaktır. Miras bırakacak kişinin bu vergiden kaçınmak için ölmeden önce gerçekleştirdikleri peçeleme sözleşmelerine yönelik herhangi bir güvenlik mekanizmasından yoksun olması gelir dağılımında adaleti sağlama açısından yetersiz kalmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesi kapsamında özün önceliği ilkesi itibariyle, kişilerin çeşitli özel sözleşmeler ile gizledikleri intikallere ilişkin güvenlik tedbirleri gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunmakla birlikte veraset ve intikal vergisi açısından böyle bir mekanizma etkin olarak kanun lafzında bulunmamaktadır. Bu da gelir dağılımında adaleti sağlama potansiyeli olan bir vergi için atıl kapasite yaratılmasına zemin hazırlamaktadır.

Ayrıca veraset ve intikal vergisinde kaçınmanın önlenmesine yönelik diğer bir düzenleme ihtiyacı ise verginin doğumu ile alakalıdır: Vergiyi doğuran olayın intikal ile gerçekleşmesine karşın, mükellefiyet idarenin intikali öğrendiği zaman başlamaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay yıllar önce gerçekleşmiş olsa bile idarenin durumdan haberdar olup mükellefe ihbarname tebliğ edeceği zamana kadar herhangi bir eksik tahakkuktan söz edilemeyecek ve gecikme faizi doğması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesi kapsamında, tebliğ ile birlikte verilen ikinci ek süre içinde beyannamenin verilmesi koşulu ile vergi ziyaı da meydana gelmemiş sayılacaktır. Ülkemizde var olan bu uygulamanın vergiden kaçınmaya zemin hazırlaması sebebiyle gelir dağılımını pozitif etkilediği söylenememektedir.

Çeşitli iyileştirme alternatifleri kapsamında OECD verileri itibariyle vergi gelirleri içerisinde veraset ve intikal vergisinin en yüksek paya sahip olduğu Belçika'daki uygulama incelendiğinde ülkemizdeki uygulamaya benzer ancak özellikle gelir dağılımı açısından olumlu etkiler yaratma potansiyeli olan bir sistem karşımıza çıkmaktadır. Belçika'da artan oranlılık kapsamında servetin büyüklüğüne göre daha fazla vergi alınıyor olması gelir dağılımı açısından dengeleyici bir etki yaratmaktadır. Veraset vergisi açısından ülkemizden farklı olarak; indirimden yararlanmak için çeşitli koşulların bulunması servet ediniminde yıllar itibariyle hakkı olduğu varsayılan kişiler açısından gelir dağılımını olumlu etkilemektedir. Yine yaşları itibariyle gelir elde etme ihtimali az olan yirmi bir yaş altındaki çocuklara tanınan avantajlar adil bir dağılımının amaçlandığını gösteren bir başka uygulamadır. İntikal vergisi açısından ise ülkemizden farklı olarak tek bir artan oranlı tarife yerine intikalin elle, banka yoluyla veya noter aracılığıyla gerçekleştirilmesine göre çeşitli beyan koşulları ile vergiden kaçınılmasına yönelik bir uygulama söz konusudur. Mükellefleri ivazsız intikaller için daha yüksek oranda vergilendirilme riskine karşın beyanname vermeye istekli hale getiren bu koşulların varlığı, peçeleme işlemleri ile haksız servet birikimi yapılmasının engellenmesi adına gelir dağılımı açısından olumlu etki yaratmaktadır.

Çalışmada Belçika'nın incelenmesinin nedenlerinden biri olarak, diğer ülkelere oranla veraset ve intikal vergisine ait gelirlerin payının yüksek oluşunun temeline baktığımızda; kusursuz bir vergi tekniği değil oranların yüksek olmasına karşın gelir dağılımı dostu tarife yapıları görmekteyiz. Tek başına oranların yüksek olması gelir

dağılımında adaletten ziyade etkinlik amacına hizmet etmekle birlikte söz konusu oranların, devredilecek servetin oluşumundaki potansiyel paylara göre düzenlenmiş olması ve tarifelerin çeşitliliği adil gelir dağılımında önemli bir yere sahiptir.

Egemenlik gücüne dayanılarak alınan vergilerde etkinliğin mi yoksa adaletin mi ön planda tutulacağı söz konusu ülke yapısına ve konjonktürüne göre farklılık göstermekle birlikte ülkelerin dolaylı ve dolaysız vergilerdeki ağırlık farklarının (özellikle Belçika gibi gelişmiş bir ülke incelenirken) tek yönlü ele alınması tek başına gelir dağılımında adaletin sağlandığı göstermemektedir. Ancak geçmiş yıllarda ülkemizde kaldırılması düşünülen ve günümüzde de çeşitli yazarlarca eleştirilen hasılat düşüklüğü görüşlerine istinaden var olan bu gibi benzer uygulamaların model alınarak var olan düzenlemelerde iyileştirme yapılması mümkündür.

Literatürdeki hasıla düşüklüğüne eleştiriler çerçevesinde bir öneri getirmek gerekirse, Belçika'daki tarifeye benzer bir tarife geliştirilmesi mümkündür zira çalışmada "Brüksel Bölgesi" kapsamında veraset ve intikal vergisinin tarifesi açıklanmıştır. Ülkemizde halihazırda akrabalık ilişkilerinin baz alındığı bir uygulama mevcutken bu şekilde oranların genişletilerek yine yakınlık derecesine göre sınırlarının çizileceği bir uygulama vergi hasılatı artışı bağlamında istenen etkiyi sağlayacaktır. Bu sisteme gelir dağılımı açısından bakacak olursak artan oranlı ve kişilerin özel durumlarını temel almasından dolayı gelir dağılımını daha dengeleyici bir rol üstlenmesi muhtemeldir.

Veraset ve intikal vergisi, fonksiyon ve amaçları dikkate alındığında yeniden gözden geçirilmesi gelir dağılımda iyileştirme yapabilmek için bir zorunluluktur. Günümüzde vergilemede sadeleşme eğiliminin artması ile birlikte söz konusu vergiye yönelik kanuni düzenlemelerin de mükelleflerin kolay anlayabileceği ve gelir dağılımında adaleti sağlama amacının sürdürülebilirliği açısından mükellef psikoloji ile uyumlu ve kolay anlaşılabilir bir sisteme dönüştürülmesine ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Bilici, N. & Bilici, A. (2011). *Kamu Maliyesi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2016.html , (26.11.2017).

Çiçek, S. & Çiçek, H. (2008). "Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları", *Vergi Sorunları,* Sayı: 235, ss:143-159.

Dinç, B.E. (1994). *Servetlerin Vergilendirilmesi*, İstanbul üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Edizdoğan, N. & Özker, N. & Ferhatoğlu, E. & Bilge, S. (2007). *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, Ekin Yayınevi.

Erginay, A. (1982). *Kamu Maliyesi*, Ankara, Çağ Matbaası.

Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.

Ernst & Young, "Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2017" http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf (20.02.2018).

Global Property Guide, "Inheritance Tax and Law" https://www.globalpropertyguide.com/Europe/Belgium/Inheritance (27.01.2018).

Haller, H. (1994). *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, (Çev.) Turhan, S., İstanbul, Filiz Kitabevi.

Kılıçaslan, H. (2011). "Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi", *Maliye Dergisi*, Sayı:161, ss:337-346.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, https://www.muhasebat.gov.tr/content/duyuru/belediyeler-butce-gelirleri-ekod4/180694 (25.02.2017).

OECD.(2017),https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV (04.03.2018).

Oktar, A. (2016), *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Öncel, M. & Kumrulu, A. & Çağan, N. (2014). Vergi Hukuku, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Öz, E. & Kutbay, H. & Buzkıran, D. (2014). "Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım" *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt:2, Sayı:4, http://www.ersanoz.com/makaleler/12-15-2014-turk-vergi-sistemine-modern-bir-yaklasim.pdf (06.02.2018).

Pınar, A. (2006). *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*, Ankara, Naturel Yayıncılık.

Piketty, T. (2014.) *Yirmi Birinci Yüzyılda Kapital*, (Çev.) Koçak, H., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı (2001). "Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadelede Özel İhtisas Komisyonu Raporu", *DPT Yayınları-2599*, Ankara, www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/3089/oik610.pdf (26.01.2018).

Service Public Federal Finances, "Droits de Succession et Donation", https://finances.belgium.be/fr/particuliers/famille/deces/droits_de_succession/tarifs_region_Bruxelles-Capitale (21.04.2018)

Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*, 2.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

Şener, O. (2016). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Kırklareli, Beta Yayınları.

Tanzi, V. (2018). "Termites of the State: How Complexity Leads to Inequality", *33th International Public Finance Conference/TR,* Proceedings Book, 8-12.05.2018, Antalya,http://www.maliyesempozyumu.org/33-uluslararasi-maliye-sempozyumu/ (25.05.2018).

Tuncer, S. (1961). "Servet Vergileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 7. Seri, İstanbul Üniversitesi, ss: 157-178.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Ulusoy, A. (2007). *Maliye Politikası*, Trabzon Mikro Yayıncılık.

Yılmaz, B.E. (2016). *Maliye*, 2. Baskı, İstanbul, Der Yayınları.

Ekler

Ek 1. Çeşitli Ülkelerde Veraset Ve İntikal Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ABD	0,9	0,8	0,9	0,8	0,6	0,4	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5
Almanya	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6
Avusturya	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Belçika	**1,4**	**1,4**	**1,4**	**1,4**	**1,5**	**1,5**	**1,6**	**1,8**	**1,6**	**1,6**	**1,6**
Birleşik Krallık	0,7	0,8	0,6	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7
Finlandiya	0,7	0,6	0,8	0,6	0,5	0,5	0,6	0,7	0,6	0,7	0,5
Fransa	1,0	1,1	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	1,1	1,1	1,2	1,2
Hollanda	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8	0,7	0,6	0,7	0,6	0,6	0,7
İspanya	0,7	0,7	0,8	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8	0,7
İsveç	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İsviçre	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6	0,7	0,6	0,6
İtalya	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Japonya	1,1	1,0	1,0	1,1	0,9	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	..
Kanada	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Lüksemburg	0,4	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Norveç	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0
Türkiye	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yunanistan	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	..
OECD Ortalaması	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	..

Kaynak: OECD, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV (Çevrimiçi 04.03.2018)

Namık Kemal'in Yazılarında Tanzimat Dönemi Mali Sorunları

Tanzimat Era Fiscal Problems in the Articles of Namık Kemal

Selçuk İPEK[1] **Rıdvan ENGİN**[2] **Semra TAŞ**[3]

Abstract

During the Tanzimat Era, which was seen as a period of reorganization in the Ottoman Empire, the state tried to cope with many fiscal problems. One of the most extensive problems that arose during the Tanzimat Era was related to taxes. The main problems with taxation were as follows; the heavy tax burden that the peasants suffered, since that burden was not distributed fairly among people, and the incorrect determination of tax collection periods. In addition to this, efforts to close budget deficits mainly by external borrowing also constituted a serious problem. The foreign debts were not paid in time and the state finances suffered great damages from this situation.

These problems that have been encountered in the Tanzimat period were recorded in official documents and other historical sources. Some of them were reflected in the works of journalists, poets and writers who lived at that period. In addition to official sources, analysis of the works conducted by the intellectuals of that era such as Namik Kemal can enrich the history of the finance and contribute to the problems of the period from different angles.

In this study, the financial problems of the Tanzimat Era will were tried to reveal through Namik Kemal's view, who is one of the most important men of literature, poets and journalists of that period. For this purpose, the articles of Namık Kemal published in various newspapers have been examined. The articles of Namık Kemal and official sources indicated that the financial problems match up with each other and it has been found both have similar problems.

Keywords: Fiscal History, Tanzimat Era, Fiscal Problems, Namık Kemal

JEL Classification Codes: N00

Özet

Osmanlı Devleti'nde yeniden düzenleme dönemi olarak görülen Tanzimat döneminde devlet pek çok mali sorunla başa çıkmaya çalışmıştır. Tanzimat döneminde ortaya çıkan en kapsamlı sorunlardan biri vergilere ilişkindir. Köylülerin katlandığı ağır vergi yükü ve bu yükün

[1] Prof. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, selcukipek@comu.edu.tr
[2] Arş. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, ridvanengin@comu.edu.tr
[3] Arş. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, semratas@comu.edu.tr

kişiler arasında adil biçimde dağıtılmaması ile vergilerin tahsil dönemlerinin doğru bir şekilde belirlenmemesi vergiye ilişkin başlıca sorunlar arasında sayılabilir. Bunun yanı sıra bütçe açıklarının ağırlıklı olarak dış borçlanma ile kapatılmaya çalışılması da önemli bir sorun teşkil etmiştir. Bu dönemde alınan dış borçlar zamanında ödenememiş ve devletin maliyesi bu durumdan büyük zarar görmüştür.

Tanzimat döneminde karşılaşılan bu sorunlar resmi belgeler ve diğer tarihi kaynaklarda yer almakla birlikte bunların birçoğunun o dönemde yaşamış gazeteci, şair ve yazarların eserlerine de yansıdığı görülmektedir. Resmi kaynakların yanı sıra Namık Kemal gibi ilgili dönemin aydınları tarafından yazılan eserlerin incelenmesi maliye tarihi açısından zenginleştirici etki meydana getirebileceği gibi dönemin sorunlarına farklı açılardan bakılmasına da katkı sağlayabilir.

Bu çalışmada Tanzimat Dönemi'nin mali sorunları, dönemin en önemli edebiyatçı, şair ve gazetecileri arasında gösterilen Namık Kemal'in bakış açısıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla Namık Kemal'in çeşitli gazetelerde yayımlanan yazıları incelenmiştir. Namık Kemal'in gazete yazıları ile resmi kaynaklarda belirtilen mali sorunların birbirleri ile örtüşmekte olup her ikisinde de benzer sorunlara yer verildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliye Tarihi, Tanzimat Dönemi, Mali Sorunlar, Namık Kemal

1. Giriş

3 Kasım 1839'da Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile Osmanlı İmparatorluğu'nda yeni bir döneme geçilmiştir. Bu dönemde Osmanlı'nın kuruluşundan beri varlığını koruyan devlet ve toplum yapısının yerini batının kurumları almaya başlamıştır. Batının etkisinde kalındığı görülen bu dönem boyunca geleneksel Osmanlı kurumları, Avrupalı devletler örnek alınarak yeniden düzenlenmeye çalışılmıştır (Öner, 2005: 353).

Tanzimat hareketinin temel çıkış noktalarından biri de mali sorunlardır. Tanzimat öncesinde başlayan ve bu dönemde varlığını devam ettiren mali sorunların ortadan kaldırılabilmesi için birtakım ıslahat çalışmaları yapılmıştır. Mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi alınması, örfi vergilerin kaldırılarak tek bir vergi haline getirilmesi, vergilerin tahsilinde iltizam usulünün kaldırılarak muhassıllık sistemine geçilmesi ve hazine birliğinin sağlanması gibi pek çok düzenleme ile bir yandan mali ıslahatlar gerçekleştirilmeye çalışılırken, diğer yandan da mali yönetimin merkezileştirilmesi amaçlanmıştır. Tanzimat'la birlikte vergi gelirlerinin merkezdeki hazinede toplanması ve giderlerin yine bu hazineden bütçeler aracılığıyla yapılması esas alınmıştır (Öner, 2005: 354). Bu dönemde vergi sisteminin bölgesel olmaktan çıkarılarak merkeziyetçi bir yapıya sahip olmasına önem verilmiştir (Nadaroğlu, 1987: 12).

Tanzimat, bir değişim ve geçiş dönemi olması nedeniyle Osmanlı ekonomi ve maliye tarihi açısından özel bir yere sahiptir. Bu dönemin sorunlarının kavranabilmesi için öncelikle döneme ait belgelerin ortaya çıkarılıp derlenmesi gerekmektedir. Ancak arşivlerde bu tür belgelerin çok sayıda olmadığı ve mevcut belgelerin de çok fazla bilgi içermediği bilinmektedir (Cezar, 1984: 291). Bu nedenle resmi kaynakların yanı sıra o

dönemde yaşayan düşünür, gazeteci, tiyatrocu ve şairlerce yazılan eserler, dönemin mali olayları ve sorunlarının aydınlatılması açısından zengin birer kaynak niteliğindedir.

Bu çalışmada Tanzimat döneminin önemli edebiyatçı, şair ve gazetecileri arasında gösterilen Namık Kemal'in bakış açısıyla dönemin mali sorunları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaç doğrultusunda Namık Kemal'in kaleme aldığı gazete yazıları incelenmiş ve bu yazılarda yer alan mali sorunlar derlenmiştir.

2. Namık Kemal Hakkında

Vatan ve hürriyet şairi olarak tanınan Namık Kemal, 19. yüzyıl Türk edebiyatı ve siyasi hayatında önemli izler bırakmıştır. Tiyatrocu, yazar, şair ve gazeteci kimliği ile bilinen Namık Kemal, 21 Aralık 1840'da Tekirdağ'da doğmuştur. Asıl adı Mehmed Kemal'dir. Babası II. Abdülhamid'in müneccimbaşısı Mustafa Âsım Bey, annesi Tekirdağ mutasarrıfı Koniçeli Abdüllatif Paşa'nın kızı Fatma Zehra Hanım'dır. Namık Kemal'in çocukluk yılları dedesi Abdüllatif Paşa'nın yanında geçmiştir. Henüz sekiz yaşındayken annesi vefat edince hayatının ilk on yedi senesi dedesinin tayinleri nedeniyle memleketin çeşitli köşelerini dolaşmakla geçmiştir. Sofya'da yaşadığı dönemde şiire ilgi duymaya başlamış ve ilk denemelerini burada yapmıştır. Bu dönemde dedesini ziyarete gelen Şair Binbaşı Eşref Bey ile tanımıştır. Eşref Bey, ona Namık mahlasını veren kişidir (Türkiye Diyanet Vakfı, 2006: 362).

Namık Kemal, Abdüllatif Paşa'nın vazifesinden ayrılması üzerine 1857 yılında İstanbul'a dönmüş ve Tercüme Odası'nda çalışmaya başlamıştır. Tercüme Odası onun edebiyatçı ve fikir adamı kimliğinin oluşmasında önemli katkı sağlamıştır. Bu dönemde batıya yönelmiş ve Fransızcasını ilerletme imkanı bulmuştur (Kurdakul, 2003: 11).

Namık Kemal'in şiir, roman, tiyatro, mektup, biyografi, tarih, çeviri ve fıkra gibi pek çok türde eserleri bulunmaktadır. En fazla eser verdiği edebiyat türü tiyatrodur. "Vatan yahut Silistre" en çok bilinen tiyatro eseridir. Namık Kemal roman türüne de önemli katkılar sağlamıştır. 1880 yılında yazdığı "Cezmi" adlı romanı ile Türk edebiyatında tarihi roman yazımına öncülük etmiştir. Roman türündeki bir diğer eseri "İntibah" ise batılı romanın ilk örneklerinden biridir (Kocakaplan, 2009: 36-40).

Namık Kemal'in Osmanlı Devleti'nin mali, ekonomik, sosyal ve siyasal sorunları üzerine pek çok makalesi bulunmaktadır. Bu yazıları Tasvir-i Efkâr, İbret, Hürriyet ve Hadika gibi çeşit gazetelerde yayımlanmıştır. Gazete yazılarında Tanzimat dönemi yöneticileri ve devlet adamlarını eleştiren Namık Kemal, bu nedenle pek çok kez sürgün edilmiş ve yazılarının yayımlandığı gazeteler kapatılmıştır.

18. yüzyılın sonlarında gerçekleşen Fransız İhtilali ile tüm dünyaya yayılan insan hakları, eşitlik ve hürriyet gibi düşünceler Namık Kemal'i de etkilemiştir. En çok bilinen eserlerinden biri olan "Hürriyet Kasidesi"ni bu etkinin altında yazmıştır. Londra'da yaşadığı dönemde çıkardığı gazetenin ismi de Hürriyet'tir (Kocakaplan, 2009: 27). Kısacası "hürriyet" kavramı onunla özdeşleşmiştir.

Ekonomistlerin "bırakınız yapsın, bırakınız geçsin" sözü ile esasında ticaret ve zanaatte serbestliği amaçladığını belirten Namık Kemal, her alanda hürriyetten yana olduğunu çünkü bunun tabiatın gereği olduğunu savunmaktadır (Kurdakul, 2003: 180-

181). Hürriyetçi ve liberal bir görüşe sahip olan Namık Kemal'in) Osmanlı Devleti'nin menfaatleri söz konusu olduğunda ise bu görüşünden uzaklaştığı görülmektedir (Çadırcı, 1991: 46). Ekonomik ve mali konularda yazdığı makalelerinde kapitülasyonları eleştirmekte ve yabancılara tanınan bu ayrıcalıkların Osmanlı ekonomisini çökerttiğini ve yerli sanayinin korunması gerektiğini belirtmektedir (Kocakaplan, 2009: 28).

3. Osmanlı Maliyesinde Tanzimat Dönemi Islahatları

Osmanlı maliye tarihi açısından önemli bir yere sahip olan Tanzimat Fermanı'nın ilanı, mali alanda pek çok ıslahatın gerçekleştirildiği yeni bir dönemin başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Şener, 1990: 49). II. Mahmud döneminde başlatılan ve halefi Abdülmecid tarafından devam ettirilen ıslahat çalışmaları Tanzimat Fermanı ile somut hale getirilmiştir. 18. yüzyılın başından itibaren sürdürülen ıslahat çalışmalarının tamamlanması sonucu hazırlanan hattı hümayun, padişahın yanı sıra devlet adamları ile elçilerin de katıldığı bir törende dönemin önemli devlet adamlarından biri olan Mustafa Reşid Paşa tarafından bizzat okunarak Kasım 1839'da ilan edilmiştir. Devletin yıkılışını önlemek için birtakım ıslahatlar yapılmasını öngören Tanzimat Fermanı, kamu maliyesinde ve özellikle de vergilerin tahsil yöntemlerinde bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir (Sayâr, 1978: 176-178; Tabakoğlu, 2016: 675).

Tanzimat dönemi Osmanlı devlet adamları yıkılışa sürüklenen imparatorluğun idari ve toprak bütünlüğünün tekrardan sağlanabilmesi için öncelikle güçlü bir mali yapıya ihtiyaç olduğunu düşünmekteydiler. Mali sorunların çözümlenmesi birçok alandaki ıslahatların başarıya ulaşmasının temel şartı olarak görülmüş ve bu nedenle mali ıslahatlar Tanzimat'ın özünü oluşturmuştur (Güran, 1998: 79). Bu doğrultuda Tanzimat dönemi boyunca Osmanlı maliyesinde yenileşme düşüncesi hakim olmuş ve mali yönetimde birtakım ıslahatlar yapılmıştır (Şener, 1990: 49).

Tanzimat'la birlikte oluşturulmaya çalışılan yeni mali sistem esasında tüm imparatorluk düzeyinde uygulanmak istenmişse de imparatorluğa ait toprakların genişliği nedeniyle mali ıslahatların tüm bölgelerde aynı anda yürürlüğe girmesi mümkün olmamıştır. Islahatlar öncelikle Edirne, Silistre, Niş, Rumeli ve Selanik gibi nispeten merkeze daha yakın bölgelerde uygulanmıştır. Dolayısıyla Tanzimat sonrası mali düzen açısından ıslahatların uygulandığı bölgeler ile eski geleneksel yapısının devam ettiği bölgeler olmak üzere ülkenin iki ayrı alana ayrıldığı görülmektedir. İkinci grupta yer alan bölgelerin bir kısmı (İstanbul, Hicaz, Trablusgarp, Bağdat, Basra ve Musul gibi) müstesna bölgeler olarak belirlenmiş olup bunlar Tanzimat'ın uygulama alanı dışında bırakılmıştır. Bunun dışında Mısır, Eflak, Boğdan ve Sırbistan gibi imtiyazlı eyaletler de özerk bir mali yapıya sahip oldukları için bu bölgelerde geleneksel yapı devam ettirilmiştir (Şener, 1990: 50-51).

3.1. İltizam Sisteminin Kaldırılması

Tanzimat, geleneksel Osmanlı vergi sisteminin önemli ölçüde değişikliğe uğradığı bir dönemdir. Bu dönemde vergi sisteminde gerçekleştirilmek istenen ıslahatlarla genellikle vergi gelirlerinin arttırılmasına odaklanılmıştır. Bunun temel nedeni devletin gelirlerinin giderlerini karşılamada yetersiz olmasıdır. Vergilerin

mültezimler aracılığıyla tahsil edilmesi, vergi gelirlerini arttırmasının önündeki önemli engellerden biridir. Mültezimlerin köylüler üzerindeki baskısı, vergiye karşı tepki ve direnişlerin artmasına yol açmış ve buna bağlı olarak vergi hasılatı istenilen düzeyde arttırılamamıştır. Bu nedenle Tanzimatla birlikte devletin söz konusu soruna yönelik olarak çözüm arayışı içinde olduğu görülmüştür (Tabakoğlu, 2016: 686).

Tanzimat döneminde mali alanda yapılan ilk düzenlemelerden biri iltizam sisteminin kaldırılması olmuştur. Tanzimat Fermanı'nda iltizam sistemi ile ilgili olarak *"…hiçbir vakitde semere-i nafiası görülmeyen iltizamat usul-ı muzırrasın elyevm cari olarak bu ise bir memleketin mesalih-i siyasiyye ve umur-ı maliyesini bir adamın yed-i ihtiyarına ve belki pençe-i cebr ü kahrına teslim demek olarak, ol dahi eğer zaten bir iyice adam değilse hemen kendi çıkarına bakıb cemi harekat ve sekenatı gadr ve zulümden ibaret olmasıyla…"* denilerek iltizam sisteminin hiçbir faydasının görülmediğinden, devletin mali işlerinin bir kişinin eline bırakılması ve bu kişinin kötü niyetli olması durumunda yaptıklarının zulme dönüşebileceğinden söz edilmektedir. Kısacası iltizam sistemi, Tanzimat Fermanı'nda devletin en önemli vergi sorunu olarak ele alınmış ve bu sistemin kaldırılması gerektiğine işaret edilmiştir (Çakır, 2012: 41).

Tanzimat'ın ilanından yaklaşık bir yıl sonra iltizam sistemi kaldırılarak Tanzimat'ın uygulanacağı tüm bölgelere muhassıl adı verilen memurlar gönderilmiştir. Geniş yetkilere sahip olan muhassılların vergileri tahsil etmenin yanı sıra Tanzimat reformlarını halka anlatmak ve benimsetmek gibi başkaca görevleri de bulunmaktaydı. Ancak muhassıllık sisteminden beklenen sonuçlar elde edilememiştir. İltizamın kaldırılması ile başta mültezimler ve onlara bağlı olarak geçimini sağlayanların içinde bulunduğu önemli bir kitle gelir kaybına uğramış ve bunlar iltizamın kaldırılmasına tepki göstermiştir. Ayrıca muhassılların hasat zamanı aşarın toplanması için çok sayıda kişi istihdam etmesi sonucu tahsil masrafları artmış, istenen düzeyde vergi geliri elde edilememiş ve devlet hazinesi zarara uğramıştır. Nihayetinde muhassıllık sistemi başarısızlıkla sonuçlanmış ve yaklaşık iki yıl sonra kaldırılarak tekrar iltizam sistemine dönülmüştür (Çakır, 2012: 42-47).

3.2. Vergilerin Ödeme Gücüne Göre Alınması

Tanzimat Fermanı'nda vergi ve bütçe ile ilgili hususlara ilişkin önemli düzenlemeler yapılması öngörülmüştür. Bunlardan biri de halkın yoğun bir biçimde şikayetine neden olan vergi adaletsizliğidir. Vergi uygulamasındaki haksızlıkların önüne geçebilmek için Tanzimat Fermanı'nda yer alan ***"…ahali-i memleketten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergiyi münasib tayin olunarak kimseden ziyade bir şey alınmaması…"*** şeklindeki ifade ile vergilerin adalet ilkesi çerçevesinde mükelleflerin ödeme gücü ile orantılı olarak alınması öngörülmüştür (Sayâr, 1978: 184; Tabakoğlu, 2016: 681).

Tanzimat döneminde emlak ve temettü vergileri gibi ödeme gücünü esas alan vergiler yürürlüğe girmiştir. Emlak vergisi bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden, temettü vergisi ise tüccar ve esnafın yıllık geliri üzerinden nisbi oranlı olarak tahsil edilmiştir. Kişilerin emlak ve temettü vergisini ödemesi için bir bina veya araziye sahip olması ya da ticaret ve sanatla uğraşması gerekmektedir. Tahrir esasına dayanan

emlak ve temettü vergileri, takdir edilen değer ve iratlar üzerinden hesaplanmıştır. Böylece Tanzimat Fermanı'nda belirtilen ödeme gücü ilkesi, bu tür vergilerle birlikte uygulama imkanı bulmuştur (Öner, 2005: 300-301).

3.3. Örfi Vergilerin Tek Bir Vergi Altında Toplanması

Osmanlı mali sisteminin en önemli gelir kaynağı vergilerdir ve bunlar kendi içerisinde şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İslam hukuku kurallarına tabi olan şer'i vergiler içerisinde zekat, aşar, haraç ve cizye yer almaktadır. Tekalif-i örfiye olarak adlandırılan örfi vergiler ise genellikle savaş ve deprem gibi olağanüstü harcamaları finanse etmek amacıyla alınmıştır. Dini esasların dışında örf ve adetlere göre belirlenen örfi vergiler başlangıçta geçici ve düzensiz birer vergi niteliğinde iken zamanla bu vergilerin çoğu sürekli hale gelmiş ve sayıları hızla artmıştır (Giray, 2006: 92-108).

Tanzimat döneminde vergi düzeni açısından getirilen önemli değişikliklerden biri, çok sayıda vergi türünden oluşan ve bu nedenle karmaşık bir yapıya sahip olan Osmanlı vergi sisteminin daha basit ve sade hale getirilmesi olmuştur. Tanzimat döneminde örfi vergiler adı altında alınan çeşitli vergiler birleştirilerek tek bir vergi alınması kararlaştırılmıştır (Giray, 2006: 81). Ancemaatin olarak adlandırılan bu verginin uygulanmasında öncelikle Anadolu ve Rumeli'de bulunan her bir kazanın örfi vergi adı altında yıllık olarak ne kadar vergi ödediği belirlenmekte olup daha sonra hesaplanan miktar tek bir vergi olarak kazada yaşayanlar arasında paylaştırılmıştır. Vergi miktarı tespit edilirken mükellefin sahip olduğu emlak, arazi ve hayvan sayısı veya mükellef tüccar ya da esnaf ise kazancı esas alınmıştır (Çakır, 2012: 48-49).

3.4. Tek Hazine Sistemine Geçiş

Osmanlı Devleti'nde mali yönetim başlangıçta tek hazine sistemine göre yapılanmış ve uzun süre bu şekilde devam ettirilmiştir. 18. yüzyılın sonlarında ise dönemin koşullarına bağlı olarak çoklu hazine sistemine geçilmiştir (Öner, 2005: 239). Çoklu hazine sistemine geçilmesiyle birlikte devletin gelir ve giderlerinin belirli bölümleri farklı hazineler tarafından kontrol edilmiştir (Güran, 1998: 79).

Çoklu hazine sistemi, devletin yıllık gelir ve giderlerinin takibinin zor olması ve hazineler arası gelir ve gider aktarmalarının hesaplarda karışıklıklara yol açması gibi birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Tanzimat'la birlikte çoklu hazine sistemi kaldırılarak bütün hazineler birleştirilmiş ve tek bir hazine altında toplanmıştır. Tek hazine ile devletin her türlü gelirlerinin tek bir yerde toplanması ve her türlü giderin yine buradan yapılması amaçlanmıştır (Tabakoğlu, 2016: 679).

3.5. Bütçe Açığı ve Borçlanma Sorunu

Tanzimat'la birlikte başlayan maliyede merkezileşme çabalarının bir parçası olarak ortaya çıkan kurumlardan biri de bütçelerdir (Şener, 1990: 58). Tanzimat Fermanı'nda doğrudan bütçe tabiri kullanılmamış ancak bütçe hazırlanması gerektiğini ima eden ifadelere yer verilmiştir. Tanzimat Fermanı'nda *"Devletin berren ve bahren müdafaası için gereken mesarif-i askeriye ve sairesi dahi kavanin-i icabiye ile tahdid ve*

tebyin olunup ona göre icra olunması lazimedendir." denilerek devletin kara ve deniz savunması için gereken askeri giderleri ile diğer giderlerinin kanunlarla önceden sınırlanıp açıkça ortaya konulması ve ona göre uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Sayar, 1978: 186).

Tanzimat döneminde bütçenin hazırlık, onaylama, uygulama ve denetimi ile bütçe ilkeleri açısından önemli adımlar atıldığı ve dönem boyunca birçok bütçe hazırlandığını görülmektedir. Batıda buna benzer gelişmeler genellikle toplumsal bir hareket sonucu ortaya çıkarken, Osmanlı'da ise bütçe açıklarının kapatılması ve Avrupalı devletlerden borçlanma çabalarının neticesinde bütçe hazırlama ihtiyacı duyulmuştur (Şener, 1990: 58-59).

Tablo 1'de Tanzimat dönemine ait bazı yıllarda devletin gelir ve giderleri ile bütçe açıkları gösterilmiştir. Bütçe gelir ve giderlerinin dönem boyunca genellikle artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

Tablo 1: **Tanzimat Dönemi Bütçe Gelir ve Giderleri (Kuruş)**

Mali Yıl	Bütçe Gelirleri	Bütçe Giderleri	Bütçe Açığı
1841-1842	562.911.000	567.074.000	-4.163.000
1849-1850	710.000.000	798.998.000	-88.998.000
1853-1854	757.459.671	779.117.205	-21.657.500
1859-1860	1.161.376.000	1.367.198.204	-205.822.204
1863-1864	1.420.990.468	1.484.502.492	-61.512.024
1869-1870	1.678.989.500	1.729.714.000	-50.724.500
1875-1876	2.388.294.000	2.892.909.500	-504.615.000

Kaynak: Güran, a.g.e., s. 84

Tanzimat dönemi bütçeleri incelendiğinde devletin giderlerinin gelirlerini aştığı yani bütçe açıklarının ortaya çıktığı görülmektedir (Tablo 1). Bütçe açıkları nedeniyle meydana gelen finansman sorunu dönem boyunca hissedilmiş, özellikle Kırım Savaşı ve sonrasında daha da belirgin hale gelmiştir. Bu dönemde devletin iç borçlarını vadelerinde ödeyemez hale gelmesiyle iç borçlanma imkanları tıkanmıştır. Bunun sonucunda alternatif finansman arayışlarına girişilmiş ve ilk kez 1854 yılında dış borç alınmıştır. Tanzimat'ın son yıllarına doğru gittikçe artan borçlar nedeniyle bütçe giderlerinin önemli bir kısmını, borçların anapara ve faiz ödemeleri oluşturmaya başlamış ve hazırlanan bütçeler birer borç bütçesi haline gelmiştir (Şener, 1990: 63-66).

Tablo 2'de Tanzimat döneminde üç farklı bütçe yılına ait bütçe giderlerinin harcama türlerine göre dağılımına yer verilmektedir.

Tablo 2. Bütçe Giderlerinin Harcama Türlerine Göre Dağılımı (1.000 Kuruş)

Harcama Türleri	1846-47 Bütçe Yılı	1861-62 Bütçe Yılı	1875-76 Bütçe Yılı
Askeri Harcamalar	291.483	525.383	550.291
İdari Harcamalar	206.718	411.155	721.919
Sultanın Harcamaları	62.500	129.864	133.775
Transfer Harcamaları	64.017	327.006	1.486.925
TOPLAM	624.718	1.393.408	2.892.910

Kaynak: Güran, a.g.e., s. 89.

Bütçe giderleri askeri, idari, transfer ve sultanın harcamaları şeklinde sınıflandırılmıştır. Her bir harcama türünde parasal miktar olarak artış görülmekte olup transfer harcamalarındaki artış diğer harcama türlerine göre daha fazladır (Tablo 2).

Tablo 3. Harcama Türlerinin Toplam İçerisindeki Payı (%)

Harcama Türleri	1846-47 Bütçe Yılı	1861-62 Bütçe Yılı	1875-76 Bütçe Yılı
Askeri Harcamalar	46,6	37,7	19
İdari Harcamalar	33,2	29,5	25
Sultanın Harcamaları	10	9,3	4,6
Transfer Harcamaları	10,2	23,5	51,4
TOPLAM	100	100	100

Kaynak: Güran, a.g.e., s. 89.

Tablo 3'te harcama türlerinin toplam bütçe giderleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Harcama türleri içerisinde yüzde olarak en fazla artış transfer harcamalarında gerçekleşmiştir. Tanzimat döneminin hemen başında transfer harcamalarının toplam bütçe giderleri içerisindeki payı %10,2 iken, 1861-62 bütçe yılında bu oran %23,5'e ve 1875-76 yılında ise %51,4'e yükselmiştir. Transfer harcamalarındaki artış iç ve dış borçların anapara ve faiz ödemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu dönemde Osmanlı bütçelerinin önemli bir kısmı borç ödemeleri ile devlet memurlarına yapılan maaş ödemelerinden oluşmaktadır (Güran, 2006: 90).

4. Namık Kemal'in Bakış Açısından Tanzimat Dönemi Mali Sorunları

Tanzimat dönemi uygulamalarına karşı en ciddi tepki, kurucuları arasında Namık Kemal'in de yer aldığı Genç Osmanlılar hareketi tarafından gösterilmiştir. Osmanlı Devleti'nden kaçarak Paris'te bir araya gelen bazı aydınların oluşturduğu bu hareketin temel eleştirisi Tanzimat yöneticilerinin başarısız uygulamaları olmuştur (Çakır, 2012: 178). Bu hareketin mensupları gazetelerde yayımladıkları yazılarda devletin izlemiş olduğu borçlanma, bütçe ve vergi politikalarını sert bir şekilde eleştirmişler ve bu yüzden hükümet tarafından bazı dönemlerde ülkenin çeşitli bölgelerine sürgün edilmişlerdir.

4.1. Vergi Sorunları

Çeşitli gazetelerde yayımlanan yazılarında yaşadığı dönemin vergi sorunlarını ele alan Namık Kemal, bu yazılarında sadece sorunların tespiti ile yetinmeyip aynı zamanda devletin bunların üstesinden gelebilmesi için neler yapması gerektiğini de açıklamaya çalışmıştır. Namık Kemal'in bakış açısından Tanzimat dönemi vergi sorunlarını şu başlıklar altında toplamak mümkündür.

4.1.1. İstanbul Halkının Vergiden Muaf Olması

Namık Kemal, İbret Gazetesi'nde yayımlanan "*Acaba İstanbul'dan Niçin Vergi ve Asker Alınmaz*?" (Kemal, 2005: 295-298) başlıklı yazısında İstanbul halkının vergiden muaf olmasını eleştirerek bir şehrin başkent olmasının vatandaşlık görevlerinden biri olan vergi ödeme yükümlülüğünden muaf tutulmasını gerektirmediğini belirtmiştir. İstanbul halkına tanınan bu ayrıcalıklı durumun Osmanlı Devleti'nin ilk kuruluş yıllarından beri var olduğunu ileri sürenlere cevaben Namık Kemal, bu muafiyetin uzun zamandır uygulanıyor olmasının onu haklı kılmayacağını ifade etmiştir. Ayrıca Tanzimat Fermanı ile herkesin eşit haklara sahip olması ve yine herkesin vergi ödemesi gerektiği belirtilirken İstanbul halkına tanınan vergi muafiyetinin neden sonlandırılmadığını sorgulamıştır.

Namık Kemal'in dikkat çektiği bir başka husus da sözü edilen vergi muafiyetinin neden olduğu adaletsizliktir. Taşrada zor şartlar altında çalışarak nice zahmetler çeken ve yılda yalnızca birkaç kile[4] buğday elde edebilen bir çiftçi devlete vergisini öderken, İstanbul'daki altın zengini bankerlerin hazineye tek bir kuruş bile katkısı olmamıştır. Namık Kemal, bu durumun hakkaniyete uygun olmadığını savunmaktadır.

Namık Kemal, her ülkede başkentlerin diğer şehirlere göre nispeten daha bayındır durumda olduğunu ancak buna karşın en çok verginin de yine başkent konumundaki bu şehirlerden toplandığını belirtmektedir. Ona göre İstanbul'un şimdiki bayındırlık seviyesi devletin en yüksek refaha sahip olduğu Sultan Süleyman döneminden bile daha üstündür. Tüm bunlara rağmen İstanbul'dan vergi alınmaması yetmezmiş gibi bir de İstanbul'daki kaldırımların onarımı için gereken para bile taşradan toplanmıştır. İstanbul halkının taşradakilere göre daha bolluk ve varlık içinde yaşadığını belirten Namık Kemal, aradaki farkın vergi muafiyetinden kaynaklandığı düşünmektedir.

Bazı devlet adamları İstanbul halkının gümrük, esnaf tezkeresi, evrak-ı sahiha, nal resmi ve ihtisab gibi çeşitli resimleri ödediği ve dolayısıyla tamamen vergisel yükümlülüklerin dışında bırakılmadığını iddia etmişlerdir. Bunun üzerine Namık Kemal, her vilayette mahalline özgü ve belediye işlerinde kullanılmak üzere bazı resimlerin tahsil edildiğini ancak bunların İstanbul'dan muaf edilen vergi miktarının yanında neredeyse yok denecek kadar az olduğunu ileri sürmektedir.

İstanbul'dan vergi alınmamasına gösterilen gerekçelerden biri de İstanbul'da yaşayan ecnebilerdir. Namık Kemal'e göre bu ayrıcalıklı durum, uluslararası hukuk kuralları ile Osmanlı Devleti'nin yabancı devletlerle yaptığı özel anlaşmalardan

[4] Genellikle tahıl ölçmede kullanılan belirli hacimdeki kap, ölçek. (Kaynak: Türk Dil Kurumu)

kaynaklanmaktadır. Namık Kemal, Osmanlı topraklarında yaşayan yabancılar ile Osmanlı vatandaşları arasında vergisel yükümlülükler açısından bir farklılık olmaması gerektiğini belirtmiştir.

4.1.2. Aşar Vergisi İle İlgili Sorunlar

Namık Kemal, İbret Gazetesi'nde yayımlanan "*Masraf ve İradımız*" (Kemal, 2005: 383-394) başlıklı yazısında aşar vergisi ile aşarın tahsiline ilişkin sorunlara yer vermiştir. Ona göre aşar vergisinin ayni olarak tahsil edilmesi ve bunun uzun yıllardır süregelen bir görenek haline gelmesi uygulamada birtakım kolaylıklar sağlamaktadır. Aşar vergisi, devletin ayakta kalabilmesini sağlayan önemli gelir kaynaklarından biridir ve devlete bu kadar büyük miktarda gelir sağlayabilecek bir başka kaynak bulmak fiilen mümkün değildir.

Namık Kemal'e göre devletin gelirleri arasında ıslah edilmeye en fazla ihtiyaç olan vergi türü aşar vergisidir. Namık Kemal, kesin ve belli bir hasılatı olmadığı gerekçesiyle aşarın kaldırılabileceğini ve bu hasılatın şahıs ve emlak vergisi üzerine yüklenmesi gerektiğini belirtmiştir. Böylece memleketin en büyük servet kaynağı olan ziraatten alınan aşar vergisinin mahsulün verimliliğine bakılmaksızın her yıl eşit olarak belirlenerek aşardan doğan vergi yükünün emlak ve şahıs vergilerine ilave edilmesi söz konusu olacaktır.

Aşar vergisi ile ilgili diğer bir sorun da iltizamdır. Namık Kemal'e göre iltizam yöntemi şimdiye kadar hazinenin pek çok gelirimi çürütmüş ve her yıl aşar gelirlerinin önemli bir kısmının mültezimlerin eline geçmesine neden olmuştur. İltizam sisteminin kaldırılarak aşar vergisinin tahsilinde emanet yöntemine geçilmesi ile hazinenin bundan pek çok fayda sağlayacağını belirtmiştir. Nasıl ki mültezimler bugüne kadar kendi menfaatlerini gözettiyseler, vergilerin tahsilinde görevlendirilen memurlar da hazinenin yararını göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

4.1.3. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

Namık Kemal, Tanzimat dönemindeki bazı vergi sorunlarının vergi sisteminden kaynaklandığını düşünmektedir. Ona göre Osmanlı vergi sistemi, içerisinde çok sayıda vergi türünü barındırmaktadır ve bunların çoğu aynı zamanda uygulama kabiliyetinden yoksundur. Bu nedenle vergi türlerinin mümkün olduğunca azaltılması gerektiğini ve hatta bir adım daha ileri giderek tek vergi sistemini önermiştir.

Namık Kemal "*Tekâlif*" (Kemal, 2005: 378) başlıklı yazısında tek vergi sisteminin savunmuş ve bu sistemin bazı avantajları olduğunu belirtmiştir. Birincisi, tek vergi sistemi devlet açısından en az harcamayı gerektirmektedir. Bir başka ifadeyle tek vergi sistemi, vergilerin tahsili için yapılan giderlerin önemli ölçüde azaltılmasını sağlamaktadır. İkincisi, vergi sistemi içerisinde birden fazla vergi türünün mevcut olması, vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını zorlaştırmakta ve bir verginin gerçekte kimin cebinden çıkacağı sorununu da belirsiz hale getirmektedir.

Namık Kemal esasında tek vergi sisteminin tıpkı isteğe bağlı (ihtiyari) vergi uygulaması gibi belki de yüzyıllarca beklenilmesi gereken bir arzudan ibaret olduğunun farkındadır. Kısacası teoride yer alan bu sistemin pratiğe geçirilmesinin zor olduğunu düşünmektedir. Yine de bazı çağdaş toplumlarda en azından verginin tekliği ilkesine yakınlaşmak için vergi türlerinin azaltılmasına gayret edildiğini buna rağmen imkan dâhilinde olmayanların olduğu gibi bırakıldığını belirtmiştir.

4.1.4. Vergi Ödeme Sürelerinden Kaynaklanan Sorunlar

Namık Kemal, İbret gazetesinde yayımlanan "*Ziraatimiz*" (Kemal, 2005: 299-304) başlıklı yazısında vergi ödeme süreleri ile mahsulün toplanma dönemlerinin uyumlu olmaması nedeniyle ortaya çıkan sorunları ele almıştır. Hükümetin mükelleflere vergilerini ödemesi için ek süre tanımadığını hatta tahsilat için görevlendirilen devlet memurlarına ödeme sürelerine kesin bir şekilde uyulması gerektiğini içeren yazılı emirler gönderildiğini belirtmiştir. Bu durum karşısında çaresiz kalan çiftçiler, vergilerini zamanında ödeyebilmek için tefecilere başvurmakta ve bir süre sonra bütün kazançlarını borç faizleri nedeniyle kaybetmektedirler.

Bahsedilen sorunla ilgili olarak Namık Kemal, her bir bölgede vergilerin ne zaman tahsil edilmesi gerektiğinin araştırılarak vergi ödeme sürelerinin yeniden düzenlenmesi ve taksitler halinde alınması gerektiği fikrine sahiptir. Bu durumun çiftçilerin yararına olacağı aşikârdır, Taşrada görülen şiddetli yoksulluğun bu tür sorunlardan kaynaklandığını belirten Namık Kemal'e göre sahip olunan toprakların verimliliğinin yanı sıra ülkenin coğrafi açıdan bulunduğu konum dikkate alınırsa Osmanlı topraklarının dünyada eşi benzeri yoktur. Osmanlı topraklarının eskiden olduğu gibi şimdi bile uygarlığın merkezi haline gelebileceği konusunda şüphe duymamakta ve geleceğe umutla bakmaktadır.

4.1.5. İhracat Üzerinden Alınan Verginin Düşük Oranlı Olması

Namık Kemal, devletin mevcut gelirlerini arttırabilmesi için bazı vergi ve resimlerin oranlarının arttırılması gerektiğini ve buna en uygun resimlerden birinin de ihracat resmi olduğunu ifade etmiştir. 1861-62 yılında Osmanlı Devleti ile Avrupalı devletler arasında yapılan ticaret anlaşması gereğince ihracat resmi %12'den önce %8'e daha sonra her yıl %1 oranında indirilerek 1869 yılından itibaren %1 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır (Güran, 1998: 82). Bu anlaşma ile Osmanlı hazinesi önemli bir gelir kaybına uğramıştır. Bunun üzerine Namık Kemal, eğer Avrupalı devletlerin rızası alınıp ihracat resminin oranı %1'den %1,5-2'ye çıkarılabilirse, hazinenin bundan fayda sağlayabileceğini ve aynı zamanda bunun hiçbir şekilde dış ticarete zarar vermeyeceğini belirtmiştir (Kemal, 2005: 389).

4.1.6. Tuz Tekeli

Osmanlı Devleti oluşturduğu tesisler ile bazı malların üretimini tekel oluşturmak suretiyle gerçekleştirmiştir. Tütün, tuz, barut, madeni ve kağıt para, posta ve telgraf hizmetleri mali tekel kapsamında sunulan mal ve hizmetler arasında yer almakta olup

bunlar içerisinde tuz ve tütün tekellerinden önemli miktarda gelir elde edilmiştir (Giray, 2006: 132).

Namık Kemal, bir çiftçinin vergi olarak ödediği miktarın zengin bir tüccardan daha fazla olması nedeniyle tuz tekelinden elde edilen verginin şahıs vergilerinin en zararlısı olduğunu düşünmektedir. Ona göre hangi ülkede tuz tekel altına alınmışsa şikayetler ve kavgalar sürekli olarak artmış ve bu durum hayvanların telef olmasına neden olmuştur. Örneğin Amasya'ya civar yerlerden gönderilen tuz okkası beş ya da sekiz kuruşa kadar satılmış, milyonlarca çaresiz köylü tuz tedarikinden aciz bırakılarak çeşitli hastalıklara ve çok sayıda can kaybına neden olmuştur. Namık Kemal, tuz tekelinin zararları ile ilgili pek çok kişi tarafından ayrıntılı raporlar hazırlandığını ve hatta bazılarının Ali Paşa'ya sunulduğunu ancak uygulamada bunlardan yararlanılmadığını belirtmiştir.

Namık Kemal'e göre birçok soruna neden olan tuz tekelinden elde edilen gelirler 100.000 bin kise[5] ve tahsil masrafları da yaklaşık 25.000-30.000 kise arasındadır. Ayrıca tuz tekeli kaldırılmış olsa ve hazinenin buradan elde ettiği gelir temettü vergisine ve hatta en ağır vergi olan aşarın üzerine eklense dahi yine de halkın ihya olacağına dikkat çekmiştir (Kemal, 2005: 386).

4.2. Vergileme İlkeleri

Namık Kemal'e göre çağdaş toplumlarda devletin gelir kaynakları beş gruba ayrılmaktadır. Bunlar; 1) vergi ve resimler, 2) harçlar, 3) orman ve madenlerin satışı veya kiralanması yoluyla elde edilen gelirler, 4) istikrazlar/borçlanma gelirleri ve 5) ganimetlerdir. Devletin gelirlerini bu şekilde sınıflandıran Namık Kemal, giderlerin büyük ölçüde vergilerle finanse edildiğini belirtmiştir.

Avrupa'da yaşadığı dönemde ekonomi ve maliye ilimlerine ilgi duyan Namık Kemal, araştırma ve gözlemleri sonucunda vergilerin taşıması gereken bazı ilkeler olduğunu ortaya koymuştur. Tekâlif başlıklı yazısında bu ilkeleri kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür (Kemal, 2005: 372-382):

- Vergiler yalnızca zorunlu ihtiyaçları karşılamak için alınmalıdır. Namık Kemal'e göre, bazı yazarlar devletin temel görevlerinin yalnızca adalet ve güvenlikten ibaret olması gerektiğini ileri sürerken, bazıları ise bu görevleri din ve mezhep işleri, eğitim ve öğretim, yoksullara yardım, sanayinin teşvik edilmesi, müze ve kütüphaneler gibi daha geniş bir çerçevede ele almaktadır.
- Vergiler, halkın zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması gereği üzerine alınmaktadır. Devlet, varlığını sürdürebilmek için halktan vergi almaya, halk da devletin gördüğü hizmetlerden yararlanabilmek için devletin varlığına muhtaçtır.
- Vergilerin ölçülü olması gerekmektedir. Namık Kemal, halkın çalışıp çabalayarak elde ettiği gelirden ölçüsüz bir şekilde vergi alınmasını, ağır hastaların vücudun ihtiyacı olan ilacı dozajından fazla tüketmesi sonucu kendi kendini yok etmesine benzetmiştir. Ayrıca vergi yükü halkın tasarruflarının azalmasına neden olmaktadır.

[5] Para kesesi.

Vergi yükü arttıkça kişiler, kazancını gizlemek ve vergi kaçırmak gibi eylemlere yönelecek ve dolayısıyla toplumun genel ahlakı bozulacaktır.

- Geliri yalnızca geçimini sağlamaya yani zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaya yetebilecek düzeyde olan yoksullar istisna olmak üzere herkesin vergi ödemesi gerekmektedir.
- Vergilemede kazanç esas alınmalıdır.
- Tek bir vergi türü olmalıdır. Vergi dolaşa dolaşa nihayetinde bir malı tüketen kimsenin üzerinde kalmakta bir başka ifadeyle herkes kârının üzerine bu vergiyi eklemektedir. Dolayısıyla bir malın üzerine düşen vergi miktarı, o malı üreten, hazırlayan, nakleden ve tüketen mükelleflerden ya tamamen birinin ya da birkaçının üzerinde kalma ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin cebinden çıkan verginin ne kadarını doğrudan doğruya kendisinin ödediği, ne kadarını ise diğer kişilere intikal ettirdiğinin tespit edilmesi çok zordur. Bu nedenle bir verginin gerçekte kimin cebinden çıkacağı sorunu belirsizdir.
- Dolaysız vergiler, dolaylı vergilere göre daha avantajlıdır. Dolaysız vergilerde tüm mükellefler vergi yükünü tamamen hissetmektedir. Bu sebeple devletin harcamaları hakkında bilgi sahibi olmak isteyecek bir başka ifadeyle hesap sorma alışkanlığı edineceklerdir. Namık Kemal, dolaylı vergilerin tüketime sunulan mallara yüklenmiş olduğunu ve tüketimin çoğunlukla zorunlu ihtiyaçlardan oluşması nedeniyle dolaylı vergilerin yüküne çoğunlukla yoksul kesimin katlandığını düşünmektedir. Böylece servetleri arasında uçurumlar kadar fark olan kişilerin ödediği vergi miktarı eşit olacak ve bu durum adaletsizliğe yol açacaktır. Bunun yanı sıra dolaylı vergiler vergi kaçırma gibi bazı suistimallere yol açabilmekte ve devletin bunun önüne geçebilmesi için çok sayıda memur istihdam etmesi gerekmektedir. Bu durum devletin harcamalarının artması anlamına gelmektedir.
- Mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı kazancına göre değişmelidir. Adalet ölçüsü gereği örneğin yılda 100.000 kuruş kazanan bir kişiden %6 oranında vergi alınırsa, 20.000 kuruş kazanç elde eden kimseden de en fazla %4 oranında vergi alınması gerekmektedir. Çünkü devlet yoksulun yalnızca can ve mal güvenliğini temin ederken, buna ilaveten zenginin servetini de korumaktadır. Dolayısıyla her iki kesimin serveti arasında ne kadar çok farklılık varsa bunların devletten ve onun sunduğu hizmetlerden faydalanması da birbirinden farklı olacaktır.
- Vergiler halka en az yük getirecek şekilde tahsil edilmelidir. Devletin tahsil giderleri mümkün olduğunca azaltılmalı ve tahsil edilen vergiler en kısa sürece hazineye aktarılmalıdır.
- Tahsilatın halka en az yük getirecek şekilde olması, vergilerin taksitli olarak ve mükelleflere uygun zamanda alınması anlamına gelmektedir. Devletin vergileri en az masrafla tahsil etmesi ise yalnızca vergi türlerinin azaltılması ile mümkün olacaktır.

4.3. Borçlanmaya İlişkin Sorunlar

Namık Kemal'in gazete yazılarında ele aldığı Tanzimat dönemi mali sorunlarından bir diğeri devlet borçlarıdır. Namık Kemal, Osmanlı Devleti'nin borçlanma politikalarını sert bir dille eleştirmiştir. Dış borçlanmaya karşıdır ve alınan

borçların gereksiz yere harcandığı fikrine sahiptir. Tasvir-i Efkâr Gazetesi'nde yayımlanan "*İstikrazlar Hakkında*" başlıklı yazısında dış borçların devlete zarar verebileceğini öngörmekte ve bu nedenle bütçe açıklarının iç borçlanma ve tasarruf önlemleri ile kapatılması gerektiğini savunmaktadır (Çadırcı, 1991: 47).

4.3.1. Dış Borçlar İçin Yüksek Faizler Ödenmesi

Namık Kemal, Hürriyet Gazetesi'nde yayımlanan "*Yeni İstikraz*" başlıklı yazısında Osmanlı Devleti'nin taraf olduğu dış borç anlaşmalarının ağır şartlar taşıdığını belirtmiştir. Bu yazısında, Osmanlı maliyecilerinin Avrupa'da borç para peşinde dolaştıklarını ve nihayet 150 milyonluk yeni bir borçlanma gerçekleştirdiklerini ifade etmiştir. Bu tür borçlanmalarda genellikle %1-2 oranında komisyon alınırken burada %4 komisyon alınmasını ve yine Avrupa'da benzer borç anlaşmalarında en fazla %5 faiz uygulanması söz konusu iken, Osmanlı'nın taraf olduğu bu borçlanmada %12 faiz uygulandığını belirtmiştir. Ayrıca bu anlaşma gereği devletin bazı önemli gelir kaynaklarının 5 yıl süre ile teminat olarak gösterildiğine ve bunun Osmanlı Devleti için olumsuz sonuçlar doğurabileceğine dikkat çekmiştir (Çakır, 2012: 203-204).

4.3.2. Bazı Devlet Adamlarının Borçlanmaya Sıcak Bakması

Namık Kemal, Tanzimat dönemindeki borçlanma politikalarının devlet için tehlike oluşturduğu düşüncesine sahiptir. Devletin bir borç batağına sürüklendiğini gözlemleyen Namık Kemal, bu duruma gelinmesine neden olan en önemli faktörün borçlanma yanlısı devlet adamları olduğunu düşünmektedir. Örneğin dış borçlanmaya sıcak bakan devlet adamlarından biri de Mustafa Reşid Paşa'dır. Osmanlı Devleti'nin Avrupalılar nezdinde itibarının zedeleneceği gerekçesiyle dış borçlanmaya karşı olan Sultan Abdülmecid'e rağmen Mustafa Reşit Paşa padişahın bilgisi dışında biri Fransız diğeri İngiliz olmak üzere iki şirketle borç anlaşması yapmaya çalışmıştır. Durumu öğrenen Abdülmecid'in borçlanma konusundaki fikirlerinde ısrarcı olması üzerine anlaşma iptal edilmiş ve borçlanmadan vazgeçildiği için devlet tazminat ödemek zorunda kalmıştır. Mustafa Reşit Paşa ise sadrazamlıktan azledilmiştir (Çakır, 2012: 66).

Borçlanma yanlısı devlet adamlarından bir diğeri de Fuat Paşa'dır. Namık Kemal, "*İstikraz*" (Kurdakul, 2003: 197-199) başlıklı yazısında dönemin sadrazamlarından Fuat Paşa'nın "*Bu devlet istikrazsız yaşamaz*" şeklindeki sözlerini tenkit etmiştir. Fuat Paşa'nın bu sözüne hitaben öncelikle ölülerin hayır ile anılması gerektiğini ve kendini savunmaya hazır olmayanları eleştirmenin gazeteciliğin adabına yakışmayacağını belirterek asıl amacının Fuat Paşa'yı eleştirmek olmadığını sadece onun düşüncesinin yanlış olduğunu ispatlamaya çalıştığını vurgulamıştır. Namık Kemal, bu yazısında istikrazsız yani borçlanmasız yaşayamayacağı iddia edilen devletin kuruluşundan bu yana kimseye muhtaç olmadan nasıl ayakta durabildiğini ve devleti kimlerin bu hale getirdiğini sorgulamıştır.

Namık Kemal, devletin bir hastalığa yakalandığını belirterek borçlanmayı da bu hastalığın ilacına benzetmiştir. Devletin sağlıklı bir vücuda sahip olduğunu ancak zamanla ilaca muhtaç hale getirildiğini ve onu bu hale getirenlerin (devlet adamlarının)

ölüp gittiklerini ve o hastayı yatağında kendi başına bıraktıklarını ifade etmiştir. İlaçsız yaşayamayacağı belirtilen bu hastanın ilacının başka ellere geçtiği düşünülürse kısa sürede iyileşmesi pek mümkün değildir. Kısacası Namık Kemal, devletin yakalandığı hastalığın çaresi olan ilacın artık yabancıların eline geçtiğine yani Osmanlı'nın dış borçlar nedeniyle Avrupalı devletlere bağımlı hale getirilmeye çalışıldığına dikkat çekmektedir.

4.3.3. Borçlanmanın Gelecek Nesillerin Vergi Yükünü Arttırması

Namık Kemal'e göre borçlanma, devletin istisnai olarak başvurabileceği bir finansman yöntemi olmalı ve yalnızca önlenmesi mümkün olmayan savaş gibi dönemlerde kullanılmalıdır. Devletin gereksiz ve sık sık borçlanması, gerekli olduğunda borç bulamama riskini doğurur. Borçlanma arttıkça vergiler de artacaktır. Bu durumda borçlanma nedeniyle sonraki nesillerin vergi yükü artmaktadır. Şimdiki neslin gerçekleştirdiği borçlanma, kendisinden sonra gelecek olanlara miras kalacak ve bunlar doğrudan herhangi bir faydasını görmedikleri bir borcun anapara ve faizlerini ödemeye mecbur olacaklardır. Böylece kendi ihtiyaçları için yeniden bir borçlanma gereği duyduklarında eski borçlar nedeniyle bu imkanları kısıtlanabilecektir (Kurdakul, 2003: 197).

4.3.4. Borçlanmanın Kısır Döngü Haline Gelmesi

Namık Kemal, devletin borçlanmayı bir yaşam tarzı haline getirdiğini, her defasında borçlanmayla kazdığı bir çukuru yeni bir borçlanmayla kapatayım derken çukurun iyice genişlediğini ve büyüyen bu çukurların bir gün devleti tamamıyla yok edeceğini belirtmiştir (Çakır, 2012: 204). Gerçekten de Tanzimat dönemindeki borçlanma politikası incelendiğinde devletin borçlanmayı alışkanlık haline getirdiği görülmektedir. İlk dış borçlanma tarihi olan 1854 yılından, borçlara ilişkin ödemelerin durduğu 1875 yılına kadar geçen dönemde 15 dış borçlanma yapılması bunun en önemli ispatıdır (Çakır, 2012: 73-74).

5. Sonuç ve Değerlendirme

Tanzimat dönemi yönetici ve devlet adamlarına en sert eleştiriyi yapanların başında Genç Osmanlılar gelmektedir. Genç Osmanlılar, Osmanlı Devleti'nden kaçarak yurt dışına giden bazı aydınların bir araya gelerek oluşturduğu bir topluluktur. Bu hareketin kurucuları arasında Namık Kemal ve Ziya Paşa gibi dönemin önemli şahsiyetleri de yer almıştır.

Namık Kemal'e göre Tanzimat dönemindeki önemli mali sorunlardan biri bütçe açıklarıdır. Tanzimat dönemi boyunca bütçe gelirleri ve giderleri arasında denge sağlanamamış, bütçe açıkları sürekli hale gelmiştir. Vergilerin tahsil yönteminde yapılan değişikliğe rağmen vergi gelirleri arttırılamamış ve bütçe açıklarının dış borçlanma ile finanse edilmesi gündeme gelmiştir. Namık Kemal, Tanzimat döneminde Osmanlı maliyesinin içinde bulunduğu durumu şu sözleri ile özetlemektedir:

"Şimdi hal bir dereceye geldi ki hikayelerde bir yılan naklederler. Gûya kendi âzâsını yiyerek beslenirmiş. Birkaç gün içinde yese telef olacak, yemese yine telef olacak hale varırmış. Hükümet tıpkı ona benzedi. Tekâlifini tamamen tahsil etse ahalinin çiftini, çubuğunu, yorganını, döşeğini, belki evladını sattırmağa mecburiyet geleceği için bir iki yılda vâridat membaları bütün bütün kapanır, tahsil etmese şimdiki usûl ile idare mümkün olmadığı için devlet batar. Erbâb-ı ziraat ise tekâliften rahat bulamıyor ki refahına bakabilsin." (Çakır, 2012: 189)

Namık Kemal'in bu sözleri esasında devletin mali sorunlar karşısındaki çaresizliğini açıkça ortaya koymaktadır. Devletin giderlerini karşılamak için vergi gelirlerini arttırmaya mecbur olduğunu ancak çiftçinin ağır vergi yükü altında kalması ile vergi kaynaklarının tamamen kurutulabileceğine dikkat çekmektedir.

Tanzimat döneminde uygulanan yanlış politikalar nedeniyle mali sorunların çözülmesi mümkün olmamış aksine sorunlar daha da büyümüştür. Aşar vergisi ile ilgili sorunların üstesinden gelinememiş, verginin tahsilinde iltizam sistemi kaldırılarak verginin devlet memurları aracılığıyla toplanması öngörülmüş ancak istenen sonuçlara ulaşılamayınca tekrar iltizama geri dönülmüştür. Vergi gelirlerinin arttırılmasına yönelik çabalar sonuçsuz kalınca bütçe denkliği sağlanamamış ve bütçe açıkları ortaya çıkmıştır. Bütçe açıklarının kapatılmasında son çare olarak dış borçlanmaya gidilmiş ancak zamanla artan dış borçlar devletin mali bağımsızlığı için tehdit oluşturmuştur.

Sonuç olarak maliye tarihi ile ilgili resmi kaynaklarda Osmanlı Devleti'nin Tanzimat döneminde vergi adaletsizliği, iltizam usulü, bütçe açıkları ve dış borçlanma gibi sorunlarla mücadele ettiği görülmektedir. Namık Kemal de gazete yazılarında vergi muafiyetlerinin neden olduğu haksızlıklara ve aşar vergisi ile ilgili sorunlara yer vermekle beraber sürekli hale gelen dış borçlanmaların Osmanlı maliyesinde yaratacağı olumsuz sonuçlara dikkat çekmektedir. Kısacası Namık Kemal'in yazıları ile resmi kaynaklarda belirtilen mali sorunlar birbirleri ile örtüşmekte olup her ikisinde de benzer sorunlara yer verildiği görülmektedir. Bu bağlamda maliye tarihi ile ilgili akademik çalışmalarda ilgili dönemde yazılan şiir, roman, tiyatro, makale, gazete yazısı vb. edebi türlerden yararlanılabileceğini söylemek mümkündür.

Kaynakça

Cezar, Y. (1984). "Tanzimat'da Mali Durum", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 38 (3-4), ss. 291-342.

Çadırcı, M. (1991). "Namık Kemal'in Sosyal ve Ekonomik Görüşleri", *Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, No: 2, ss. 39-52.

Çakır, C. (2012). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, 2. Baskı, İstanbul: Küre Yayınları.

Giray, F. (2006). *Maliye Tarihi*, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Güran, T. (1998). "Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Vol: 49, ss. 79-95.

Kemal, N. (2005). *Osmanlı Modernleşmesinin Meseleleri Bütün Makaleleri I*, Nergiz Yılmaz Aydoğdu, İsmail Kara (Haz), İstanbul: Dergah Yayınları.

Kocakaplan, İ. (2009). *Namık Kemal*, 2. Baskı, İstanbul: Türk Edebiyatı Vakfı Yayınları.

Kurdakul, Ş. (2003). *Namık Kemal*, 3. Baskı, İstanbul: Evrensel Basım Yayın.

Nadaroğlu, H. (1987). "Vergi Sistemimizin Etkinliği", Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman Sorunları), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987, Eskişehir.

Öner, E. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Genişletilmiş 2. Baskı, , Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Sayâr, N. S. (1978). *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*, 2. Baskı, İstanbul: İ.İT.İ.A. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.

Şener, A. (1990). "Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (2), ss. 49-76.

Tabakoğlu, A. (2016). *Osmanlı Mali Tarihi*, İstanbul: Dergâh Yayınları.

Türkiye Diyanet Vakfı (2006). *İslâm Ansiklopedisi*, , Vol: 32, İstanbul: İslâm Araştırmaları Merkezi.

Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=199118

İKİNCİ KISIM

MALİ HUKUK

Ekonomi ve Hukuk Bağlaminda Vergilerin Konumu ve Gümrük Vergilerinin Durumu

Location of Taxes and Situation of Customs Duties in Law and Economics Perspective

Nevzat SAYGILIOĞLU*

Abstract

It is clear that, at such a point that there are transitions and conflicts between the dynamic and positive aspect of the economy and the static and normative aspects of the law, tax application have to be based on law. In other words, there are examples of overlapping or conflicting practices in the economy with the principle of legality that takes its place in the constitutions. It is aimed to discuss the issue in terms of tariffs and to show its relation with the normal taxation. This study is planned to demonstrate the unconcernedness that is because the customs officers do not have the knowledge of general tax law and the tax lawyers are indifferent to customs duties.

In this study, firstly, the relation between the economy and law is introduced and then economic law and the concepts of economic law are explained. Then the meanings assigned to tariffs in the theoretical framework are discussed and by putting forth the constitutional and legal framework of internal and external tariffs, the differences and similarities between the normal taxes and tariffs are examined. Thus, in this article, both in discipline and practice, it is aimed to raise awareness and inform about tariffs which the tax lawyers and practitioners are not concerned with.

Keywords: Law of Economics, Economic Law, Tax Regulations, Disaggregation of Tariffs, Convergense of Tariffs
JEL Clasification Codes: H.25, K.34

Özet

Ekonominin dinamik ve pozitif yönü ile hukukun statik ve normatif tarafı arasında geçişlerin ve hatta çatışmaların olduğu bir noktada vergilerin uygulamasının hukuka dayandırılması zorunluluğunun olduğu açıktır. Yani Anayasalarda da yerine bulan verginin yasallığı ilkesiyle yaşayan ekonomide çakışan veya çatışan uygulama örneklerinin varlığı ortadadır. Söz konusu olgunun gümrük vergileri açısından ele alınması ve normal vergileme düzeniyle ilişkilerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Gümrükçülerin genel vergi hukuku bilgisine sahip olmamasının ve aynı şekilde vergi hukukçularının da gümrük vergilerine kayıtsız kalmalarının yarattığı ilgisizliğin ortaya konulması adına böyle bir çalışma planlanmaktadır.

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi, nevzat.saygilioglu@atilim.edu.tr

Çalışmada; öncelikle ekonomi ve hukuk ilişkisi ortaya konularak ekonomi hukuku ve ekonomik hukuk kavramları açıklanmaktadır. Daha sonra teorik çerçevede vergiye yüklenen anlamlar ekonomik hukuk açısından ele alınmakta, Türkiye'de iç ve dış vergilemenin anayasal ve yasal çerçevesi ortaya konularak normal vergiler ile gümrük vergileri arasındaki ayrışan ve benzeşen müesseseler irdelenmektedir. Böylece; öğretide ve uygulamada vergi hukukçularının ve uygulayıcıların ilgi alanı dışında kalan gümrük vergileriyle ilgili olarak bir bilgilendirme ve farkındalık yaratma hedeflenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Ekonomi Hukuku, Ekonomik Hukuk, Vergisel Düzenlemeler, Gümrük Vergisinden Ayrışmalar, Gümrük Vergisiyle yakınsamalar

1. Giriş

Hukuk, genel ve geniş anlamıyla toplum düzenini sağlamaya yarayan ve yaptırımlara dayanan kurallar seti olmakla beraber; özellikle günümüzde gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarında ve devletle ilişkileri yaptırımlar aracılığıyla düzenleyen bilim olarak tanımlanmaktadır. Buna karşın ekonomi ise, insanların ve toplumun sınırsız ihtiyaçlarını sınırlı ve kıt kaynaklarla karşılama becerisi olarak ifade edilmektedir.

Bir taraftan da uygulamaya bakıldığında; ekonominin dinamik ve pozitif yönü ile hukukun statik ve normatif tarafı arasında geçişlerin ve hatta çatışmaların olduğu, amacı gelir sağlama ve ekonomiye destek verme olan vergilerin uygulamasının hukuka dayandırılması zorunluluk arz ettiği bilinmektedir. Yani Anayasalarda da yerine bulan *verginin yasallığı ilkesi* ile çatışan uygulama örneklerinin de kimi zorunluluklardan ya da koşullardan kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada, söz konusu olgunun gümrük vergileri açısından ele alınması ve normal vergileme düzeniyle ayrışma ve benzeşme ya da çakışmaların ortaya konulması amaçlanmaktadır. Aslında gümrükçülerin genel vergi hukuku bilgisine sahip olmaması ve aynı şekilde vergi hukukçularının da gümrük vergilerine kayıtsız kalmalarının yarattığı ilgisizliğin giderilmesi adına böyle bir çalışma yapılması yoluna gidilmektedir.

Çalışmada; öncelikle ekonomi ve hukuk ilişkisi ortaya konularak ekonomi hukuku ve ekonomik hukuk kavramları açıklanmaktadır. Daha sonra teorik çerçevede vergiye yüklenen anlamlar ekonomik hukuk açısından ele alınmakta, Türkiye'de iç/dahili ve gümrük vergilerinin anayasal ve yasal çerçevesi ortaya konularak iç/dahili vergiler ile gümrük vergileri arasındaki ayrışan ve benzeşen konular ya da müesseseler irdelenmektedir.

Böylece; öğretide ve uygulamada vergi hukukçularının ve uygulayıcıların ilgi alanı dışında kalan gümrük vergileri konusunda bir bilgilendirme ve farkındalık yaratma hedeflenmektedir.

2. Hukuk ve Ekonomi İlişkisine Kavramsal Bakış

Hukukun ve ekonominin temel amacı, yasaların etkisini tanımlayan bir sistem içerisinde bireylerin ve firmaların davranışlarını analiz etmektir. Bu anlamda hukuk ve

ekonomi, mikroekonomi tarafından sağlanan analizlerin temel çerçevesi içerisinde ayıklanmış yasal gerçekçiliğe uygun bir metodoloji izlemektedir (Buscaglia, 1999: 565).

Bireyler arasındaki ilişkiler üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar olan ekonomik etkinlikler arasında yer aldığı için hukukun bu noktada ilişkileri düzenleme gereği ortaya çıkmakta olup hukuk, olayları gözlemleyen ve saptayan yönüyle etken konumda bulunmaktadır (Gürpınar, 2018: 164).

Ekonomi bilimi, bireyi merkezine alarak "pozitif" yönünü ve toplumu da dikkate alarak "normatif" yönünü incelemektedir. Dolayısıyla mikroekonomi bireyin üretim, tüketim ve değişimde tercihlerini göz önünde bulundururken makroekonomi de toplumun milli gelir, istihdam, üretim, bölüşüm yönüyle ilgilenmektedir.

Her iki yönüyle de ekonominin hukukla yolu kesişmektedir. Ekonominin ortak konuları paylaştığı disiplinler içinde en önde geleni hukuktur (İnsel, 2006). Ekonomi ile hukuk arasında birçok konuda somut olarak yakın bir ilişki olduğunu günümüz ekonomistleri de kabul etmektedirler; modern ekonomik yaşamın temel bazı kuramlarını tanımlamak için hukuka başvurmanın kaçınılmaz olduğunu artık iktisatçılar bilmektedirler (İnsel, 2006).

Hukuk ve ekonomi, disiplinler arası araştırmaların başarıya uygulandığı bir bilim dalı olarak kabul edilebilir. Literatür sınıflandırma endeksinde *hukuk ve ekonomi*'nin yer almasının bunun önemli bir kanıtı olduğunu söyleyen Gürpınar, çalışmasında bu alandaki endekste yer alan dergileri ve önemli yayınları sıralamaktadır (Gürpınar, 2018:162).

Veljanovski (2007), hukuksal ve ekonomik akıl yürütme arasındaki temel farkı, hukukçuların geçmişe ve ekonomistlerin ise geleceğe bakması olarak ifade etmektedir. Bunun, haklarla ilgili olarak hukukçuların olayın meydana gelmesinden sonraki analizine yönelik düzetici adalet ve uyuşmazlıkların halli ile ekonomistlerin önceden ya da destekleyici analizi arasındaki bir fark olarak tasvir edilebileceğini belirtmektedir (Veljanovski, 2007: 8).

Günümüzde ekonomi o kadar gelişme göstermiş ve davranış bilimlerini de içine alan disiplinler arası bir bilim haline gelmiş ki; ekonomi kanunları adeta yer çekimi kanunları, gazların genişlemesi, gezegen hareketleri gibi fizik bilimleri yasaları gibi değerlendirilir olmuştur. Fetter (1924); "*Pazar Alanlarının Ekonomik Hukuku*" adlı çalışmasında, bu yasa için fizik kanunlarının karakterini iddia etmek abartılı olsa da fizik kanunlarının biçim ve ifadesine paralel bir olgudan bahsetmiştir (Fetter, 1924: 520).

Hukukun ekonomik gelişme üzerindeki etkisi, devlet tarafından desteklenen resmi hukuk ile farklı hukuk gelenekleri tarafından şekillenen kuralların etkisi olarak ayrıntılı bir şekilde inceleme konusu yapılmıştır (Kıvanç, 2013: 29-48). Ekonominin doğa bilimlerinin kullandığı matematiksel modelleme ve ampirik sınamaya dayalı metodolojiyi benimsemesi, daha sonra siyaset bilimi ve sosyoloji gibi diğer sosyal bilimlerde de başlamış ve böylece ekonomi ile diğer sosyal bilimler arasındaki metodolojik ve terminolojik ayrımlar azalmıştır Dolayısıyla toplumsal hayatın değişik alanları arasındaki etkileşimleri inceleyen disiplinler arası çalışmalara kapı açılmıştır (Karaman, 2013: 43).

Hukuk ve ekonomi, birbirinin alternatifi değil, aynı zamanda birbirleri ile çok yakın ilintilidir (Gürpınar, 2018: 165). Dolayısıyla hukuk bilimi ekonomik yasaları yadsıyamaz; hukuk, ekonomik yasaları tersine çevirmek yerine ancak belirli ve uygun sınırlar içerisinde düzenlemeler getirir ve sakıncaları azaltmaya uğraşır (Gürpınar, 2018: 164). Hukuk ekonomiden yararlanabilir, ancak önemli olan bu yararlanmanın sınırlarının bilinmesidir (Ardıyok, 2008: 25).

Bu noktada "hukukun üstünlüğü" (rule of law) kavramının ekonomik kalkınma veya gelişmişlik üzerindeki etkisine ilişkin görüşleri de göz ardı etmemek gerekir. Hukukun üstünlüğü kavramı, ekonomistler arasında daha genel veya kalın çizgileriyle liberal felsefeyle doğrudan bağlantılı ve devletin birey karşısındaki gücünün sınırlanması ve ifade ve birlik kurma özgürlüklerinin tanınması olarak tanımlanırken; daha özel ve ince çizgileriyle mülkiyet hakları ve adaletin etkili ve adil bir şekilde uygulanması konularını içermesi olarak belirtilmektedir (Belli, 2008).

Ekonomi biliminin siyaset, sosyoloji, sosyo-psikoloji, istatistik, matematik bilimleriyle ve özellikle de hukuk bilimiyle ilişkisinin varlığı son yılların önemli gelişmelerinden birisidir. Hatta son dönemde ekonomi Nobel ödüllerinin daha disiplinler arası alanlara verilmesi de bunun tipik bir örneğidir. Artık uygulamalı ekonominin son dalgasının belki de en başarılı örneği "hukuk ve ekonomi"dir (Gürpınar, 2018: 162).

Hiçbir ekonomide devlet gözetimi, denetimi veya düzenlemesi olmadan piyasaların kendi dinamiğiyle ahenk içerisinde çalışabilme yetisine sahip olduğu düşünülmemekte ve böylece idarenin müdahaleden uzak durması keyfiyeti söz konusu edilmemektedir (Çal, 2010: 64). Yani gelişmiş veya gelişmemiş tüm ekonomilerde devletin müdahalesi kaçınılmaz görülmekte ve bu da ekonomi hukuku kavramının gereğini ve önemini ortaya çıkarmaktadır.

Artık hukuk ve ekonomi literatüründe yeni gelinen alanlardan birisi de anayasanın ekonomik analizidir. Hukukun ekonomik analizinde olduğu gibi anayasanın ekonomi perspektifinden analizinde de Neoklasik ekonominin etkinlik, kurallar, davranışlar ve tercihlere ilişkin varsayımları kullanılmaktadır (Çetin, 2010: 103). Hatta yeni kurumsal ekonomi perspektifinden de anayasalar, kendi çıkar ve amaç fonksiyonları peşinde koşan bireylerin ve diğer (iktisadi) aktörlerin faaliyetlerini sınırlandıran kurallar seti olarak tanımlanmaktadır (Çetin, 2010: 105).

Ekonomi hukuku ve benzeri terimler, küreselleşme paradigmasınına dayanan yeni bir hukuk sınıflandırmasına işaret etmektedir. Bu yeni sınıflandırmanın merkezi ve çıkış noktası ABD olmakla beraber kıta Avrupa'sında da özellikle Almanya, Fransa gibi ülkeler öncül konumundadır (Saygılıoğlu, 2015: 9).

Çetin; "bir toplumun ekonomik, sosyal ve siyasal tüm alanlarına yön veren ve yasal normlar hiyerarşisinde piramidin tepesinde yer alan düzenleyici bir sözleşme" olarak tanımladığı anayasanın ekonomik analizinde normatif ve pozitif olmak üzere iki temel yaklaşım bulunduğunu hatırlatarak; normatif yaklaşımı, bir asıl-vekil ilişkisi bağlamında temsilcilerin (örneğin yasa koyucuların) faaliyetlerinin ve durumlarının rasyonel olup olmadığını, pozitif yaklaşımı ise alternatif anayasal kuralların ekonomik

etkileri ve alternatif anayasal kuralların ortaya çıkışını ve değişikliğini açıklamaktadır (Çetin, 2010: 103-105).

Ekonomik anayasa somut kurallar üzerinde durmakta olup bunun amacı hiçbir ayrıma tabi tutulmadan toplumdaki tüm bireylerin özgürlüklerinin garanti altına alınmasıdır; buna rağmen soyut kuralların siyasi iktidara daha geniş bir yetki ve uygulana alanı sağladığı da bir gerçektir (Hepaksaz, 2007: 106).

Öte yandan hukukun klasik sınıflandırmasında geçerli olan "kamu hukuku-özel hukuk" ayrımı, özellikle ulus devletten küresel devlete yönelen paradigma kayması ile büyük ölçüde önemini yitirmiş olup artık hukukun başta ayrımları yapılmaktadır. 1960'lı yıllarda rekabet hukukunun ekonomik analizinin önemli bir başlangıç olarak ortaya çıktığı ve 1970'lerde de haksız fiil hukukunun ekonomik analizi ile devam ettiği görülmektedir. Patent, lisans ve iş hukuku yanında örneğin boşanmalarda bile ekonomik analizlerin kullanılmaya başlandığı izlenmektedir (Gürpınar, 2018: 166).

Ekonomi Hukuku (Law and Economics/Economics of Law/Econoic Analysis of Law), temelde *Hukuk ve Ekonomi ve Hukukun Ekonomik Analizi* ile aynı anlamları taşır ve literatürde birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Ancak Ekonomik Hukuk kavramı (Economic Law) çoğu zaman birbirinin yerine kullanılsa dahi ekonomi hukukundan farklı olduğuna dair görüşler de vardır. Ekonomik hukuk, hukuk kurallarının pozitif ve normatif analizinde kullanılır ve ekonomi hukukun içerisinde yerleşik olarak algılanır.

Birçok gözlemci ve özellikle de ekonomist olmayanlar, hukukun ekonomik analizine şüphecilikle bakarlar. Hukukun ekonomik analize yönelik araştırmalar hızlanmakla beraber; bu alan henüz olgunluktan uzaktır ve bunun nedenlerinden birisi de ampirik araştırma eksikliğidir (Kaplow & Shavell, 1999: 77-78).

Ekonomik hukukçular ile hukuk felsefesi üzerine çalışanlar, farklı hukuk alanlarının en başarılı açıklamalarını yaparken adeta birbirleriyle rekabet etmektedirler. Ortaya çıkan paradigmalar, benzeri görülmemiş bir şekilde hukuk okullarını zenginleştirmiştir (Spector,2004: 522).

Baykal; hukuk ve ekonomi arasındaki benzeşmeleri, farklılaşmaları ve çalkantıları ayrıntılı bir şekilde ortaya koymuştur (Baykal, 2008: 78-82). Ardıyok ise, teorik çerçevede hukuk ve ekonomi öğretisinin tarihsel gelişimini açıklamıştır (Ardıyok, 2008: 8-20).

Hukuk ve ekonomi bilimleri arasında teorik arka planda bu kadar yakın bir ilişki olmasına karşın, gerçek hayatta bu iki disiplinin birbirinden kopuk ya da yeterince işbirliği içinde olmadığı görüşleri de vardır (Gürpınar, 2018: 165). Son dönemde ekonomi ile hukuk arasındaki ayrışmaların en önemli nedenlerinden birisi ekonominin çözümlemelerinde matematiksel araçların başat bir yer tutması olurken bir diğeri de ekonominin normatif yönüne karşın hukukun ağırlık merkezinin pozitif bilimde bulunmasıdır (İnsel, 2006). Gerçekten de hukukun ekonomik analizi söz konusu olduğunda hukuk bilimcileri, yargıçlar, hukuk uygulayıcıları ve kanun koyucu arasında hala bir isteksizlik olduğu açıktır (Gürpınar, 2018: 177).

Esasında tartışmanın aslı, sosyal hayatı düzenleme iddiasında olan hukuk biliminin, sosyoloji, psikoloji ve ekonomi gibi diğer bilim alanlarından en ölçüde yararlanacağı olmalıdır (Ardıyok, 2008: 27).

2.1. Ekonomi Hukuku

Konu ve kapsam bakımından ekonomi hukuku; hukuk kuralları, hukuk kurumları ve kişilerin davranışları arasındaki ilişkiden dolayı ortaya çıkan toplumsal ve ekonomik sonuçları somut şekilde ortaya koymak amacıyla analizler yapar.

Ekonomi hukuku *"hukuk ve ekonomi"* alanları arasındaki ilişkiyi analiz eden disiplinler arası bir yaklaşımdır. İlk uygulaması yani ekonomik teorinin hukuka uygulanması 20. yüzyıl Amerikan hukuku üzerinde olmuştur. Ekonomik hukukun tarihçesi ekonomi hukukundan farklıdır, aynı zamanda akımın ortaya çıktığı ülkeler de farklıdır.

Bilindiği üzere; çağdaş hukuk anlayışında kişinin ekonomik hak ve özgürlüklerinin korunması insan hakları ihlali kapsamında değerlendirmeye alınmakta, örneğin mülkiyet kavramı da bu çerçevede algılanmaktadır. Öyle ki bu kutsama doğrultusunda kişilerin mülkiyet haklarının idarece sözgelimi kamulaştırma gibi işlemler üzerinden kısıtlanması bile bir insan hakkı ihlali olarak ortaya çıkmaktadır. İşte idarenin ister kolluk ister sair düzenleyici nitelikteki faaliyetleri yoluyla ekonomiye ilişkin müdahaleleri, ekonomi hukuku kavramını gündeme getirmekte ve giderek idari yargıyı yerel olmaktan çıkararak uluslararasılaşma yönündeki niteliğini ayrıcı göstermeye başlamış bulunmaktadır (Çal, 2010: 61).

Ekonomi hukuku ile ilgili çeşitli tanımlamalar şöyle sıralanmıştır (Saygılıoğlu, 2015: 10):

- Ekonomik ihtiyaçların giderilmesini sağlayan hukuk,
- Ekonomiyle meşgul olan yürürlükteki hukuk,
- Örgütlü ekonomiye özgü hukuk,
- Ekonomik girişimcinin hukuku,
- Girişimcinin devletle olan ilişkilerini düzenleyen hukuk,
- Modern ekonominin ve endüstri sisteminin kendine özgü sorunlarıyla uğraşan hukuk.

Ekonomi hukuku, ekonominin araçlarından belki de en önemlisi olan "etkinlik" unsurunu benimser ve bu çerçevede analizler yapılır. Etkinlik çerçevesinden değerlendirildiğinde, hukuk yargı sisteminin kurumsal etkinliğinin, hukuk karar ve kurallarının etkinliği ile sağlanacağı açıktır.

Çal (2010), devletin ekonomiye düzenleyici denetleyici (liberal) anlayışla eğilmesi anlamında ekonomi hukukunun daha belirginleştiği iddiasına katılmamaktadır. İdarenin, ekonomik faaliyetleri kendi yerine getirse de özel kişilere bıraksa da ekonomiye müdahale ettiğini belirtmektedir. Kavramsal ve analitik bir yaklaşımla ekonomi hukuku alanındaki rekabet, özelleştirme, imtiyaz, devletleştirme, idarenin ekonomik etkinliklerdeki işlevi, idari etkinliklerin yargısal denetimi, tahkim gibi kimi

temel konuları açıklamakta ve bunların aralarındaki geçişkenlikleri ve sonuçlarını bir matris dinamiği içinde yorumlamaktadır (Çal, 2010: 62, 64-74).

2.2. Ekonomik Hukuk

Hukuk teorisinin evrimi aslında siyaset felsefesine paralel gelişme göstermiş, hukukun ekonomik yaklaşımı, çok çeşitli hukuksal alanların açıklamalarını üretmeye başlamış bulunmaktadır. Hukukun ekonomik paradigması, genel refahı en üst düzeye çıkarmak için hukukun yararları ve yükleri farklı bireyler arasında tahsis edebileceği yönündeki önerisini faydacılıkla paylaşmaktadır (Spector, 2004: 523, 534).

E*konomik hukuk* daha nitel analizlerin ağır bastığı, kuralların özgüllüğünün ve özgünlüğünün ön planda olduğu yeni hukuk dalı olup tümdengelim yöntemiyle değişkenler arasındaki neden sonuç ilişkisi kurma çabası içindedir. *Ekonomi hukuku* ise, ampirik analizler kullanarak hukuk kurallarını ve kurumlarını nicel olarak analiz eder.

Hukukun ekonomik yaklaşımı, verimlilik ya da toplam refah fikrini desteklemektedir. Hukuk ve ekonomideki yenilikler, görünüşte birbiriyle bağlantılı olmayan hukuk kurallarının geniş bir yapısını açıklamak için birleşik bir analitik model oluşturmuştur. Model, yasal kurumların değerlendirilebileceği, anlaşılabilir ve tutarlı bir verimlilik veya refah kavramı olduğunu varsaymıştır (Spector,2004: 523).

Hukukun ekonomik analizi, hukuk kurallarıyla ilgili iki temel soruyu yanıtlamayı amaçlamaktadır. Birincisi, yasal kuralların ilgili aktörlerin davranışları üzerindeki etkisidir; ikincisi de yasal kuralların etkilerinin sosyal olarak istenip istenmemesidir. Aslında hukukun ekonomik analizi alanında, aktörlerin yasal teşvikler karşısında nasıl davrandığını sistematik olarak inceleyen ve açıkça tanımlanmış bir sosyal refah ölçütü ile ilgili sonuçları değerlendiren Bentham'dır (Kaplow & Shavell, 1999: 77).

Son zamanlarda özellikle Anglo-Sakson dünyasında giderek moda olan *"hukuk ve ekonomi" (law and economics)* yaklaşımlarımdaki amaç, hukuk kavramlarını mikro ekonomik analiz yöntemine tabi tutarak hukukla iktisadın arasındaki ilişkileri kuramlaştırmaktır. Dolayısıyla ekonomik açıdan normatif düzenlemeler önerilmekte, hukukçular isin ise, hukuki çözümlemeler gerçek durumdan hareketle sonuca varılması olarak belirtilmektedir. Bu bağlamda hukuk tümevarım yönetimi tercih ederken, ekonomi tümdengelim yöntemini benimsemektedir (İnsel, 2006).

Kimi hukukçular artık hukuk ve yargı kararlarında ekonomik yaklaşımı önemli ölçüde benimsemiştir. Richard A. Posner, bir Amerikalı yargıç olarak Amerika'daki yasal uyuşmazlıklara ilişkin çözüm sürecinin gecikme, tıkanıklık, verimsizlik ve kaynak yetersizliği nedeniyle tehlikeli şekilde aşırı yüklendiği iddiasını ekonomik teorinin güçlü araçlarıyla (ekonomik yaklaşım) ortaya koymaya çalışmış, konuya ilişkin ayrıntılı bir çalışmasında yargı maliyetlerinde ekonometrik modeller, formüller ve grafikler kullanabilecek noktaya gelmiştir (Posner, 1973: 399-458).

Buna karşın Kaplow ve Shavell (1999); "hukukun ekonomik analizine yönelik araştırmalar hızlanmakla beraber; bu alan, henüz olgunluktan uzaktır ve bunun nedenlerinden birisi de ampirik araştırma eksikliğidir" değerlendirmesini yapmıştır (Kaplow & Shavell, 1999: 77).

3. Ekonomik Hukuk Açısından Verginin Yasallığı İlkesi

Ekonomi ve hukuk disiplinlerinin kavram ve kurumlarıyla birbirlerinin içine girdiği açıktır. Aşağıda sıralayacağımız birkaç başlık bile bu gerçeği bütün çıplaklığıyla ortaya koyar. Şöyle ki: bu çerçevede ekonomik kurallar ve kısıtlar getiren *anayasal iktisat,* fikri ve sınai mülkiyet hakları, vergi hukukunda *ekonomik yaklaşım*, mali hukukta *ekonomik suça ekonomik ceza* ilkesi, uluslararası sermaye ve mal hareketlerinde *tahkim kuralları,* ülkelerin anayasalarında yer alan *vergilerin yasallığı ilkesi* gibi hususlar bu karşılıklı geçişlere ilişkin tipik örneklerdir.

Artık iktisatçıların *oyuncu* olarak tanımladıkları öznelerin hareket alanı esas olarak hukuki tanımlarla belirlenmektedir. Ekonominin incelemesine tabi olan ürünler veya kavramlar, hukukun da malzemesini oluşturmaktadır. Örneğin; kamu hukukunun bir dalı olarak kabul edilen vergi hukuku, kendi kavram ve kurallarını ortaya koyarken özel hukukun veya birey hukukunun kavram ve kurumlarını çok geniş bir şekilde kullanmaktadır. Vergileme ile ilgili gelir, kurumlar, damga, harç, veraset ve intikal vergilerinin vergi süjeleri, diğer özel hukukun içinde tanımını bulan kurum ve kurallara dayanmaktadır (Saygılıoğlu, 2015: 10).

3.1. Vergilerin Anayasal ve Yasal Çerçevesi

Her şeyden önce *vergi* kavramına ilişkin olarak anlayış ve yaklaşım farklılıkları söz konusudur. Şöyle ki; verginin maliye teorisinde yerini bulan klasik tanımı vardır ve *kamu giderlerini karşılama* amacı ile kişilerden zorla ve para olarak toplanan karşılıksız para tanımına dayanır. Bu çerçevede vergilerin kimlerden ve nasıl alınacağını betimler.

Oysa ekonomi, işletme ve hukuk bilimleri açısından vergiye yüklenen anlamlar farklıdır. Ekonomi bilimi, vergiyi özel ekonomilerden kamu ekonomisine *kaynak aktarma* mekanizması olarak görür. İşletme teorisi, vergiyi işletmelerin maliyeye ödemek zorunda olduğu *ortaklık payı* gibi değerlendirir. Buna karşın hukuk bilimi açısından verginin niçin alındığından daha çok nasıl alındığı önem taşır. Bir başka ifadeyle verginin yönetimine, denetimine, yargılamasına ve daha genel anlatımla uygulamasına ilişkin konular hukukun alanına girer.

Dolayısıyla hukuk açısından vergi de, statik ve aynı zamanda soyut hukuk kurallarının dinamik ve somut ekonomik olaylara uygulanması söz konusudur. Bu durumda vergi, ekonomik ilişkilerin ve hayatın önünde yer almak yerine, arkasından izleyip belli kurallara sıkı sıkıya bağlı olarak devletin payını almayı amaçlar.

Öte yandan günümüzde vergilerin mali (açıklık, ekonomiklik, uygunluk, esneklik, verimlilik) ve ekonomik ilkeleri (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 198-204) vergilemenin yeni boyutlar kazanmasında önemli rol oynamıştır.

Aslında vergilendirme yetkisi devletin varlık koşulu olup egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır (Çağan, 1982: 4). Vergilendirme yetkisi, devletin temel anayasa ilkeleri ile sınırlı olup sosyal hukuk devleti, hukuk devleti, vergilerin yasallığı, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini içerir. Öte yandan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergilendirmede belirliliğin

sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı söz konusudur (Çağan, 1982: 6).

Vergilendirme yetkisinin iç hukuk açısından bölüşümü anayasa ile düzenlenir; bu noktada geniş, sınırlı ve federatif düzeyde mali özerklik devreye girer (Çağan, 1982: 8-9). Öte yandan vergilendirme yetkisinin uluslararası ve uluslar üstü düzeyde sınırlandırılması konusu da bir başka olgudur.

Dolayısıyla vergilendirme yetkisi; yasama ve yürütme organları arasındaki bölüşümü, hukuk devleti ilkeleri (kanuni idare, genellik ve eşitlik, hukuki güvenlik, yargı denetimi), sosyal devlet ilkeleri ve uluslararası alandaki sınırlamalar açısından ayrıntılı olarak incelenmiştir (Çağan, 1982: 95-266;Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997: 39-68).

Dünyanın pek çok ülkesinde vergilemede *yasallık ilkesi* benimsenmiş ve bu ilkenin aksaksız uygulanması için de anayasalara hükümler konulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinde "*vergi ödevi"* konusu düzenlenmiş ve vergiye ilişkin temel normlar oluşturulmaya ve yerleştirilmeye çalışılmıştır. Anılan madde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağını, bu mali yükümlülüklere ilişkin muafiyet, istisna, indirim ve oranların kanunun belirlediği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde ve ancak Bakanlar Kurulu kararıyla belirleneceğini hükme bağlamıştır.

Anayasanın 73. maddesinde yer alan düzenlemeye göre vergilemenin ilke ve kuralları 5 başlık altında toplanmıştır (Kaneti, 1989: 30-39):

- Verginin genelliği ilkesi,
- Verginin mali güçle orantılı olma ilkesi,
- Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- Verginin yasallığı ilkesi.

Öte yandan uluslararası anlaşmaların ulusal ya da iç mevzuata göre yasalaşması ve hüküm ifade etmesine imkan sağlayan düzenleme de yine Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 90. Maddesinde yerini almıştır. Düzenlemeye göre; usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla çeşitli uluslararası kuruluş, birlik ve devletlerle usulüne göre yapılan antlaşmaların mali yükümlülüklerle ilgili hükümleri vergi kanunu niteliği taşıyacaktır (Derdiyok, 2013: 48).

3.2. Gümrük Vergilerinin Ulusal ve Evrensel Kuralları

Ülkelerin dış ticaret politikalarıyla belirledikleri amaçlara ulaşabilmeleri, o amaca yönelik uyguladıkları dış ticaret politikası araçlarına bağlı olup bu araçlardan en bilineni tarifeleri içeren gümrük vergileridir (Gültekin, 2008: 8). Aslında dış ticaret işlemleri üzerinden alınan gümrük vergileri niteliği ve işleyişi itibariyle diğer vergilerden

ayrılır. Çünkü uluslararası ticaret olarak ithalat ve bazen de ihracat üzerinden alınması nedeniyle öncelikle uluslararası, bölgesel ve ulusal kurallara ihtiyaç vardır.

Dolayısıyla ülke ekonomisinin gerekleri ve fiskal ihtiyaçlar nedeniyle dış ticaretin düzenlenmesine ve mali hükümlerin uygulanmasına ilişkin olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 167. maddesiyle getirilen özel ve ayrı bir düzenleme vardır. Bu hükme göre; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunlarla Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hükmü getirilmiştir.

Bu düzenleme vergilere ilişkin Anayasadaki 73. maddeden oldukça farklı niteliktedir. Anayasanın vergilendirme yetkisine ilişkin 73. maddesi hükmü, sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlar ile sınırlı olup aynı zamanda bu konularda ilgili kanunda alt ve üst sınırların bulunmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak bu koşullarda Bakanlar Kurulu yetkisini kullanabilmektedir. Oysa Anayasanın 167. maddesinde yer alan dış ticarete ilişkin düzenlemede böyle bir alt ve üst sınır kısıtlaması bulunmamaktadır. Yani Bakanlar Kurulunun, tüm dış ticaret işlemlerinde her türlü vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirmesi yetkisi yer almakta olup buna ilişkin herhangi bir alt veya üst sınıra ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun dış vergilemedeki yetkisi iç/dahili vergilemeye ilişkin yetkisinin üzerinde bulunmaktadır.

Nitekim 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bakanlar Kuruluna dış ticaret üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları hakkında geniş bir düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu verilen ek mali yükümlülük koyma yetkisinin verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacağı ve ayrıca hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine uygun olmadığı yönünde eleştiriler getirilmekle beraber Anayasa Mahkemesi 2976 sayılı Kanunu Anayasaya aykırı bulmamıştır (Ceylan, 2017: 8).

Bilindiği üzere; dış ticaret işlemleri;

- Malların ihraç ve ithaline ilişkin usul ve esasların belirlendiği "*ulusal dış ticaret mevzuatı",*
- Malların ülkeye giriş ve çıkışı ile ilgili usul ve esasların tespit edildiği "*gümrük mevzuatı",*
- Dış ticarete konu işlemlerden kaynaklanan vergi ve mali yükümlülüklerin düzenlendiği "*ulusal gümrük ve vergi mevzuatı",*
- Mallara ilişkin bedellerin ödenmesi ve transferine ait usul ve esasların belirlendiği "*ulusal kambiyo mevzuatı"*

ile yürütülmektedir (Derdiyok, 2013: 51).

Bu mevzuat içerisinde dış ticaret, gümrük ve kambiyo ile doğrudan ilgili olanları şöyle özetlenebilir (Derdiyok, 2013: 47-58, 218-237; Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 123-240, 295-330, 437-498).

- 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun,
- 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- 3577 sayılı Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun,
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu,
- 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun,
- 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu,
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun,
- Vergi Kanunları (KDV, ÖTV, VUK gibi),
- Fonlar ile ilgili mevzuat
- Diğer mevzuat

3.3. Dış Ticarete İlişkin Uluslararası Kurallar ve Vergilendirme Yetkisi

Devletler egemenlik haklarının gereği olarak yasallık ilkesi çerçevesinde vergi alma hakkını kullanırken, dış ticaret üzerine de çeşitli vergiler ve vergi benzeri yükümlülükler koymakta ya da vergi ve benzeri yükümlülüklere ilişkin çeşitli sınırlamalar getirebilmektedir. Aynı şekilde devlet bazen de anlaşmalar yaparak veya bir organizasyona dâhil olarak ortak gümrük tarifeleri belirlemek suretiyle dış ticaretin kolaylaştırılmasını sağlamak için mevzuatlarını düzenlemektedir. Bu kapsamda, vergi sistemi içerisinde dış ticaret üzerindeki vergilendirmenin, ilgili mevzuatta yer alış şekli ve hukuki esasları önemli olmaktadır (Ceylan, 2017: 1).

Öte yandan hem iç/dahili vergilerde ve hem de dış ticarette uygulanan vergilerde yetkinin kanunlarla kullanılacağı yönündeki anayasa kuralı, aynı şekilde uluslararası çerçeveyi de düzenlemiştir. Zira dış ticaret konularının ve mali hükümlerinin sadece ulusal mevzuat ile dizayn edilemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulmuştur.

Bu çerçevede Anayasamızın 90. maddesiyle Türkiye Cumhuriyeti adına diğer devletler ve uluslararası kuruluşlarla anlaşmalar yapmak, onaylamak ve yürürlüğe koymak yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaşılmıştır. 1963 tarihli ve 244 sayılı Kanun ile 1969 tarihli ve 1137 sayılı kanunlar yürürlüğe konulmuştur. Böylece usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş bulunan uluslararası anlaşmalar, Anayasamız gereğince kanun hükmünde sayılmıştır (Derdiyok, 2013: 50-51, 53, 56). Gerçekten de çeşitli uluslararası kuruluşlarla ve ikili ya da çok taraflı ülkelerle anlaşmalar yapılmış olup bu anlaşmalar kanun niteliğinde güce sahiptir. Hatta bunların Anayasaya aykırılığının iddia edilememesi de yabancıların hukuk güvenliği açısından diğer iç mevzuata göre daha önemli bir güç atfetmek anlamındadır.

Dış ticaretin bağlayıcı kurallarının oluşturulduğu ve hayata geçirildiği *Dünya Ticaret Örgütü-WTO (eski adıyla Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması-GATT)* taraf olduğumuz anlaşma, usulüne göre süreçleri tamamlandığı için bizi bağlayan bir kanun niteliğindedir. Yine yakın bir tarihte yürürlüğe giren *Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması -TFA* bir başka taraf olduğumuz anlaşmadır. Bunun yanı sıra *Revize Kyoto Sözleşmesi, Eşyanın Geçici Kabulüne ilişkin İstanbul Sözleşmesi, Uluslararası Tır Sözleşmesi* gibi anlaşmalar buna örnektir (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 89-101).

Öte yandan Avrupa Birliği ile imzalanan *Gümrük Birliği Anlaşması, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Anlaşma*, *Türkiye ile EFTA ülkeleri arasında yapılan Serbest Ticaret Anlaşması*, çok taraflı ticaret anlaşmaları gibi anlaşmalar da bölgesel düzeydeki bağlayıcı anlaşmalar niteliğindedir (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 101-108, 112-118).

Bu arada İsrail, Makedonya, Bosna-Hersek, Filistin, Tunus, Fas, Mısır, Arnavutluk, Suriye, Gürcistan, Şili, Ürdün, Güney Kore, Lübnan, Malezya, Moldova, Singapur, Sudan gibi 20'yi aşkın ülke ile imzalanmış olup yürürlükte bulunan veya süreci devam eden serbest ticaret anlaşmalarından da bahsetmek gerekir (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 106-112).

İşte yukarıda sıralanan uluslararası, bölgesel ve yerel (İkili) anlaşmalar ile dış ticarette vergilemeye ilişkin yetkiler, söz konusu düzenlemelerle şekillenmekte, sınırlandırılmakta ve öncelik hiyerarşisinde ulusal mevzuatın önüne geçilmektedir.

4. Türk Mevzuatında İç/Dahili Vergilerin ve Gümrük Vergilerinin Konumu

4.1. Türkiye'de Gümrüklerde Uygulanan Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler

Dış ticaretten alınan vergiler aslında çok sayıda vergi, harç, fon ve benzeri mali yükümlülükleri içermekte olup bunların hepsi için ağırlıklı olarak *"gümrük vergileri"* ifadesi kullanılmaktadır. Maliye teorisinde ve vergi literatüründe de benimsendiği üzere gümrük vergileri, çeşitli adlarla genelde ithalat, kısmen ihracat ve istisnai olarak da transit faaliyetlerinden alınmaktadır. Ancak; bu mali yükümlülüklerin adları veya mahiyetleri, ülkeden ülkeye ve hatta bir ülke içerisinde zamandan zamana değişikliğe uğramaktadır.

Gümrük yükümlülükleri olarak ifade ettiğimiz gümrük vergisi ve diğer yükümlülüklerin önemli bir bölümü 4458 sayılı kanunda yer almaktadır. Bu kanun, yapısı itibariyle bir "çerçeve kanun"dur. 4458 sayılı kanun vergisel yükümlülükleri düzenlemesi açısından özel kanun; bu yükümlülüklere ilişkin genel kuralları ortaya koyması yönüyle de usul kanunu niteliği taşımaktadır (Tuncer, 2007; 114). Zaten bu yönüyle iç/dahili vergilerdeki maddi vergi kanunlarından farklı olan usul kanunlarından ayrışmaktadır.

Türkiye'de halen yürürlükte bulunan dış ticaret üzerinden alınan mali yükümlülükler; çeşitli çalışmalarda farklı şekillerde gruplandırlmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 437-446; Derdiyok, 2013: 61-110, 237-333; Ceylan, 2017: 79-114; Tuncer, 2007: 63-84; Gültekin, 2008: 161-261).

Söz konusu dış ticaret üzerindeki mali yükümlülükler:

- Gümrük Vergisi
- Gümrük Vergisine eş etkili yükümlülükler
    - İlave gümrük vergisi
    - Tek ve maktu vergi
    - Dampinge karşı vergi
    - Sübvansiyona karşı telafi edici vergi

- Ek mali yükümlülük
- Toplu Konut Fonu
- Tütün Fonu

- Harcama Vergileri
  - Katma Değer Vergisi
  - Özel Tüketim Vergisi
- Diğer Mali Yükler
  - Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
  - Çevre Katkı Payı
  - Telafi Edici Vergi (İhracat)
  - TRT Badrol Ücreti

şeklinde özetlenebilir (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 437-446).

4.2. Gümrük Vergilerinin Özellikleri

Gümrük vergilerinin en tipik özelliği, tarihin en eski dönemlerinden beri uygulanarak bugüne gelmiş olmasıdır. Gümrük vergileri, ilk ve orta çağlarda, Merkantilist anlayışın da etkisiyle, ülkelerin belli mal ve hizmetlerinin başta ihracatında ve daha sonra da ithalatında "*ilkel korumacılık*"çerçevesinde uygulanmıştır. 16. yüzyıldan itibaren ulusal devletlerin ortaya çıkmasıyla gümrük vergileri artık "*gelir sağlama"* amacıyla alınmaya başlamış olup bu uygulama geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısına kadar devam etmiştir. Nihayet 21. yüzyıl dünyasında gümrük vergileri artık ulusal güvenlik, insan, hayvan, çevre sağlığı, markanın korunması gibi amaçlara bağlı olarak "*küresel (global) korumacılık"* anlayışına göre şekillenmiş, yani gelir sağlama fonksiyonu önemli ölçüde ihmal edilmiştir (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 269).

Gümrük vergilerinin özellikleri, aşağıda sıralanmıştır (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 277-279).

- ***Gümrük Vergisi kolaylıkla yansıtılabilir türdendir:*** Aynî karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları (piyasa koşullarının elverişli olmaması hali hariç) son derece kolaydır. Bu sebepledir ki, kanunî yükümlüsü malı ithal eden kimselerdir. Ancak bu verginin yükünü ilgili malın tüketicileri taşımaktadırlar.

- ***Gümrük vergileri dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında dolaylı vergiler arasında yer alırlar:*** Dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında; yansıma kriteri ve verginin tahsili ve devamlılığı ölçütlerinden yararlanılmaktadır. Dolaylı vergilerde, mükellef ödediği vergiyi eşyanın fiyatı aracılığı ile yansıtabilmektedir.

- ***Gümrük vergilerinde matrah değer (ad valorem) esasına dayandırılmıştır:*** Gümrük vergileri değer üzerinden *ad valorem* olarak ya da miktara ilişkin ölçüler üzerinden *spesifık* olarak alınmaktadırlar. Önceleri daha çok spesifık gümrük vergilerinin benimsenmesine rağmen, günümüzde ağırlıklı olarak değer esasına geçildiği görülmektedir.

- ***Objektif nitelikli vergilerdir:*** Gümrük vergileri gelir vergileri gibi gelir üzerinden alınıp kişilerin durumlarına göre ayarlanamadıkları ve eşya üzerinden alındıkları için, gayri şahsî bir niteliğe sahiptirler. Bir başka deyişle objektiftir**.** Ancak bazı istisna ve

muafiyetlere subjektiflik kazandırılır. Ancak bu durum, verginin objektif karakterini bozmaz.

- ***Ayni vergi şeklinde uygulanır:*** Yani eşyaya uygulanan vergiler olduğundan verginin konusu eşyadır. Şahıslar vergi konusunun kapsamında yer almazlar, yükümlü olarak muhatap olurlar.

- ***Gümrük vergilerinin kayıt dışılığı önleyici etkisi diğer vergilere oranla daha fazladır*:** Sınırlı sayıdaki gümrük kapıları her yönüyle iyi kontrol edilirse ve ülkeye girişinde de eşya izlenirse, gümrük vergileri çok fazla kayıt dışılığa imkan vermez.

- ***Gümrük vergileri hem mali amaçlı ve hem de ekonomik yönden koruma amaçlı çeşitli fonksiyonlar görmektedirler:*** Ülkeler sanayilerini yabancı ülkelerin ürünleri ile rekabetten korurlar. Sanayileşmiş ülkeler dahi ülkelerinde gelişmekte olan alanlarda gümrük vergileri ile rekabete karşı korumacı politikalar izlerler. Dolayısı ile gümrük vergilerinin tarihsel gelişim süreci içinde, hem korumacı hem de mali fonksiyonlarla alındıkları rahatlıkla söylenilebilir.

- ***Gümrük vergileri düzenli aralıklarla tekrarlanan vergilerden değildir:*** Eşya gümrüğe geldiğinde gümrük vergisi alındığından belirsiz aralıklarla vergilendirme gerçekleştirilir. Dolayısıyla gümrük vergileri, örneğin, katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi süreklilik arz etmez.. Gümrük Vergisinde ne zaman ithalat olursa o zaman beyanname verilir.

- ***Gümrük vergileri daha çok ithalat aşamasında uygulanmaktadır:*** Gümrük vergileri uygulama biçimleri bakımından ihracat vergileri, ithalat vergileri ve transit gümrük vergileri olarak sınıflandırılmalarına rağmen daha çok ithalat vergileri olarak uygulanmaktadırlar. İhracatta vergi alınmamakla beraber bazı ülkelerde ihracata da gümrük vergisi uygulanır.

- ***Gümrük vergilerinin ekonomik dengeyi sağlayıcı bir rolü bulunmaktadır:*** Gümrük vergileri yönetimi en kolay vergilerden biridir. Gümrük vergilerinin gelir sağlayıcı etkisi ile vergi oranlarının artırılması sonucunda, kaçağı artırıcı ya da elde edilecek geliri önleyici etkileri arasında; hassas bir denge bulunmaktadır.

- ***Eşya gümrük vergisinin teminatıdır:*** Normal iç vergilerde verginin teminatı olarak nakit, teminat mektubu, devlet tahvili, hazine bonosu alındığı halde; gümrük vergilerinde eşya bizzat verginin teminatı niteliğini taşımaktadır. Zira daha çok ithalatta uygulanan gümrük vergileri tahsil edilmeden zaten ithalata izin verilmemektedir.

4.3. İç/Dahili Vergiler ile Gümrük Vergileri Arasındaki Ayrışmalar

Gümrük vergileri ile iç/dahili vergiler arasında temelde teorik ve pratik yaklaşımlardan kaynaklı bazı ayrışmalar veya farklılaşmalar görülür.

Bilindiği üzere; Türk vergi sisteminde gümrük vergilerinin yasal çerçevesi diğer iç/dahili vergilerden ayrı ve farklıdır. Bu ayrışma veya farklılık iki yönüyle ortaya çıkar. Birincisi, gelir, servet ve harcamalar ile işlemler üzerinden alınan iç vergilerde vergi kanunları *"maddi"* ve *"şekli"* olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Şöyle ki; gelir, servet, harcama ve işlemler üzerinden alınan vergilerin konusu, yükümlüsü, istisna ve

muafiyetleri, oranları, ödeme süre ve şekilleri her birine ilişkin özel maddi vergi kanununda belirlenmektedir. VUK kapsamında yer alan vergilerde, usul hükümleri VUK'da; bu vergilere ilişkin özel nitelikli düzenlemeler, anılan vergileri ihdas eden ayrı özel kanunlarında yer almaktadır (Tuncer, 2007: 114). Yani diğer tüm maddi vergi kanunlarının usul ve şekil hükümleri VUK çerçevesinde yürütülmektedir.

Zaten gümrük vergilerinin Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına dahil olmadığı kanunun 2. maddesinde açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. Gümrük vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemi VUK kapsamı dışında tutulmakta ve kendi özel kanunu olan 4458 sayılı Kanuna göre yürütülmektedir. Dolayısıyla gümrük vergilerinin yönetimi Maliye Bakanlığı tarafından değil, diğer gümrük idareleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Buna karşın gümrük vergilerinde daha farklı bir uygulama söz konusudur. Esasında Türk gümrük vergisi uygulamasında 3 temel kanun bulunmaktadır. Bunlardan birisi 4458 sayılı Gümrük Kanunudur. Gümrük Birliği çerçevesinde Avrupa Birliği mevzuatına göre 2000 yılında çıkarılan 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu, gümrük vergilerinin hem maddi ve hem de şekli hükümlerini kavrayan hükümler içerir. Yani bu kanunda hem gümrük vergisine ilişkin maddi hükümler (konu, matrah, yükümlü, istisna, muafiyet gibi) ve hem vergilemenin süreçlerine ilişkin usul ve şekil hükümleri yer alır. İkincisi, 474 sayılı Gümrük Tarifelerinin uygulanmasına ilişkin Kanun olup sadece normal ve tavizli vergi oranlarını GTİP çerçevesinde ortaya koyar. Üçüncüsü ise, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu olup gümrük işlemlerine ilişkin kasıtlı hata ve işlemlerin adli para cezaları ile hapis cezalarını içerir.

Tuncer (2007); doğrudan gümrük konularına ilişkin doktora çalışmasında, gümrük vergileri ile VUK kapsamına giren iç/dahili vergiler arasındaki usul farklılıklarını tarife, tarh, tahakkuk, tahsil, süre, ödevler, güvenlik önlemleri, yargılama usullü, idari başvuru yolları, sorumluluk gibi başlıklar altında incelemiş bulunmaktadır (Tuncer, 2007: 114-154).

Zaten emsal bedel uygulaması, zamanaşımı hükümleri, teminat, tahakkuk ve benzeri düzenlemeler konusunda gümrük vergileri ve diğer iç/dahili vergiler arasındaki ayrışmalar öteden beri varlığını sürdürmektedir.

- ***Anayasal çerçevede vergileme yetkisinin sınırları farklıdır.*** Daha önce de açıklandığı üzere; iç/dahili vergilerde Anayasamızın 73. maddesi ile Bakanlar Kurulunun vergilendirme yetkisinin alt ve üst sınırlarının ilgili maddi vergi kanununda yer alması gerekmektedir. Oysa anılan Anayasanın 167. maddesine göre dış ticarete ilişkin vergi ve benzeri mali yükümlülükler için kanun ile alt ve üst sınırlara yer verilmemektedir.

- ***Vergilemede usul ve şekil hükümleri ayrışır.*** Yukarıda da belirtildiği üzere; iç/dahili vergilerde gelir, servet, harcama ve işlemler üzerinden alınan tüm vergilere ilişkin usul ve şekil hükümleri ayrı bir kanun olarak VUK'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna karşın gümrük ile ilgili vergilemede usul ve şekil hükümleri de 4458 sayılı Gümrük Kanunu içerisinde yer almaktadır.

- ***İç/dahili vergilerde her bir vergi kanunu ayrı olduğu halde gümrük ile ilgili tek bir çerçeve kanun vardır.*** Gelir, kurumlar, veraset, katma değer, özel tüketim, damga, belediye gelirleri, emlak vergisi gibi vergilerin her biri aynı bir maddi vergi

kanunu olarak düzenlendiği halde; gümrük vergilerinde tek bir çerçeve kanun olarak 4458 sayılı Kanun bulunmaktadır.

- ***Her iki grup vergide zamanaşımı başlangıç ve süreleri farklıdır.*** İç/dahili vergilerde tarh ve tahsil zaman aşımı genelde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından (veraset, motorlu taşıtlar ve emlak vergisinde vergi dairesinin bilgisi dahiline girdiği tarihten itibaren) başlamakta ve 5 yıl olarak uygulanmaktadır. Buna karşın gümrük vergisinde zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın doğduğu tarihi izleyen 3 yılın sonunda doğmaktadır.

- ***Her iki grup vergide de uyuşmazlıkların çözümünde idari (barışçıl) çözüm mekanizmaları ayrışmaktadır.*** Gümrük vergilerinde gümrük idaresi ile yükümlüler arasındaki uyuşmazlıkların ilk aşamada idari kademelerde çözümlenmesi gerekmekte ve idari yollar tüketilmeden yargıya gidilmesi mümkün bulunmamaktadır (Koban & Ercan, 2017: 1363). Oysa iç/dahili vergilerde mükellefler adına vergi ve ceza kesildiği zaman doğrudan vergi mahkemesine gidilmesi imkanı bulunmaktadır.

- ***Gümrük vergilerinin tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir.*** Vergi teorisinde tahakkuku tahsile bağlı olan yani tahakkuk etmesi için öncelikle tahsili gerekli olan vergilere örnek olarak gümrük vergileri gösterilmektedir. Oysa iç/dahili vergilerde verginin tahakkuku için tahsilat şartı aranmaz.

- ***İç/dahili vergilerdeki "emsal bedel" esası, gümrük vergilerinde "eşyanın kıymeti" olarak tanımlanmaktadır.*** Aslında iki grup vergi arasındaki en önemli ayrışmalardan birisini bu konu oluşturmaktadır. Şöyle ki; iç/dahili vergilerde, değerleme yöntemleri tek tek tanımlanarak özel varlıklar ve ticari varlıklar ayrı ayrı değerleme yöntemlerine tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla sayısı 10'a ulaşan değerleme yöntemlerinden birisini de "*emsal bedeli*" teşkil etmektedir. Bu bedel, sadece belli koşullarda ve maddede öngörülen biçimiyle üç ayrı yöntemin sırayla uygulanması şeklinde tanımlanmaktadır. Oysa gümrük vergilerinde eşyanın kıymet takdiri için yine sırayla uygulanması zorunlu olan 6 ayrı ölçüt bulunmaktadır.

- ***Her iki grup vergilerde de "teminat" uygulamasında farklılıklar vardır.*** Bilindiği üzere her iki vergi grubunda da vergi alacağının güvence altına alınmasına ilişkin koruma yöntemlerinden birisi de "*teminat*" uygulamasıdır. Teminatın alınma nedeni ile türleri konusunda benzerlik olmakla beraber kapsamı ve tutarları konusunda her iki grup birbirinden ayrışmaktadır. Şöyle ki; gümrük işlemlerinde bazı durumlar için teminat aranmamakta, bazı durumlar için ise Bakanlar Kurulu kararıyla kısmi teminat aranmaktadır. Ayrıca teminat türleri de normal, toplu (global) ve götürü olmak üzere 3 grupta toplanmakta ve gümrük işlemlerinin niteliğine ve türüne göre bu teminat uygulamaları yapılmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 467-470).

- ***Ceza düzenlemeleri de her iki grup vergide farklılık göstermektedir.*** İç/dahili vergilerde vergi cezalarının tümü VUK'nda yer aldığı halde; gümrük vergilerinde kasıt aranmayan kusura bağlı idari para cezaları ve usulsüzlük cezaları 4458 sayılı Gümrük Kanununda ve kasta bağlı fiillere ilişkin adli para cezaları ve hapis cezaları 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda bulunmaktadır. Öte yandan iç/dahili vergilerde suçun objektif unsurları esas alındığı halde, gümrük vergilerinde özellikle 5607 sayılı Kanunun uygulanabilmesi için suçun sübjektif unsurları (kasıt) aranmaktadır.

- ***Her iki grup vergide tarh işlemi farklı tanımlanır ve uygulanır.*** İç/dahili vergilemede tarh işlemi, hukuki niteliği itibariyle bir idari işlem olarak bireysel (öznel) ve sübjektif bir işlem olarak yükümlendirici bir nitelik taşımakta ve dolayısıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden dolayı da asli işlem sayılmaktadır (Oktar, 2009: 95). Oysa gümrük vergilerinde tahakkuk fişi veya tebliğ evrakı kullanılmadan yükümlüye tebliğ edilmekte; dolayısıyla Gümrük Kanunundaki "*tahakkuk"* kavramı esasen vergi hukukundaki *"tarh"* kavramı yerine kullanılmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 460-461).

- ***Tebligat hükümleri de iki grup vergide ayrışır.*** Şöyle ki; iç/dahili vergilerde "*tebligat"* hükümleri VUK ile düzenlenmiş olup VUK'da yer almayan hususlarda 7201 sayılı Tebligat Kanununa atıf yapılmaktadır. Oysa gümrük vergilerinde doğrudan doğruya 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

- ***İç/dahili vergilerdeki bazı temel kavramlar, gümrük vergisinde öz Türkçe veya aynen tercümeye bağlı olarak farklı kullanılmış durumdadır.*** Gerçekten de son yasal düzenlemelerde ağırlıklı eski ağdalı Osmanlıca veya Arapça kelimeler yerine öz Türkçe kelimeler kullanılmakta; ya da 4458 sayılı Gümrük Kanununda olduğu gibi yurt dışı düzenlemesi aynen tercüme edilmektedir. Örneğin;

- İç vergilerde "*mükellef"* kavramı gümrük vergilerinde "*yükümlü"* olarak kullanılmıştır.
- İç vergilerde "*matrah" kavramı, gümrük vergilerinde "eşyanın gümrük kıymeti"* şeklinde yerini almıştır.
- İç vergilerde "*tahakkuk"* ifadesinin yerini gümrük vergilerinde "*verginin kesinleşmesi"* ifadesi almıştır.
- İç vergilerde "*ret ve iade"* ifadesi kullanılırken gümrük mevzuatında "*geri verme"* ifadesine yer verilmiştir.
- İç vergilerde "*terkin"* ifadesinin yerini gümrük mevzuatında "*kaldırma"* almıştır.

4.4. İç Vergiler ve Gümrük Vergileri Arasındaki Benzeşmeler

Gümrük vergileriyle diğer vergiler arasındaki en önemli benzeşme her iki grubun da vergi veya türevleriyle mali yük niteliğinde olmasıdır. Öte yandan vergi hukukunda geçerli olan kıyas, hakimin hukuk yaratması, boşluk doldurma yasağı gümrük vergileri için de aynen geçerlidir. Aynı şekilde muvazaa veya peçeleme konusu da her iki taraf için de aynı öneme sahiptir. Zira vergilemede olayların gerçek mahiyeti araştırılır ve ona göre işlem yapılır.

Aslında yukarıda sıralanan iç vergiler ile gümrük vergileri arasındaki ayrışmalar, her iki grup verginin temel niteliklerinden ve geçmişten bugüne gelen uygulamalarından ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Fakat son zamanlarda gümrük vergileriyle iç/dahili vergiler arasında giderek kesişmelerin veya benzeşmelerin, karşılıklı birbirlerinden etkileşmelerin ortaya çıktığı dikkat çekmektedir. Yani; iç/dahili vergilerde var olan bir müessesenin veya düzenlemenin daha sonra gümrük vergilerinde de benimsendiği ya da tam aksine

gümrük vergilerinde olan bir müessese veya düzenlemenin iç/dahili vergilere de aktarıldığı ve böylece karşılıklı etkileşmenin olduğu görülmektedir.

Örneğin normal iç/dahili vergi sisteminde yer alan tahakkuk, uzlaşma, taksitlendirme, transfer fiyatlandırması gibi kavram ve müesseselerin son zamanlarda gümrük mevzuatında da benimsendiği; yani vergi hukukunda yer alan kimi uygulamaların gümrük uygulamalarına yansıdığı görülmektedir. Aynı şekilde bazı gümrük mevzuatına ilişkin kurum ve kavramların da vergi mevzuatının ilgisini çektiği ve uygulamasına çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Bu benzeşme veya etkileşim ile ilgili düzenlemelerin bazıları aşağıda sıralanmış bulunmaktadır.

- Her şeyden önce iki grup vergi ve benzeri mali yüklerin yasal dayanağı Anayasa'dır. Daha önceki bölümlerde çok ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi ve benzeri tüm mali yüklerin yasal dayanağını Anayasamız oluşturmaktadır. Anayasamızın 73 ve 167. maddesinde yer alan düzenlemeler açıktır.

- Her iki grup vergi ve benzeri mali yükler de kanun ile alınır. Yani Anayasanın açık ve bağlayıcı hükümleri doğrultusunda kanunla alınır, kaldırılır ve değiştirilir.

- Vergilemede yürütme organına çok geniş yetkiler verilmiştir. Gerçekten de ekonomik hukuk anlayışı veya ekonominin gerektirdiği zorunluluklar nedeniyle kanunların statik yapısı Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerle aşılmaktadır. Özellikle dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi için gümrük vergileri ve benzeri ek mali yükümlülüklerde alt ve üst sınır dahi olmaksızın Bakanlar Kurulu tarafından bu yetki kullanılmaktadır.

- ***Her ikisinde de vergi kavramı başta olmak üzere diğer benzeri ya da ek mali yükümlülükler şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir.*** Şöyle ki; iç/dahili vergilerde bu yükler vergi, resim, harç, ceza, gecikme zammı, gecikme faizi, zam ve benzeri adlarla anılmaktadır. Buna karşın dış ticarette alınan vergilerde gümrük vergisi, ek gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, telafi edici vergi anti damping vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi, kaynak kullanımını destekleme fonu gibi fonlar, idari para cezaları, adli para cezaları, gecikme zam ve faizi gibi adlar kullanılmaktadır. Açık söylemek gerekirse her iki grubun da adı ne olursa olsun tadı aynı niteliktedir.

- ***Tipik benzeşmeye ya da etkileşmeye ilişkin bir örnek yeniden yapılandırma"ya da af şeklindeki uygulamalardır.*** Bilindiği üzere iç/dahili vergilerde zaman zaman yeniden yapılandırma veya af şeklinde yapılan uygulamalar son yıllarda artık çok sık kullanılır hale gelmiştir. Öyle ki verginin hukuki tarafının sekteye uğraması yanında verginin ahlaki ve sosyolojik tarafı da çok ciddi yara almıştır. Eskiden seyrek de olsa başvurulan bu düzenleme kapsamına son yıllarda gümrük vergileri de dahil edilmiştir. Aslında gümrük vergilerinin yeniden yapılandırma veya af kapsamına alınmamasının nedeni gümrük vergilerinin tahakkukunun tahsiline bağlı olması anlayışı olmuştur. Ancak vergi anlayış ve mekanizmalarındaki değişmeye ve biraz da popülizme bağlı olarak gümrük vergileri de yeniden yapılandırma veya af kapsamına alınmıştır. Açıkçası bu benzeşme, tipik bir etkilenmeden kaynaklanmıştır.

- ***Bir diğer benzeşme gümrük vergilerinin de "uzlaşma" kapsamına dahil edilmesidir.*** Bilindiği üzere iç/dahili vergilerde "uzlaşma" müessesesinin uygulanması yarım yüzyılı aşkın bir süreye dayanmaktadır. Üstelik genel olarak da etkin bir şekilde uygulanmakta ve usulsüzlük konularına rastlanmamaktadır. İşte bu düzenlemenin daha sonra gümrük vergilerine de aktarıldığı görülmektedir. Şöyle ki 2011 yılında yürürlüğe giren 6111 sayılı torba Kanunla Gümrük Kanununun 244. maddesi yeniden düzenlenerek gümrük vergisi ve para cezaları hakkında "*uzlaşma*" imkanı getirilmiş bulunmaktadır. Yükümlü tarafından yapılan beyanın; gümrük idaresince kontrolü, ikinci muayeneye yetkililerce kontrolü, sonradan kontrolü, ertelenmiş kontrolü kapsamında denetlenmesi sonucu yapılan ek vergi tahakkuku ve cezalar uzlaşmaya konu edilmiştir. Ayrıca dış ticarette alınan tüm vergi, ek vergi, fon, pay gibi bedeller ile bunlara ilişkin idari para cezaları uzlaşma kapsamına alınarak çok geniş tutulmuştur (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 491-495)(Koban & Ercan, 2017: 1362-1381).

- Hem iç/dahili vergilerde ve hem de gümrük vergilerinde dürüst yükümlü ve mükelleflere tanınan kolaylıklarda karşılıklı etkileşim söz konusudur. Aslında gümrük uygulamalarında, beyanın doğruluğuna yönelik klasik anlayıştan uzaklaşarak daha çağdaş yöntemler kullanılmakta ve buna örnek olarak son yıllarda "*onaylanmış kişi statüsü"* adı altında bir uygulama devreye sokulmuş bulunmaktadır. Bu statü, özellikle Avrupa Birliği ülkeleriyle ABD başta olmak üzere 54 ülkede uygulanan uluslararası arz zincirinin güvenliğini sağlama amacına yönelik olarak benimsenen "*yetkilendirilmiş yükümlü"* yaklaşımını ifade etmekte olup dönüşüm aşamasında bulunmaktadır. İşin özü; gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, düzenli kayıt tutan, mali yeterlilik, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip bulunan, kendi oto kontrolünü yapabilen güvenilir firmalara gümrük işlemlerinde bir takım kolaylık ve imtiyazlar tanıyan uluslararası bir statü anlamına gelmektedir. Gümrük ile ilgili çeşitli aşamalarda uygulanan çok sayıda kolaylık ile gümrük işlemlerinde hem hız kazanılması ve hem de işlem maliyetlerinin düşürülmesi imkan dahiline girmektedir (Saygılıolu & Akçin, 2018: 356-361).

İşte gümrüklerde giderek etkin bir şekilde uygulanan bu yöntemden iç/dahili vergi mükelleflerinin de yararlanması yönünde adım atıldığı görülmektedir. Şöyle ki; 2017 yılında çıkan 6824 sayılı torba Kanunun 4. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesi yeniden ihya edilmekte belli koşulları sağlayan dürüst gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin bir kısmına ödeyecekleri verginin % 5'i oranında bir indirim imkanı getirilmektedir. *"Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi"* adı verilen bu düzenlemeden ticari, zırai, mesleki gelir elde eden gelir vergisi mükellefleriyle finans, bankacılık, sigortacılık dışında faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri, ilgili mevzuatında öngörülen koşulların varlığı halinde yararlandırılmaktadır.

-Gümrük mevzuatında yer alan "bağlayıcı tarife bilgisi" sisteminin, iç/dahili vergi hukukuna "peşin fiyat anlaşması" olarak yansıtılması bir başka etkileşim ya da benzeşme konusu olarak gösterilebilir. Bilindiği üzere gümrük mevzuatında, yükümlülerin işlemleri ile ilgili olarak tereddüt ettikleri gümrük tarife pozisyonunun belirlenmesine yönelik olarak başvuruları halinde kendilerine "*Bağlayıcı Tarife Bilgisi-BTB"* verilmektedir. Temel amaç, daha işlem yapılmadan önce gümrük idaresince bu bilgilerin sağlanması ve ileride muhtemel sorunların ortadan kaldırılmasıdır. Gümrük

idarelerinde öteden beri uygulanan bir yöntemdir. Başvuru ile sadece hak sahibine (yükümlüye, doğrudan veya dolaylı temsilcisine, eşya ile ilgili tasarruf hakkı olan kişiye) tanınan bu belge, alındıktan sonraki işlemler için geçerli olmak üzere aynı eşya için en fazla 6 yıl uygulanabilmektedir. Hangi hallerde BTB'nin hükümsüz olacağı hususu da ilgili mevzuatında belirtilmiş bulunmaktadır (Saygılıoğlu & Akçin, 2018: 298-300).

Benzer bir düzenlemenin de iç/dahili vergiler için getirildiği anlaşılmaktadır. Şöyle ki; 2006 yılında çıkarılan yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesiyle "*Transfer Fiyatlandırması"* konusunda düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır. Yapılan düzenleme ile "*İlişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, 3 yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır"* hükmü getirilmiştir. "*Peşin Fiyatlandırma Anlaşması"* olarak adlandırılan bu düzenlemeye ilişkin 3 numaralı Genel Tebliğ 2017 sonunda yayımlanmıştır. Yükümlü ile Gelir İdaresi arasında 3 yıllığına bir anlaşma yapılarak ileride muhtemel transfer fiyatlandırması sorunlarının önlenmesi amaçlanmıştır. Bu anlaşmayı yapan firmalar için vergi denetiminin söz konusu olmayacağı ve benzer diğer hususlar anılan Genel Tebliğ ile ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

- Yetkilendirilmiş gümrük müşaviri ile ilgili düzenlemeden vergi hukukunun da etkilendiği gözlenmektedir. Bilindiği üzere; gümrük işlemlerinde gümrük müşavirleri ve yardımcıları, vergi ile ilgili işlemlerde ise serbest mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler önemli faaliyetler yürütmektedirler. Gümrük müşavirliği mesleği çok eski olmakla beraber, mali müşavirlik mesleği 30 yılına yaklaşmaktadır. Özellikle gümrüklerde biriken işlerin hızla yürütülmesi, idarede sürekli ihtiyaç duyulan memur ve çalışan açığının giderilememesi, piyasada çok iyi yetişmiş gümrük müşavirlerinin bulunması, artık bazı işlerin özel sektöre devrinin yapılmak istenmesi gibi nedenlerle sadece belli işlemleri yapmak üzere "*Yetkilendirilmiş Gümrük Müşaviri"* uygulamasına geçilmiş bulunmaktadır. Gümrük idaresinin belirlediği koşullara sahip olanlara Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği verilerek bunlar kamu adına denetim yapan konuma gelmiş durumdadır. Başarılı bir şekilde gümrük işlemlerinde uygulanan bu sistemden Maliye'nin de yararlanarak kendine özgü seçkin bir yapı oluşturması beklenmektedir.

5. Sonuç

İki ayrı disiplin olarak "*hukuk"* ve *"ekonomi"* ile ilgili klasik yaklaşım ve bakış artık geride kalmıştır. Ekonomik ve ticari hayattaki değişime bağlı olarak özellikle ulus devlet paradigmasında kayma olması ve uluslararası ya da uluslar üstü yapıların devreye girmesiyle adeta ezber bozulmuştur. Dolayısıyla *ekonomi hukuku* ve *ekonomik hukuk* kavramlarının doğuşuyla beraber disiplinler arası yeni bir alan oluşmuştur.

Ekonomide ve özellikle dış ticarette yaşanan gelişmelere bağlı olarak uluslararası, bölgesel ve yerel ekonomik entegrasyonlar oluştuğu için verginin yasallığı sınırları zorlanmış ve bu vergileme yetkisi ulusal devletten çıkmıştır. Yani devletin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmak ve başka yapılara aktarılmak zorunda kalmıştır.

İç/dahili vergilere ilişkin çifte vergilemeyi önlemeye yönelik anlaşmalar ve karşılıklı idari yardımlaşma anlaşmaları yapılarak vergilendirme yetkisinin uluslar üstü yapılara aktarılması yanında; özellikle dış ticaret üzerinden alınan gümrük vergileri bu gelişim ya da değişimden daha çok etkilenmiştir. Verginin yasallığı ilkesi adeta terk edilerek vergileme yetkisi sınırsız bir şekilde yürütme organı olarak Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına seyrini sağlamak üzere bu yetkisini sürekli ve sıkça kullanır hale gelmiştir.

Bu arada bir yandan söz konusu gelişmelere paralel olarak iç/dahili vergiler ile dış ticaret üzerinden alınan vergiler arasında temel farklılıklar devam ederken; bir yandan da bu iki alanda ciddi benzeşme ve yaklaşmalar olmaya başlamıştır.

Ancak; her iki alandaki benzerlik ve ayrışmalar bugüne kadar çok dikkat çekici olmamıştır. Çok az sayıdaki akademik çalışma dışında işin uygulamasından gelenler arasında da kopukluk kendini göstermiştir. İşte bu çalışma ile maliye ve vergi hukuku alanında çalışan akademisyenler ile uygulamacıların gümrük konularına ilgisini çekmek amaçlanmış, iç/dahili vergiler ile gümrük vergilerinin yasal dayanağı, uluslararası, bölgesel ve ulusal boyutu ele alınmıştır. Böylece maliye ve vergi hukuku araştırmacı ve uygulamacılarının gümrük alanındaki bilgi ve ilgi eksikliğinin giderilmesi hedeflenmiştir.

Kaynakça

Ardıyok, Ş. (2008). “Türk Hukukunda yeni bir yaklaşım: Hukuk ve Ekonomi Öğretisi”, İnceoğlu, M. (der.), Uğur Alacakaptan’a Armağan içinde*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları*, Cilt 2, s. 27-51.

Baykal, M.C. (2008). “Hukuk-Ekonomi İlişkisi ve Ekonomi Hukuku Üzerine”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 66, Sayı 4, Güz 2008, ss. 76-87.

Belli, T. (2008). “Hukukun Üstünlüğü ve İktisadi Gelişmişlik”, *Gündem , Dünya Gazetesi,* 20.3.2008.

Buscaglia, E. (1999). “Law and economics of development”, *Encyclopedia of Law and Economics*, *1*, 562-602.

Ceylan, A. (2017). “Dış Ticaret Vergileri ve Hukuki Esasları”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep.

Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, *Kazancı Hukuk Yayınları*, İstanbul, 1982.

Çal, S. (2010). ”Ekonomik Düzenleme (regülasyon), Özelleştirme, İdare Hukuku ve Uluslararası Tahkim Matrisinde Değerlendirmeler”, *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, Temmuz-Aralık 2010 (2), ss. 59-75.

Çetin, T. (2010). “Anayasanın Ekonomik Analizi: Bir Oyun Teorisi Yaklaşımı”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6 (11), 2010, ss. 101–122.

Derdiyok, T. (2013). Dış Ticarette Vergi ve Mali Yükümlülükler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Fetter, F., A. (1924). "The Economic Law of Market Areas", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 38, No. 3 (May, 1924), pp. 520-529,

Gültekin, R. (2008). "Türkiye'de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi),* Edirne.

Gürpınar, H. (2018). "Hukuk ve Ekonominin Ortak Temelleri: -Hukuk ve Ekonomi-Akımı", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 20, Nisan 2018, ss. 161-180.

Hepaksaz, E. (2007). "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform*", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Cilt 44, Sayı 514, ss. 89-109.

İnsel, A. (2006). "İktisat ve Hukuk Arasındaki Karmaşık İlişki", *Birikim Dergisi*, Güncel Yazılar, 24 Şubat 2006. https://www.birikimdergisi.com/guncel-yazilar/902/iktisat-ve-hukuk-arasindaki-karmasik-iliski#.,WuRnfdlUkoA (01.08.2018).

Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Basım, *Filiz Kitabevi*, İstanbul, 1989.

Kaplow, L. & Shavell, S. (1999) "Economic Analysis of Law", Forthcoming in A.J. Auerbach and M. Feldstein, *Handbook of Public Economics*, (Vol. 3, pp. 1661-1784). February 1999,

Kıvanç, K. Karaman: "Hukuk, Siyaset ve Uzun Dönemli İktisadi Gelişme", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXXV (II), 2013, ss. 29-48. http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2013-2/makale_2.pdf

Koban, E. & Ercan, T. (2017)."Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi ve İşleyişi", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 13 (150), ss. 1361-1381.

Mutluer, K. & Öner, E. & Kesik, A. (2013). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, *İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları*, İstanbul, 2013.

Oktar, A. (2009). Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş ve güncelleştirilmiş 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

Öncel, M. & Kumrulu, A. & Çağan, N. (1997). Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 4. Baskı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,* No. 513, Döner Sermaye Yayınları No. 28, Ankara, 1997

Posner, R. A. (1973). "An Economic Approach to Legal Procedure and Judicial Administration", *The Journal of Legal Studies,* Vol. 2, No. 2 (Jun., 1973), pp. 399-458, University of Chicago Law School Stable URL: http://www.jstor.org/stable/724058

Saygılıoğlu, N. (2015). "Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Kariyerinde Hukukun Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Yıl 35 (409), Eylül 2015, ss. 9-14).

Saygılıoğlu, N. & Akçin, R. (2018). Dış Ticaret ve Gümrük (Teori-Mevzuat-Uygulama), *Yaklaşım Yayınları,* Ankara, 2018.

Spector, H. (2004). "Fairness and Welfare from a Comparative Law Perspective", *Chicago-Kent Law Review*, Vol. 79, pp. 521-539.

Tuncer, D. (2007). "Vergi Tekniği Açısından Gümrük Vergisinin Değerlendirilmesi", Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, (Basılmamış Doktora Tezi), Bursa.

Veljanovskı, C. G.(2007). Economıc Principles of Law, Case Associates, *Cambridge University Press*, ourpgs.com, 2007.

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

EFTA : Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması (European free Trade Aggreement)

GATT : Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (General Agreement on Tariffs and Trade)

GTİP : Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu

KDV : Katma Değer Vergisi

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

TFA : Ticaretin Kolaylaştırılması Anlaşması (Trade Facilitation Agreement)

VUK : Vergi Usul Kanunu

WTO : Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)

Aktarılmış Kazanç Vergisi Uygulaması (Diverted Profit Tax) ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi

Diverted Profit Tax and Evaluation of Applicability in Turkey

Şerif Emre GÖKÇAY[1] **Altan RENÇBER**[2]

Abstract

To increase the state's income, first the government increases tax rates. In fact, this is a very useful way to increase the income to the optimum point and is easy to apply. Increase in Motor Vehicle Taxes and Corporate Tax in recent days are typical examples of this situation. These easy and beneficial methods can be criticized for tax justice. This practice further increases the tax burden on those who bear the tax liability, but does not touch those who have not entered the system. This leads to a significant injustice between those who pay taxes and those who do not. What needs to be done is to tax the persons who has income in Turkey. This is not as easy as increasing the tax rates. First, it is necessary to identify the tax avoidance methods and to close the methods in front of them. In out study, we will examine the "Diverted Profit Tax ", which has entered into force in the UK. Then if a similar tax can have any benefit on Turkish Tax System.

Key Words: Corporate Income Tax, Tax Avoidance, Diverted Profit Tax

JEL Codes: H25, H26, K34

Özet

Türkiye'de ne zaman devletin gelirlerinin arttırılması ihtiyacı doğsa, ilk yapılan mevcut vergi oranlarının arttırılmasıdır. Aslında bu yöntem optimum noktaya kadar gelirlerin arttırılması yönünden oldukça faydalı bir yöntemdir ve uygulama olarak da kolaydır. Son günlerde yapılan Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Kurumlar Vergisi zamları bu durumun tipik örnekleridir. Kolay ve gelir edilmesi açısından yararlı bu uygulamalar vergi adaleti yönünden ise eleştiriye açıktır. Bu uygulama bir şekilde vergi sistemi içine giren, vergi yükünü taşıyan kişiler üzerindeki vergi yükünü daha da arttırmakta, ancak sistem içine girmemiş kişilere dokunmamaktadır. Bu da vergi ödeyen kişiler ile ödemeyen kişiler arasında önemli bir adaletsizliğe yol açmaktadır. Anlaşıldığı üzere, aslında yapılması gereken Türkiye'de gelir elde eden

[1] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD emregokcay@gmail.com

[2] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD altanrencber@gmail.com

ancak vergi ödemeyen, vergiden kaçınan veya kaçıran bu kişileri vergilendirmektedir. Bunun yapılması ise mevcut vergi oranlarının arttırılması yöntemi kadar kolay değildir. Öncelikle bu kişilerin vergi dışı kalma yöntemlerini tespit etmek ve yöntemlerin önünü tıkamak gerekmektedir. Biz de çalışmamızda bu amaçla İngiltere de yürürlüğe girmiş olan "Aktarılmış Kazanç Vergisi"ni (Diverted Profit Tax) inceleyecek, ardından da ilgili verginin Türkiye'de uygulanması halinde Türkiye'de vergi dışı kalmış kişileri vergilendirmede bir fayda sağlayıp sağlamayacağını değerlendireceğiz.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Vergiden Kaçınma, Aktarılmış Kazanç Vergisi

JEL Kodu: H25, H26, K34

1. Giriş

Türkiye'de ne zaman devletin gelirlerinin arttırılması ihtiyacı doğsa, ilk yapılan mevcut vergi oranlarının arttırılmasıdır. Aslında bu yöntem uygun bir noktaya kadar gelirlerin arttırılması yönünden oldukça faydalı bir yöntemdir ve uygulama olarak da kolaydır. Son günlerde yapılan Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Kurumlar Vergisi'ndeki oran artırımları bu durumun tipik örnekleridir.

Kolay ve mali açıdan etkin bu uygulamalar vergi adaleti yönünden ise eleştiriye oldukça açıktır. Bu uygulamalar bir şekilde vergi sistemi içine giren, vergi yükünü taşıyan kişiler üzerindeki vergi yükünü daha da fazla arttırmakta, ancak sistem içine girmemiş kişilere etki etmemektedir. Bu da vergi ödeyen kişiler ile ödemeyen kişiler arasında mevcut olan adaletsizliği daha da fazla arttırmaktadır.

Diğer yandan vergi oranlarının arıtılması yolu ile vergi gelirlerinin artırılması belirli bir orana kadar etkin bir uygulama olabilir. İbn-i Haldun ve Laffer'in belirttiği üzere söz konusu oranın aşılması devletin vergi gelirlerinde azalışa neden olabilir. Bu nedenle vergilemede gerek adalet gerekse etkinliğin sağlanması için oran politikalarının ötesinde vergilendirmenin diğer esaslı unsurları olan konu ve mükellef unsularını da etkileyen politika araçlarının uygulanması bir gerekliliktir.

Oran arıtışı yerine, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışları ile vergi dışı kalan konuları veya mükellefleri vergilendirmek teknik olarak daha meşakkatli bir yol olsa da adalet ve etkinliğin sağlanması bakımından zorunluluktur.

Anlaşıldığı üzere, aslında yapılması gereken Türkiye'de gelir elde eden ancak vergi ödemeyen, vergiden kaçınan veya kaçıran bu kişileri vergilendirmektir. Bunun yapılması ise mevcut vergi oranlarının arttırılması yöntemi kadar kolay değildir. Öncelikle bu kişilerin vergi dışı kalma yöntemlerini tespit etmek ve yöntemlerin önünü tıkamak gerekmektedir.

Biz de makalemizde bu amaçla İngiltere de yürürlüğe girmiş olan "Aktarılmış Kazanç Vergisi"ni (Diverted Profit Tax) inceleyecek, ardından da ilgili verginin Türkiye'de uygulanması halinde Türkiye'de vergi dışı kalmış kişileri vergilendirmede bir fayda sağlayıp sağlamayacağını değerlendireceğiz.

2. Tarihsel Arka Plan ve Aktarılmış Kazanç Vergisini Hazırlayan Koşullar

Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin (AKV) tarihsel açıdan ortaya çıkışı nesnel ve öznel koşulların varlığı temelinde açıklanabilir. Bu temelde nesnel koşullar İngiltere'de vergiden kaçınmaya ilişkin içtihatların ve öğretinin gelişimine paralel olarak izlenmektedir. Öznel koşullar ise ekonomik ve ticari hayattaki gelişmeler paralelinde izlenmektedir.

2.1. Tarihsel Arka Plan

Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin tarihsel arka planı vergi planlaması ve vergiden kaçınmaya ilişkin içtihatların paralelinde izlenmektedir.

Tarihsel arka plan üzerinden durmadan önce mükelleflerin vergi yükümlülüklerini en aza indirgemek amacıyla vergiye karşı geliştikleri tepkileri ortaya koymakta fayda vardır. Söz konusu tepkiler; vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları olarak sınıflandırılabilir.

Vergi planlamasını; kişilerin vergi yüklerini kanunların lafzını ve amacını ihlal etmeden azaltmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlemler bütünü olarak tanımlamak mümkündür. Mükelleflerin hukuk kurallarına uygun biçimde davranarak vergi yüklerini azaltmaları şeklinde de ifade edilebilen vergi planlaması bir mükellef hakkı olarak kabul edilmektedir. Burada temel ölçütlerimiz kişilerin vergi yüklerini azaltacak işlemler gerçekleştirmeleri ve söz konusu işlemlerin kanunların gerek lafzına gerekse amacına (ruhuna) aykırı olmamasıdır.

Vergiden kaçınma ise; kişilerin vergi yükünü azaltmak amacıyla gerçekleştirilen ekonomik içerikten yoksun ve kanunun amacına aykırı işlemleridir. Vergi planlaması ile eş anlamlı kullanımına rastlasak da temelde farklı iki kavram olduğu kanısındayız. Vergiden kaçınmanın, vergi planlaması ile ortak yanları olmasının yanında farklıkları vardır. Kişilerin vergi yüklerini azaltacak işlemler gerçekleştirmeleri ve söz konusu işlemlerin kanunların lafzına uygun olması ölçütleri her iki davranış biçimi için de ortaktır. Planlama ile kaçınma arasındaki farklılık şu şekilde ifade edilebilir; planlama davranışı kanunun amacına uygundur, kaçınma davranışında ise kanunun amacı ihlal edilmektedir. Buradaki kanunun amacının ihlalinin hangi ölçütler temelinde tespit edileceği ise ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Vergi kaçırma ise; kişilerin vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi kanunlarını doğrudan ihlal eden davranışlardır. Planlama ile kaçınma ile ortak yönü kişilerin vergi yüklerini azaltacak işlemler gerçekleştirmeleridir. Farklılık ise kaçırmada kişileri kanunun lafzını ihlal etmektedir.

Birleşik Krallık'ta vergiden kaçınmaya ilişkin öğretinin temeli iki içtihat üzerinde yükselmektedir. Bunlar; Westminster Dükü (1936) kararı ve Ramsay v. IRC (1982) kararıdır.

1936 tarihli Westminster Dükü davası sözleşme ile üstlenilen taahhütlerin altında istihdam ilişkisinin gizlenmesi ile ilgidir. Westminster Dükü hizmetinde çalışan kişilere emeklerinin karşılığı olarak ücret ödemek yerine bu kişilerle hizmetlerle

ilişkilendirilmeksizin işten ayrıldıklarında kendilerine ödenmek üzere bir ödenek oluşturacak şekilde bir sözleşme yapmıştır. Dük bu süreçte, çalışanlarının geçimini kesin olarak sağlayacağını da sözleşmede taahhüt etmektedir. Sözleşmenin ücret sözleşmesi olması ile ödenek sözleşmesi olmasına bağlanan vergisel sonuçlar farklılık taşımaktadır. Vergi yükü açısından belirleyici olan farklılık ücret ödemelerinin gelir vergisinin hesaplanmasında indirilecek gider olarak dikkate alınamaması ancak ödenek yoluyla yapılan ödemelerin indirim konusu yapılmasıdır. Bu kapsamda Dükün ödenek üzerinden yaptığı ödemeler onun vergi yükünü azaltmakta iken, ücret ödemeleri Dük için herhangi bir vergisel çıkar sağlamamaktadır (Zimmer, 2002: 35; Ballard & Davison, 2002: 573).

Davada Dükün yanında çalışan kişiler ile yaptığı hizmetlerle ilişkilendirilmeksizin işten ayrıldıklarında kendilerine ödenmek üzere bir ödenek oluşturacak olan sözleşme ile Dükün söz konusu ödemeleri indirim olarak gerçekleştirmesi vergilendirme açısından hukuka uygun kabul edilmiştir. Bu çerçevede kararda ulaşılan ana sonuç kişilerin, işlemlerini daha az vergi yükü oluşturacak şekilde düzenleme hakkına sahip olduğu yönündedir (Ballard & Davison, 2002: 573 – 574).

1982 tarihli Ramsay v. IRC kararı Ramsay şirketinin, sermaye kazançları vergisinden kaçınma amacıyla yapay olarak gider oluşturan işlemler dizisi ile ilgidir.

Dava, Ramsay şirketinin çiftlik satışından elde ettiği gelire ilişkin vergi yükünü hafifletmek amacıyla ekonomik açıdan irrasyonel bir dizi işlem gerçekleştirmesini konu edinmektedir. Ramsay şirketi, çiftlik satışından elde edilen gelire eşdeğer bir gider oluşturmak amacıyla bir dizi işlem gerçekleştirmiş ve bu işlemler sonucunda vergi matrahı anlamlı derecede aşındırılmıştır. Ancak işlemler bir bütün olarak vergi yükünü azaltmak herhangi bir ekonomik fayda ortaya çıkarmamaktadır. Ortada bir muvazaa da söz konusu değildir çünkü belgelenen tüm hukuki işlemlerin ekonomik sonuçları ile birlikte gerçekleşmiştir. Mahkeme kararında zincirleme işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir. (WT Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners: 1982).

Ramsay v. IRC (1982) davasında ulaşılan ana sonuç; vergiden kaçınma olanakları gelişirken mahkemelerin bu duruma sessiz kalmak zorunda olmadığı yönündedir. Bu yönde vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin içtihatların oluşturulması, vergi planlamasına yönelik rasyonel sınırlamaların getirilmesi yönünde bir içtihat yerleşmeye başlamıştır (Eden, 2010:329).

1982'den günümüze İngiltere'deki içtihat hukukunun son 35 yıldaki gelişimini mercek altında alırsak şu sonuçlara ulaşmamız mümkündür: (Ballard & Davison, 2002: 569; Eden, 2010:319; Freedman, 2007: 53 – 54).

Vergiden kaçınma ile mücadelede belirgin bir genel kural oluşturulmamıştır;

Vergiden kaçınma ile mücadele özel kurallar temelinde yürütülmektedir;

Vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki sınırlar özel durumlar açısından açık olmakla birlikte, genel kurallar açısından durum belirsizdir;

Yargıçlar vergiden kaçınmanın tespitinde özel durumlarla kısıtlanmaktadır ve Aktarılmış Kazanç Vergisi (AKV) de bu özel kurallardan biridir.

2.2. Aktarılmış Kazanç Vergisini Hazırlayan Öznel Koşullar

Günümüzde online satış ve hizmetlerin sıkça kullanılması, ortaya çıkan yeni iş ve ticaret modellerinin vergilendirilmesinde mevcut vergi sistemlerinin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Gerçekten de dijital ekonomik faaliyetlerden[3] elde edilen gelirler önemli boyutlara ulaşmakta[4] ancak, vergi mevzuatının hızla gelişen ve değişen ekonomik olguları kavrayamamasına bağlı olarak gerçekleştirilen vergi planlamaları ve vergiden kaçınmalar nedeniyle söz konusu ekonomik faaliyetlerin gerektiği gibi vergilendirilememesi, vergilendirme ile ilgili ciddi sorunlara yol açmaktadır (Kara & Öz, 2016: 31). Bu durum çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak amacıyla dijital işlemleri vergi planlama tekniği olarak kullanmaya başlamaları ile özellikle gelişmiş ülkeleri kaygılandırmaktadır (Kara & Öz, 2016: 31).

Bu sorunlar BEPS[5] projesinin ilk eylem planı olan "*Dijital Ekonomi ve Vergilendirilmesi Sorunları*" temelinde çözüme kavuşturulmaya çalışılmış, ancak bu alanda ülkeler arası menfaat çatışmalarının fazla olması nedeniyle çözüm, iç mevzuat hükümleri ile düzenlenmek üzere ülkelere bırakılmıştır. İncelendiğinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında iş yerinin belirlenmesinde "sabit ve fiziki" bir yerin halen ön planda tutulması dahi ülkelerin üzerinde uzlaşacağı bir yapının ortaya çıkmadığını göstermektedir (Erdem, 2016: 112).

Amazon Şirketi'nin İngiltere'deki faaliyetlerinin bu soruna iyi bir örnek teşkil ettiği söylenebilir. (Batun, 2014: 72). Amazon, Avrupa'daki satışlarını Lüksemburg'ta bulunan iştiraki aracılığı ile yürütmektedir ve ürün satacağı zaman satın alma sözleşmesini internet aracılığıyla Lüksemburg'taki bu şirket vasıtası ile yapmaktadır. Satın alınan ürün ise daha çok İngiltere'deki depodan kargoya verilmekte ve teslimi gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle gelir, İngiltere'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmediği için[6], İngiltere ile Lüksemburg arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması gereğince kazanç İngiltere'de vergilendirilememektedir. Zira ilgili anlaşma açısından daimi iş yerinin oluşabilmesi için müşterinin alışveriş yaptığı site ve sunucusunun İngiltere'de bulunması gerekmekte aksi halde yapılan faaliyet yalnızca yardımcı ve hazırlayıcı faaliyet sayıldığından, bu gelir İngiltere'de elde edilmiş olarak kabul edilmemekte ve İngiltere'de vergilendirilememektedir.

---

[3] Mal ve hizmet üretimi ve tasarımı, tanıtımı, satışı, sözleşmelerin düzenlenmesi, bankacılık işlemleri, danışmanlık hizmetleri gibi geleneksel ticari faaliyetler dijital ortamda gerçekleştirilebildiği gibi, bundan farklı olarak video, müzik, metin gibi dijital ürünlerin alışverişi de gerçekleştirilebilmektedir (Organ & Çavdar, 2012: 63).

[4] Örneğin sadece Amerika Birleşik Devletlerinde, 2016 yılı online reklam gelirleri 72 Milyar Dolar düzeyindedir ve 2015 yılından dahi yüzde 20 daha fazladır. 7 büyük internet platformu, tek başına aynı yıl 133 milyar Dolarlık online reklam geliri elde etmiştir ki bu 190 milyon Dolarlık global online reklam harcamasının neredeyse dörte üçüdür (Cuevas & Cuevas & Lassman & Liberini & Russo, 2017: 1 – 45).

[5] "Base Erasion and Profit Shitfting" "Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırılması" ayrıntılı bilgi ve BEPS eylem planları için bakınız: http://www.oecd.org/tax/beps/.

[6] Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre "depo" iş yeri sayılmamaktadır.

Aslında bu sakıncaları gidermek amacıyla OECD "Daimi İş Yeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi" konulu 7. BEPS eylem planında; Model Anlaşma'nın 5/4. maddesindeki (a) bendinden (f) bendine kadar tüm istisnaları sıralamış ve bunları "hazırlayıcı ve yardımcı" bir karakter taşıması şartına bağlayarak tereddütleri ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla, depolama, teşhir, teslim gibi amaçlarla kullanılan daimi bir işyeri ancak bu faaliyetlerin gerçekten hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması halinde daimi işyeri sayılmayacak, aksi takdirde bir işletmenin esaslı bir bölümünü teşkil ediyorsa daimi işyeri sayılacaktır (Kara & Öz, 2016: 34).

Temelde bu sakıncaları gidermek amacıyla, 3 Aralık 2014 tarihinde, İngiltere Maliye Bakanı, İngiltere'de çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler üzerinden elde edilen ve yapay olarak ülke dışına kaydırılan gelirlere yüzde 25 vergi koyulacağını duyurmuştur. Tamamen yeni bir vergi olan bu "Aktarılmış Kazanç Vergisi"nin (ki İngiltere'de dahi daha çok "Google vergisi" olarak anılmaktadır) yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 5 yıl içinde 1.3 Milyar Sterlin gelir getireceği düşünülmektedir (Picciotto, 2015: 239; Cerioni, 2015: 1; Self, 2015: 333). Ayrıca İngiliz hükümeti tarafından bu vergi BEPS sürecinin bir tamamlayıcısı olarak da görülmektedir.

Belirtmek gerekir ki başka ülkelerde Aktarılmış Kazanç Vergisine benzer vergiler veya önlemler getirilmiştir. Örneğin: Avusturalya'da yürürlüğe giren "Tax Integrity Multinational Anti-Tax Avoidance Law" (Vergi Dürüstlüğü – Çok Uluslu Vergiden Kaçınmayı Önleme Yasası) (ki bu kanun yeni bir vergi değil daha çok genel kaçınmayı önleme kurallarının düzenlenmesi niteliğindedir ve yabancı şirketlerin Avustralya'da önemli satış faaliyetlerine sahip olmalarını sağlayan karmaşık ve yapay planlar kullanmalarını önlemeyi amaçlar) bu niteliktedir (Avi-Yonah, 2016: 69 – 76). Benzer şekilde 1 Haziran 2016'da Hindistan'da yürürlüğe girmiş olman ve Hindistan'da mukim mükelleflerin yurtdışındaki şirketlerden aldığı dijital reklam hizmetleri nedeniyle yapmış oldukları ödemelerden yüzde 6 vergi alınmasını hüküm altına alan düzenleme de bu çözüm arayışlarına bir örnek olarak gösterilebilir. İlgili düzenlemeye göre bu kapsamda bir yıl içinde 100.000 Hindistan rubisi (ortalama olarak 1.500 Dolar civarındadır) ödeme yapan kişiler, ödedikleri meblağlardan yüzde 6 oranında vergi keseceklerdir. Bu vergi bu yönüyle vergi sorumluluğu üzerinden bir düzenleme getirmesiyle diğer "Google vergilerinden ayrılmaktadır (EY, 2016: 2 – 4).[7] Belirtmek gerekir ki bu vergi Hindistan'da "Eşitleme Vergisi" (Equalization Levy) olarak da anılmaktadır.[8]

Aktarılmış Kazanç Vergisi'ne ilişkin taslak 10 Aralık 2014 tarihinde yayınlanmış ve 4 Şubat 2015 tarihinde, 1 Nisan 2015 tarihinden itibaren uygulanacak şekilde 2015 Mali Kanunu'nun 77 v.d. fıkraları ile yürürlüğe girmiştir.

AKV ile çok uluslu işletmelerin İngiltere'deki kazançlarını düşük vergi alanlarına yönlendirmek için kullandıkları vergiden kaçınma tekniklerinin kullanılmasının engellenmesi amaçlanmıştır (PwC, 2016).

---

[7] Ayrıntılı bilgi için bknz: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf/%24FILE/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf

[8] İlgili vergi Hindistan'da özellikle yeni girişimleri önleyebileceği nedeniyle eleştirilmektedir. Zira yeni girişimler daha fazla reklama ihtiyaç duyarlar ve bu yönde bir vergi girişimlerin reklam maliyetlerini oldukça arttırmaktadır.

3. Aktartılmış Kazanç Vergisi'nin Uygulanması

Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin uygulanmasına ilişkin mükellefiyet, vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik ölçütler ve verginin hesaplanması ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler mevcuttur.

3.1. Aktartılmış Kazanç Vergisi'nin Mükellefleri

Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin 4 farklı mükellefinin olacağı söylenebilir. Buna göre;

- İngiltere'de yerleşik olmayan, ancak doğrudan İngiltere'deki kişilere mal veya hizmet sunan şirketler (sadece online olarak satış yapsa bile);
- İngiltere'de yerleşik olmayan ancak İngiltere'deki işletmesi (satış veya pazarlama ofisi gibi) üzerinden mal veya hizmet sunan şirketler;
- İngiltere'de yerleşik olmayan ancak çalışanlarının İngiltere'de faaliyette bulunduğu şirketler;
- Offshore faaliyetleri bulunan İngiliz şirketleri;

Bu verginin mükellefi olabilirler. Örneğin Guernsey sermayeli bir şirket, İngiltere'de pazarlama faaliyetinde bulunuyorsa bu verginin mükellefi olabilir (PwC, 2016).

Ancak bu vergi küçük ve orta ölçekli işletmelere uygulanmayacaktır. Bu verginin uygulanabilmesi için kişilerin İngiltere'deki satışlarının 10 Milyon Sterlin ve üzeri olması gerekmektedir (Self, 2015: 333). Diğer bir ifadeyle İngiltere'deki satışları 10 Milyon Sterlin'den düşük olan şirketler AKV'den muaftır.

3.2. Aktartılmış Kazanç Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay ve Ölçütler

Kanuna göre, Aktartılmış Kazanç Vergisi iki durumun gerçekleşmesi durumunda uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre; ilk durum İngiltere'de yerleşik olmayan bir şirketin İngiltere'de müşterilere mal veya hizmet sunumu faaliyetinde bulunması ve bu faaliyetin Birleşik Krallık 'ta daimi işyeri kurmaktan kaçınmak amacıyla yapıldığının varsayılmasının makul olmasıdır (Self, 2015: 333; Picciotto, 2015: 240).

İkinci durum ise bir İngiliz şirketinin (veya İngiltere'de mevcut daimi işyerinin) olması ve ekonomik özden yoksun işlemler gerçekleştirmesidir (Self, 2015: 333).

Aktartılmış Kazanç Vergisi'ne ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde iki "ölçüt" bulunmaktadır. Eğer iki "ölçüt"ten birindeki şartlar sağlandıysa Aktartılmış Kazanç Vergisi doğacaktır. İlk ölçüt daimi iş yeri kurmaktan kaçınma amacının varlığı ile ilgilidir. Buna göre; temel amacı İngiliz Kurumlar Vergisinden kaçınma olan düzenlemelerin var olması halinde ölçütün şartı sağlanmış olmaktadır. Burada temel amacın veya temel amaçlardan birinin vergiden kaçınma olması gerekmektedir (Self, 2015: 333).

İkinci ölçüt ise hem "daimi işyeri kurmaktan kaçınma" hem de "ekonomik özden yoksun işlemlerin" tespitinde uygulanabilmektedir. İkinci ölçütün sağlanabilmesi için "Etkili Vergi Uyumsuzluğu Sonucu"[9] ve "Yetersiz Ekonomik Öz"[10] koşullarının mevcut olması gerekmektedir.

"Etkili Vergi Uyumsuzluğu Sonucu" koşulunun gerçekleşebilmesi için, yabancı ülkede uygulanan İngiltere'deki Kurumlar Vergisi benzeri verginin, İngiltere Kurumlar Vergisi oranından yüzde 80 veya daha fazla oranda düşük olması gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki İngiltere'de Kurumlar Vergisi 2015 yılında yüzde 21 iken şuan yüzde 19 oranında uygulanmaktadır (United Kingdom Government,2017).

"Yetersiz Ekonomik Öz" koşulunun gerçekleşebilmesi için ise, yapılan işlemin vergisel faydasının, diğer tüm ekonomik faydalardan fazla olması ve işlemin temel olarak vergisel çıkar amacıyla yapıldığını varsaymanın makul olması gerekmektedir (Self, 2015: 334).

Bu verginin uygulandığı durumlara gösterilen bir örnek daimi iş yeri kurmaktan kaçınma ile ilgilidir. Bu örneğe göre faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu İngiltere'de ifa eden bir şirketin sözleşmelerinin çoğu İrlanda'da sonuçlandırılmaktadır. Dahası, İrlanda'da elde edilen kazanç, bağlantılı bir vergi cenneti tüzel kişiliğe bir telif hakkı ödenerek aşındırılmaktadır ve bu işlemlerin de ekonomik özü noksandır. Burada Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) ödenen telif ücretini dikkate almayıp, gerçekte ödenmesi gerekenin ne kadar olduğunu belirleyebilmektedir.

3.3. Aktartılmış Kazanç Vergisinin Hesaplanması

Aktartılmış Kazanç Vergisi'nde vergiyi doğuran olaya ilişkin şartlar gerçekleştikten sonra, verginin hesaplanabilmesi ve tahakkuk ettirilmesi için "*aktarılan – kaçınılan*" kazancın ne kadar olduğunun hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplama OECD Transfer Fiyatlandırması ilkelerine göre yapılmaktadır. Ancak HMRC'nin[11] işlemi yeniden nitelendirme yetkisi de bulunmaktadır (Self, 2015: 334).

Buna göre; daimi iş yeri kurmaktan kaçınılması durumlarında kaydırılan karların hesaplanmasında temel kural, kaydırılan kazancın daimi işyerinden elde edilmesi makul ve olası kabul edilen kazanca eşit olmasıdır. Bu durumlarda HMRC, İngiltere'de bir iş yeri olduğunu varsayar ve OECD Transfer Fiyatlandırması ilkelerine göre karı hesaplar (Self, 2015: 335).

"Etkili Vergi Uyumsuzluğu Sonucu" koşulunun bazı "görünüşteki işlemler" nedeniyle mevcut olduğu durumlarda da HMRC işlemi yeniden nitelendirme ve ona göre vergilendirme yetkisine sahiptir. Ekonomik özden yoksun işlemlerin olması durumunda da sonuç benzerdir.

Belirtmek gerekir ki Aktartılmış Kazanç Vergisi'nin oranı yüzde 25'dir. Yukarıda da bahsedildiği üzere bu oran İngiliz Kurumlar Vergisi oranının üzerindedir. Bu nedenle

[9] "Effective Tax Mismatch Outcome"
[10] "Insufficient Economic Substance"
[11] Her Majesty's Revenue and Customs, or HMRC.

de vergi caydırıcı bir etkiye sahiptir (PwC, 2016). Şirketlerin uzun süren bir vergi uyuşmazlığına girmek ve bu caydırıcı ve yüksek oranlı vergiyi ödemek yerine yeniden yapılandırma yolunu tercih edebileceği düşünülmektedir (Self, 2015: 335).

3.4. Aktartılmış Kazanç Vergisinde Usule İlişkin Özellikli Noktalar

Aktartılmış Kazanç Vergisi uygulamasına ilişkin bazı özellikli noktalar bulunmaktadır. Bu noktaların en başında da Aktartılmış Kazanç Vergisi'ne ilişkin beyanname verilmesinin zorunlu olmaması gelmektedir. Ancak şirketin, verginin tahakkuk etmesinin makul ve olası olduğu durumlarda HMRC'ye bildirimde bulunması gerekmektedir. Bu bildirimde bulunma yükümlülüğünün çok geniş olduğu ve verginin doğmayacağı birçok durumda da HMRC'ye haber verileceği ileri sürülmektedir (Self, 2015: 335).

HMRC, Aktartılmış Kazanç Vergisi'ne ilişkin bir yükümlülüğün doğduğunu belirlediğinde, bir ihbarname gönderir. Bu ihbarname, HMRC'nin vergiyi hangi gerekçelere dayanarak hesapladığını ortaya koymaktadır. Aktartılmış Kazanç Vergisi mevzuatı, ihbarnamenin tebliğinden sonra on iki aylık bir inceleme süresi öngörmektedir (Self, 2015: 335).

Şirket, HMRC ile ayrıntılı müzakerelere başlamadan önce ödeme yapmalıdır. Şirket ile HMRC, on iki aylık süren inceleme döneminde, transfer fiyatlandırması ve "alternatif hüküm" varsayımlarını, vergi konusundaki uyuşmazlığı idari yollardan gidermek üzere çalışırlar. İnceleme dönemi boyunca vergi idaresi, ödenen Aktartılmış Kazanç Vergisi miktarının fazla veya eksik olduğu yönünde bir sonuca ulaşırsa ek bir ihbarname düzenleyebilir. Şirketler, on iki aylık inceleme süresinin sona ermesinden sonra, Aktartılmış Kazanç Vergisi'ne karşı itiraz etme hakkına sahiptir. Aktartılmış Kazanç Vergisi usulen sıkı bir denetim sürecine tabidir ve ilgili tüm kararlara bir üst yargı yolu da açıktır.

Aktartılmış Kazanç Vergisi'ne ilişkin bir diğer özellikli durum da normlar hiyerarşisinde karşımıza çıkmaktadır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) iç hukuka ilişkin kanuni düzenlemeler karşısında öncelikli konumdadır. Bu öncelikli konumun yanında ÇVÖA'nın genellikle gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili hükümler içerdiği durumlarda vergi yükümlüleri ÇVÖA'yı bir vergi planlama veya kaçınma aracı olarak kullanmakta ve gelir veya kurumlar vergisi yüklerini azaltabilmektedir. İşte bu tür durumda gelir ve kurumlar vergileri kanunları kapsamı dışında oluşturulan Aktarılmış Kazanç Vergisi gibi bir vergi, yükümlülerin vergi planlaması veya kaçınma çabalarının önüne geçebilir. Bu şekilde yükümlünün, verginin konu unsurunu planlama ve kaçınma çabaları ile daraltması sınırlandırılabilir.

3.5. Aktarılmış Kazanç Vergisine İlişkin Uygulama Örneği

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Aktarılmış Kazanç Vergisi, Google'ın "*double İrlanda-Hollanda sandviç*"i gibi yapıları hedef almaktadır (Avi-Yonah, 2016: 70).

HMRC'nin hazırlamış olduğu rehberin üçüncü örneğinde Aktarılmış Kazanç Vergisi şu şekilde kurgulanmaktadır (HMRC, 2015: 37):

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) menşeili çok uluslu bir grubun A şirketi İrlanda'da kurulmuş (tüzel kişilik kazanmış) bir bağlı şirketin (Şirket D) sahibidir. Lisanslanmak üzere gayrı maddi haklara sahip olan D Şirketi İrlanda kanunlarına göre vergi cenneti bir ülkede (Bermuda) yerleşik olarak kabul edilmektedir. D Şirketi, gayrı maddi hakları Hollanda'da C'ye lisanslamakta ve C'de İrlanda'da B Şirketi'ne lisans vermektedir. B Şirketi, İngiltere'de satış ve servis desteği sağlayan şirket E'ye sahiptir, tüm satış sözleşmeleri İrlanda'da B Şirketi tarafından sonuçlandırılmaktadır.

Bu yapıda, sadece E Şirketi'nin safi kazancı İngiltere'de vergilendirilmektedir ki bu kazanç da asgari düzeydedir (E şirketi gelirini telif hakkı ödemesi olarak B şirketine aktarmaktadır). B, C ve D şirketlerinin İngiltere'de bir daimi işyeri olmadığından dolayı İngiltere'de vergiye tabi değildirler. B Şirketi İrlanda'da vergiye tabidir, ancak kazancının çoğunu C Şirketi'ne telif hakkı olarak ödemektedir, C Şirketi'de kazancının çoğunu vergi cennetinde yerleşik olan D Şirketine aktarmaktadır. İrlanda ile Hollanda arasında imzalanan vergi anlaşması nedeniyle B Şirketi'nden C Şirketi'ne yapılan ödemelere stopaj da uygulanmamaktadır. C Şirketi'nden D Şirketi'ne yapılan ödemelere de stopaj uygulanmamaktadır çünkü Hollanda'da, başka bir ülkeye yapılan telif hakları ödemeleri vergilendirilmemektedir. ABD Kontrol Edilen Yabancı Kurum kuralları da geçerli değildir. Çünkü D Şirketi dışında, gruptaki tüm diğer şirketler, yok sayılmakta ve faaliyetleri D Şirketine atfedilmektedir (ABD kuralları uyarınca İrlanda'da yerleşik olarak kabul edildiği için).

AKV bu işlemler dizisini İngiltere'de vergiye tabi tutmaktadır çünkü B Şirketi işlerini İngiltere'de daimi bir işyeri kurmaktan kaçınmak amacıyla düzenlemiştir. Belirtilen şartlar sağlandığından 86. madde hükümleri uygulama alanı bulacaktır: [12]

[12] Finance Act 2015, Section 86:
"86Non-UK company avoiding a UK taxable presence
(1)This section applies in relation to a company ("the foreign company") for an accounting period if—
(a)the company is non-UK resident in that period,
(b)it carries on a trade during that period (or part of it),
(c)a person ("the avoided PE"), whether or not UK resident, is carrying on activity in the United Kingdom in that period in connection with supplies of services, goods or other property made by the foreign company in the course of that trade,
(d)section 87 (exception for companies with limited UK-related sales or expenses) does not operate to prevent this section applying in relation to the foreign company for the accounting period,
(e)it is reasonable to assume that any of the activity of the avoided PE or the foreign company (or both) is designed so as to ensure that the foreign company does not, as a result of the avoided PE's activity, carry on that trade in the United Kingdom for the purposes of corporation tax (whether or not it is also designed to secure any commercial or other objective),
(f)the mismatch condition (see subsection (2)) or the tax avoidance condition (see subsection (3)) is met or both those conditions are met,
(g)the avoided PE is not excepted by subsection (5), and
(h)the avoided PE and the foreign company are not both small or medium-sized enterprises for that period.
(2)"The mismatch condition" is that—

İngiltere'de yerleşik olmayan ve ticari bir faaliyette bulunan bir şirketin varlığı (Şirket B);

Daimi iş yeri kurmaktan kaçınma amacının varlığı: Şirket E'nin sabit iş yeri kurmaktan kaçınma amacına hizmet etmesi. Diğer bir ifade ile İngiltere'de, Şirket B tarafından mal veya hizmet tedariki ile bağlantılı olarak faaliyet gösteren bir İngiltere'de yerleşik şirketin varlığı (Şirket E, daimi iş yerinden kaçınılan);

B veya E Şirketinin faaliyetinin, B Şirketi'nin İngiltere'de Kurumlar Vergisi yükünü azaltmak için gerçekleştirildiğini varsaymanın makul kabul edilmesi;

B Şirketi tarafından İrlanda'da ödenen verginin, Şirket E'nin İngiltere'de kaçındığı verginin %80'inden az olması nedeniyle "vergi uyumsuzluğunun" varlığı;

Vergi yükünü azaltmanın gerçekleştirilen işlemlerin temel amaçlarından biri olması (ekonomik özden yoksunluk).

(a)in connection with the supplies of services, goods or other property mentioned in subsection (1)(c) (or in connection with those supplies and other supplies), arrangements are in place as a result of which provision is made or imposed as between the foreign company and another person ("A") by means of a transaction or series of transactions ("the material provision"),

(b)the participation condition is met in relation to the foreign company and A (see section 106),

(c)the material provision results in an effective tax mismatch outcome, for the accounting period, as between the foreign company and A (see sections 107 and 108),

(d)the effective tax mismatch outcome is not an excepted loan relationship outcome (see section 109),

(e)the insufficient economic substance condition is met (see section 110), and

(f)the foreign company and A are not both small or medium-sized enterprises for the accounting period.

(3)"The tax avoidance condition" is that, in connection with the supplies of services, goods or other property mentioned in subsection (1)(c) (or in connection with those supplies and other supplies), arrangements are in place the main purpose or one of the main purposes of which is to avoid or reduce a charge to corporation tax.

(4)In subsection (1)(e) the reference to activity of the avoided PE or the foreign company includes any limitation which has been imposed or agreed in respect of that activity.

(5)The avoided PE is "excepted" if—

(a)activity of the avoided PE is such that, as a result of section 1142 or 1144 of CTA 2010, the foreign company would not be treated as carrying on a trade in the United Kingdom in the accounting period through a permanent establishment in the United Kingdom by reason of that activity, and

(b)in a case where—

(i)section 1142(1) of that Act applies, but

(ii)the avoided PE is not regarded for the purposes of section 1142(1) of that Act as an agent of independent status by virtue of section 1145, 1146 or 1151 of that Act,

the foreign company and the avoided PE are not connected at any time in the accounting period.

(6)Where the foreign company is a member of a partnership—

(a)for the purposes of subsection (1)—

(i)a trade carried on by the partnership is to be regarded as a trade carried on by the foreign company, and

(ii)supplies made by the partnership in the course of that trade are to be regarded as supplies made by the foreign company in the course of that trade, and

(b)for the purposes of subsection (2)(a) provision made or imposed as between the partnership and another person is to be regarded as made between the foreign company and that person.

(7)In this section "arrangements" includes any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions (whether or not legally enforceable).

Bu durumların varlığının kabulü ve ispatı halinde; "aktarılan kazançlara" (B Şirketinin BK'ta daimi işyerine sahip olması durumunda vergilendirilmesi gereken kazançlarına) % 25 oranında bir Aktarılmış Kazanç Vergisi uygulanacaktır. Vergiye konu aktarılmış kazanç B Şirketi'nin elde ettiği kazancın % 30'u olarak (Birleşik Krallık dışında ödenen vergiler düşüldükten sonra) tespit edilmektedir.

4. Aktarılmış Kazanç Vergisinin İşlevselliği

Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin işlevselliği, kapsama alınan vergi konularını ve mükellefleri kavraması ve amaçlanan düzeyde vergi gelir sağlaması ile ilgili olmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; bu verginin yürürlüğe girmesi birçok tartışmayı beraberinde getirmiş; bazı görüşler bu verginin Uluslararası Hukuka aykırı olduğu, Google örneğinde olduğu gibi İrlanda'da elde edilen bu gelirlerin İngiltere ile hiçbir alakası olmadığı ve bu nedenle kavranması hedeflenen gelirleri vergilendirmeyi başaramayacağını iddia etmektedir (Worstall, 2016).

Öğretide bu özelliklerdeki bir verginin, dijital ekonomi ile birlikte iş yeri kavramının anlamsızlaşması ve OECD'nin 7. BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarım) eylem planının özellikle de "sanal iş yeri" açısından bir çözüm sunamaması nedeniyle, 7. BEPS eylem planındaki çözümleri destekleyici olarak uygulanması gerektiği vurgulanmaktadır (Akçaoğlu, 2018: 345).

Belirtilen eleştirilere rağmen Aktarılmış Kazanç Vergisi; yürürlüğe girdiği 2015 yılında 31 Milyon Sterlin; 2016 yılında ise 281 Milyon Sterlin gelir getirmeyi başarmıştır. Bu gelirin 138 Milyon Sterlini doğrudan AKV'nin getirdiği gelirdir; diğer kısmı ise AKV oranı nedeniyle Kurumlar Vergisinden daha yüksek oranda vergi ödemek istemeyen Şirketlerin işlemleri yeniden nitelendirmeleri veya transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerini HMRC'nin bir denetimi olmadan değiştirmesi sonucu sağlanan geliridir. Yine 2015-2016 döneminde 48; 2016-2017 döneminde ise 145 Şirket HMRC'ye Aktarılmış Kazanç Vergisi doğabileceği gerekçesi ile haber vermiştir. Bunların 16'sında HMRC vergiyi tahakkuk ettirmiştir (United Kingdom Government, 2018). Görüldüğü üzere bu; Verginin 5 yıllık; 1,3 Milyar Sterlinlik gelir hedefine oldukça yaklaşıldığını göstermektedir.

5. Sonuç

Vergilendirme iki taraflı bir işlemdir. Devletler kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomik amaçları gerçekleştirmek veya gelir dağılımında adaleti sağlamak üzere vergi gelirlerini artırma eğilimindedir. Bu artış karşısında ise kişiler vergi yüklerini azaltmaya yönelik tepkiler geliştirmektedir.

Devletlerin vergi politikaları oran, konu ve mükellefiyet temelinde şekillenirken, Kişilerin vergiye karşı tepkileri de planlama, kaçınma ve kaçırma temelinde şekillenmektedir.

Özellikle günümüzde gelişen ekonomik işlemler ve araçlar ile birlikte mükelleflerinin vergiye karşı tepkilerinin planlama ve kaçınma alanlarında çeşitlenmesi

devletlerin de vergi politikalarını oransal yöntemlerin dışına taşımaları sonucunu doğurmuştur. Kişilerin vergiye karşı tepkileri karşısında oran temelli politikaların yanında vergilendirmede geliştirilen konu ve mükellefiyet temelli politikalar, vergilemede etkinlik ve adaletin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Birinci Dünya Savaşı sonrasında Almanya'da filizlenmeye başlayan konu ve mükellefiyet temelli politikalar 21. Yüzyılın ikinci yarısında Amerika Birleşik Devleti'nde gündeme alınan transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye düzenlemeleri ile geliştirilmiştir. Bu noktada artık devletler vergilendirmede oran temelli politikaların yanında transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye veya kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi politika araçları ile konu ve mükellefiyet temelli politikalara da ağırlık vermektedirler. Günümüzde özellikle OECD tarafından geliştirilen BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarım) eylem planı bu noktaya yoğunlaşmaktadır. Aktarılmış Kazanç Vergisi'de bu tarihsel gelişimin bir uzantısı niteliğindedir.

İncelendiğinde; "Aktarılmış Kazanç Vergisi"nin daha çok Kurumlar Vergisinden kaçınmayı önleyici bir kurallar bütünü olduğu görülmektedir. Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin oranı Birleşik Krallık Kurumlar Vergisi oranından yüksek olduğundan, şirketler bu vergi yükünden sakınmak amacıyla BK'ta işyeri açmakta ve Kurumlar Vergisine tabi olmaktadır. Türkiye'de böyle bir düzenleme bulunmamakla birlikte; "Aktarılmış Kazanç Vergisi" üzerinden vergi dışı bırakılması engellenen vergi konularını da kapsayabilecek olan hüküm Türk Vergi Hukuku'nun genel vergiden kaçınmayı önleyici kuralı olan VUK m.3/B dir.

Ancak VUK m.3/B'deki temel sorun ilgili hükmün hiçbir nesnel ve öznel ölçüt içermemesidir. Hükümde geçen "Gerçek Mahiyet" ölçütünün ne olduğu ve nasıl tespit edileceği, hukuki durumların anlam ve içeriklerinin nasıl belirleneceğine ilişkin somut bir belirleme maddede yapılmamıştır. Madde dışında, nasıl bir uygulama yapılması gerektiğine ilişkin vergi idaresi de hiçbir resmi veya gayri resmi düzenleme yapmamış, bu konuda görüş sunmamıştır. 1980 yılındaki Kanun gerekçesi de sadece hükmün amacını belirtmekle yetinmiştir. Bu da ilgili ilkeyi hem suçların ve cezaların hem de verginin kanuniliği açısından oldukça sorunlu bir hale getirmektedir. Bu bağlamda incelendiğinde Aktarılmış Kazanç Vergisine ilişkin düzenlemelerin, kimlerin hangi durumda nasıl vergilendirileceğini daha açık bir şekilde belirlemesi nedeniyle kanunilik ilkesi açısından daha sorunsuz olduğu söylenebilir.

Türk Vergi Hukuku açısından bir diğer sorun ise, VUK m.3/B'nin bu kadar genel uygulama alanına sahip olmasının getirdiği uygulama zorluğudur. VUK m.3/B ile nerede vergiden kaçınıldığının veya nerede vergi planlaması yapıldığının tespiti çoğu zaman vergi denetim elemanlarının yeteneğine kalmaktadır. Oysaki Aktarılmış Kazanç Vergisi gibi düzenlemeler içerdikleri ölçütler ile vergi denetim elemanlarına yol gösterici niteliktedir ve dolayısıyla da vergiden kaçınmanın önlenmesinde VUK m.3/B gibi genel kaçınma önleyici kurallara nazaran daha etkilidirler.

Bir an Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYKK) müessesine benzediği düşünülebilir.[13]

[13] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarına İlişkin 7. maddesi şu şekildedir: (1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da

Ancak ilgili müessese daha çok verginin konu unsuru ile ilgili ölçütler ve sonuçlar içermekte iken Aktarılmış Kazanç Vergisi'nin hem mükellef hem de konu unsuru ile ilgili ölçütler ve sonuçlar içerdiğini söylemek mümkündür. Diğer bir ifade ile KEYKK ile kontrol edilen kurum ve iştirak kazançları üzerinden verginin konusunu genişletmektedir. AKV ise kontrol edilsin veya edilmesin, iştirak kazancı olarak elde edilsin veya edilmesin vergi yükünü azaltmak amacıyla aktarılan kazançlar ile ilgilidir. Girişte belirtiğimiz vergilendirmede tarife dışı yöntemler kapsamında bir sonuca varacak olursak, KEYKK kontrol edilen kurum ve iştirak kazançları üzerinden verginin konu unsurunu genişletirken, AKV verginin mükellefiyet ve konu unsularını genişleten bir araç olarak kabul edilebilir. Bu anlamda verginin konu ve mükellef unsularını VUK m.3/B gibi nesnel veya öznel bir ölçüt içermeyen bir araç ile genişletilmesi karşısında belirli ölçütleri içeren AKV gibi bir araç ile genişletilmesinin vergilemede kanunilik ilkesine de daha uygun olacağını tekrar belirtmekte fayda vardır.

Kanunilik ilkesine ilişkin sorunları bir tarafa bıraktığımızda dahi, Türkiye'de mevcut vergi yasalarının özellikle dijital alanda, iş yeri kurulmadan Türkiye'de elde edilen gelirleri kapsamaktan uzak olduğu ortadadır. Bu da büyük bir vergi kaybını ortaya çıkarmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle Aktarılmış Kazanç Vergisi'ni veya yukarıda bahsettiğimiz diğer "Google Vergileri"ni incelemek (hatta artık sonuçlarını ve etkinliğini değerlendirme ve buna göre bir yol belirleme şansı da vardır) veya tamamen özgün yeni bir vergi ortaya çıkarmak artık kanun koyucunun gündeminde olmalıdır.

---

birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

Kaynakça

Akçaoğlu, E. (2018). "BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi" Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, (Ed.): Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta, ss.327-348.

Avi-Yonah, R. S. (2016). "Three steps forward, one step back? Reflections on "google taxes" and the destination-based corporate tax", Nordic Tax Journal, vol. 2016, issue 2, ss.69 – 76.

Ballard, R. & Davison, P. (2002). "Form and Substance in Tax Law: United Kingdom", IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a, 2002, pp.569 – 593.

Batun, M. (2014). "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret", Vergi Dünyası, Sayı 393, ss.65-75.

Cerioni, L. (2015). "The New "Google Tax": The "Start of the End" for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?", European Taxation, Vol 55. https://www.researchgate.net/publication/281275243_%27The_New_Google_Tax_The_Beginning_of_the_End_for_Tax_Residence_as_a_Connecting_Factor_for_Tax_Jurisdiction%27, (14.04.2016).

Cuevas, A. & Cuevas, R. & Lassman, A. & Liberini, F. & Russo, A. (2017) "The Taxman calls. How does Facebook answer? Global Effects of Taxation on Online Advertising", NET Institute Working Paper No. 17-09. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3049361##, (14.04.2016).

Eden, S. (2010). "United Kingdom", A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, (Ed.) Brown K., Hollanda, Springer, ss.305 – 335.

Erdem, T. (2016). "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax), Vergi Sorunları, Sayı 330, ss.110-119.

Ernst & Young LLP. (2016). Budget Connect 2016 Highlights and Impacts of Indian Union Budget Equalisation Levy Fresh self - contained code on taxation of Digital Ecommerce transactions 2016. https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf/%24FILE/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf, (14.04.2016).

Freedman, J. (2007). "Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament", Law Quarterly Review, Vol. 123, ss.53 – 54.

HMRC. (2015). Diverted Profits Tax: Interim Guidance. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf, (04.04.2018).

Kara, M. C. & Öz, E. (2016). "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış" Vergi Dünyası, Yıl 36, Sayı 424, ss.30-37.

Organ, İ. & Çavdar, F. (2012) "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi, 2012/3(1), ss.63 – 84.

Picciotto, S. (2015). “The U.K.’s Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike?”; Tax Notes International, January 19 - 2015, ss.239-242.

PwC. (2016). “The transfer pricing senior manager, and David Waldron, tax director at PwC Channel Islands, ask: how likely is it that the UK’s new diverted profits tax will affect your Channel Islands business?”, Appeared in the Guernsey Press Accountancy Review, March 2016. https://www.pwc.com/jg/en/media-article/the-uks-new-diverted-profits-tax-article.html, (14.04.2016).

Self, H. (2015). “The UK’s New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law”, Intertax, Volume 43, Issue 4, ss.333-336.

United Kingdom Government. (2017). Corporation Tax Rates and Reliefs. https://www.gov.uk/corporation-tax-rates, (01.04.2018).

United Kingdom Government. (2018). Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics to 2016/17. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635330/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf, (05.04.2018).

UK Finance Act (2015). Section 86. http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/section/86/enacted, (04.04.2018).

Worstall, T. (2016). “The Abject Failure Of Osborne's Google Tax On Diverted Profits: Time To Abolish Corporate Tax”. https://www.forbes.com/sites/timworstall/2016/01/30/the-abject-failure-of-osbornes-google-tax-on-diverted-profits-time-to-abolish-corporate-tax/#3c2cb7f36ef2, (04.04.2018).

WT Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners, (1982). http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1981/1.html, (14.04.2016).

Zimmer, F. (2002). “Form and Substance in Tax Law: General Report”, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a, 2002, ss.19 – 67.

Mükellef Hakları Kavramının Vergi Yargısının İşlevleri, İlkeleri ve Bazı Özellikli Durumlar Bakımından Değerlendirilmesi

Evaluation of the Concept of Taxpayers Rights Regarding the Functions, Principles and Certain Qualities of Tax Jurisdiction

Engin HEPAKSAZ[1] **Orçun AVCI[2]**

Abstract

The fact that the way of judgments against all kinds of actions and transactions of the tax administration is open, brings both duties and rights of taxpayers into agenda. Tax jurisdiction represents a jurisdiction system within the rule of law because of providing the scrutiny of taxation procedures. Taxpayers have a number of general and special rights. These rights may arise during the process of taxation, tax investigation process, levy collection or tax trial. Therefore, taxpayers have the right to use the rights granted them when they apply for justice, as well as their rights in other processes. Determination of the rights granted the taxpayer in this way is important. In this paper, the status of taxpayer rights in the current tax system will be evaluated. Some suggestions will be offered regarding rights emerging during the process of taxation trial under the current system. In addition, the paper will examine and evaluate some specific cases that also concern the taxation process in terms of taxpayer rights.

Keywords: Taxpayer Rights, Tax Jurisdiction, Tax Judgment Principles.

JEL Classification Codes: K34, H20.

Özet

Vergi idaresinin idari eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması, mükelleflerin ödevlerinin yanısıra haklarını da gündeme getirmektedir. Vergi yargısı, vergilendirme işlemlerinin denetlenmesini sağladığından hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını temsil etmektedir. Mükellefler bir takım genel ve özel haklara sahip bulunmaktadırlar. Bu haklar, vergilendirme sürecinde ortaya çıkabileceği gibi, vergi inceleme sürecinde, cebri tahsilat sürecinde veya vergi yargılama sürecinde ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla mükellefler, diğer süreçlerde haklarını kullanabilecekleri gibi, yargı yoluna başvurduklarında da kendilerine tanınan hakları kullanma hakkına sahiptirler. Bu yolda mükelleflere tanınan hakların tespiti önem arz etmektedir. Bu sebeple çalışmada vergi yargılama sürecindeki mükellef haklarının mevcut sistem içindeki durumu değerlendirilecektir. Mevcut düzen içinde vergi yargılama sürecinde ortaya çıkan haklara ilişkin önerilerde bulunulacaktır. Diğer taraftan mükellef hakları bakımından vergi yargılama sürecini de ilgilendiren bazı özellikli durumlar incelenmeye ve değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Vergi Yargısı, Vergi Yargılama İlkeleri.

[1] Doç. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, engin.hepaksaz@ikc.edu.tr

[2] Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com

1.Giriş

Vergilendirme; cebri tahsil, vergi denetimi, idari ve yargısal başvuru süreçleri vergi mükellefleri açısından bir takım ödevlerin yanısıra kendilerine tanınan hakları da gündeme getirmektedir. Mükellef hakları; anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar gibi yasal düzenlemeler ile güvence altına alınmıştır. Burada devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken mükellefin sahip olduğu hakları da korumakla yükümlüdür. Çünkü idare kendi menfaatini korumakla birlikte mükellefin de hakkını gözetmelidir. Vergilendirme sürecine ilişkin ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar halinde idari ve yargısal çözüm yolları bulunmaktadır. Türk vergi yargısı açısından baktığımızda seçimlik hakkı olan mükellefler, istediklerini seçmekle özgürdürler. Hem idari hem de yargısal çözüm yolları için mükellefler açısından denge her zaman korunmaya çalışılmalıdır. Bu sebeple vergi yargısına hakim olan ilkeler çerçevesinde mükellef hakları gözetilmelidir. Vergi mükelleflerinin korunması ve vergi idaresine güven duymalarının sağlanabilmesi için mükellef haklarının ön planda tutulması olmazsa olmazlar arasındadır. Çalışmanın amacı, vergi yargılama sürecinde ortaya çıkan mükellef haklarının tespiti ve değerlendirilmesine yöneliktir. Bu çalışmada, öncelikle vergi yargılamasına ilişkin genel bakış ortaya konulacaktır. Daha sonra ise, vergi yargılama ilkeleri çerçevesince mükellef hakları ele alınacaktır.

2. Genel Hatlarıyla Vergi Yargısı

Hukuk düzenine aykırı olduğu iddia edilen fiil ve işlemlerin, gerçekten ortaya çıkıp çıkmadığı, hukuka aykırı fiil ve işlemlerin, failleri ile irtibatlandırılmaları ve hukuk düzenine aykırı fiil ve işlemlere uygulanacak müeyyidelerin cinsi ve ağırlıklarının belirlenmesi, "yargılanma" olarak tanımlanan bir hukuki faaliyetin yürütülmesini gerektirmektedir (Aksoy, 1994). Genel anlamda yargılama, objektif hukukun, hakimler (mahkemeler) tarafından belli bir olaya uygulanmasıdır. Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanısıra, düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem "yargısal çözüm yolları" olarak adlandırılmaktadır. Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin (uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık vb.) aksine yargısal çözümde davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur. Yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle, hukuk devleti ilkesi gereği, vergilendirme işlemlerinin yasaya uygunluğunu sağlayıp, sübjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktır (Doğan, 1998).

Vergi yargılama hukuku, hukuk sisteminin bir parçası olarak vergi ve benzeri yükümlülüklere ilişkin yargı yolunu inceleyen hukuk dalıdır. Bu açıdan vergi yargılama hukuku ve mali yargılama hukuku kavramları birbirinden ayırt edilmelidir. Mali yargılama hukuku, mali olayların hukuka uygunluğunu ele alır. Mali olaylar ise, genel olarak kamu gelirleri, kamu harcamaları ve devlet bütçesini konu edinir. Mali yargılama hukuku, vergi yargılama hukukundan daha geniş bir kavramdır (Bayraklı, 2011: 159-160).

Vergi yargısı, yalnızca kamu gelirlerine ilişkin uyuşmazlıkları konu edinmektedir. Vergi yargısının iki temel işlevi bulunmaktadır. Bunlar; yargısal denetim ve içtihat yaratma olarak karşımıza çıkmaktadır. Yargısal denetim, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda yargısal denetim vergi adaletinin sağlanması imkanını sunmaktadır. İçtihat fonksiyonu ise, hükümleri açıklığa kavuşturmak ve kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarını sağlamayı amaçlamaktadır (Kırbaş, 2015: 200-201).

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından sadece birisidir. Bu süreçte idare veya vergi mükellefleri yargı organının önünde bir dava açarak nihai ama adil bir karara varmayı hedefler. Vergi sorunlarının diğer çözüm yolları ile karşılaştırıldığında, yargısal çözüm, kapsam itibariyle daha geniş bir alanı içermektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri, objektif-düzenleyici işlemlerin yasallığının yargılanabilmesidir (Yüce, 2015: 59).

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bunlara mükelleflerin vergilendirme konusundaki idari düzenlemelerin kanunlara ya da hukukun genel ilkelerine aykırılığını ileri sürmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları da eklemek gerekmektedir. Yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetimi misyonu da vergi yargısına aittir. Vergi yargısı, kanuna aykırı düzenlemelere uymak ve bunları uygulamak zorunda olmadığı gibi, duruma göre de, bunları iptal etme yetkisine sahiptir (Karakoç, 2014: 798).

Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan bir tanesi ödevli durumunda olan mükellef diğeri ise, vergi idaresidir. Taraflardan vergi mükellefi idarenin işlemlerinden kaynaklanan sürtüşme veya çekişmelerin sonlandırılması için vergiyi koyan ülkenin mahkemelerine (vergi yargısı) başvurur. Vergi idaresinin yargı denetimine tabi olması hukuk devletinin zorunlu bir gereğidir. Bu denetim enstrümanının etkili bir şekilde kullanılabilmesi "tarafların haklarının korunması" ile mümkündür (Özkan, 2008).

Vergi yargısının amacı, maddi vergi hukuku tarafından tanınmış hakların korunması ya da teminidir. Bu sebeple de vergi yargısı, hem vergisel uyuşmazlıkları çözümleme görevini yerine getirir hem de vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak çıkar dengesini korumaya çalışmaktadır. Bu sebepledir ki vergi yargısı faaliyeti uzun vadede hukuk devleti olma ile kastedilen amacı gerçekleştirme yolunda önemli bir araçtır. Vergi yargısını dar ve geniş anlamda tanımlamak mümkündür. Dar anlamda vergi yargısı, dar anlamda vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde görev alan yargı kurumudur. Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay (Danıştay Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu) tarafından yürütülür. Geniş anlamda vergi yargısı ise, geniş anlamda vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde görev alan yargı kurumudur. Geniş anlamda vergi yargısı kapsamında, daha önce sayılan yargı yerlerine ilaveten İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın ilgili Daire ve Kurulları da görev almaktadır (Yüce, 2016: 34). Vergi yargısı ile, uyuşmazlıkların nihai çözümünde bağımsız mahkemelerin vereceği kararlar doğrultusunda yargı teminatı getirilerek, mali

yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamasında idarenin hukuka uygun hareket etmesi ve adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Tosuner & Arıkan, 2012: 5).

Anayasa'da idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı bazı istisnalar dışında yargı yolunun açık olmasına dair hüküm, idarenin yapmış olduğu işlemlerden dolayı hak gaspına uğradığını düşünenler için bir güvence niteliği kapsamındadır. Öyle ki idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına dahi karar verilebilir (Kumaş, 2018: 31).

3.Vergi Yargısının İşlevleri ve Vergi Yargısına Hakim Olan İlkeler

Vergi yargısı, idarenin belli alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından hukuk devleti sisteminde önemli işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır. Vergi yargısı idari yargının bir kolu olmasından dolayı idari yargıyla aynı işlevi üstlenmektedir. Vergi yargısının idarenin Anayasa'da temel hak ve ödevler arasında yer alan vergilemeye ilişkin tasarruflarının yine Anayasa'da hüküm altına alınan "verginin kanuniliği ilkesi"ne uygunluğunun yargı yoluyla denetlemesi hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesine bir ölçüde katkı sağlamaktadır. Vergi yargısının üstlenmiş olduğu ortak genel işlevler yanında vergi hukukunun kendine özgü yapısı sebebiyle vergi yargısının kendine has bazı özel işlevleri bulunmaktadır. Söz konusu işlevler ise (Yüce, 2015: 60-61):

- Çıkarlar dengesini korumak
- Uyuşmazlıkları sona erdirmek
- İçtihat yaratmak
- Hukuki güvenliği sağlamak
- Yargısal denetimi sağlamak
- Vergi adaletini sağlamak

Vergi yargısının işlevleri vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi ve içtihat oluşturulması bakımından önem arz etmektedir. Her yargılama faaliyetinin sonunda dava konusu uyuşmazlık bir şekilde sona ermektedir. Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlık, mükelleflik devam ettiği sürece birkaç kez tekrarlayabilir. Herşeyden öte, diğer yargı kollarında mahkeme karar verdikten sonra, tarafların birbiriyle ilişkisi çoğu kez sona erer. Oysa, vergi yargısında vergi idaresi ile mükellef arasındaki uyuşmazlık sona ermiş olsa bile, izleyen yıl içerisinde vergi idaresi mükellef ilişkisi devam edecektir. Bu sebeple vergi yargılaması ile uyuşmazlığın sona ermesi, husumetin ortadan kalkması ve ertesi yıl ilişkilerinin yerini normal şekilde devam etmesi sonucunu doğuracaktır. Bu yüzden, uyuşmazlığın barışçıl yöntemlerle sona erdirilmesi diğer yargı kollarında, belirli istisnaları dışında, karşılaşılmayan bir olgudur. Diğer husus ise, içtihat oluşturma konusudur. Bu konuda da vergi yargılamasında doğal olarak içtihatları Danıştay oluşturacaktır (Bayraklı, 2011: 189-190).

İçtihat oluşturma işlevi bütün yargısal faaliyetlerde sözkonusu ise de, vergi yargısında özellikle önem taşımaktadır. Çünkü, vergi düzenlemeleri ve uygulamaları, ekonomide ve teknolojide meydana gelen gelişmelere ayak uydurmak zorundadır. Bunun sadece vergi kanunları ile sağlanması mümkün değildir. Vergi kanunlarında her zaman bazı boşluklar olabileceği gibi, bazı kanun hükümleri de çeşitli anlamlara gelebilir. Dolayısıyla, vergi hukukunun kapsamını çizen mevzuatın yanısıra, içtihatlar da önemli bir fonksiyon icra etmektedir. Ancak, vergi mevzuatında yaşanan karmaşıklığın yol açtığı sorunlar sonucu dava sayısının artması ve buna karşılık vergi yargısı organlarına sayı ve kalite yönünden gerekli desteğin sağlanamaması içtihat yaratma işlevini olumsuz yönde etkilemektedir (Karakoç, 1999).

Türkiye'de idari yargıya ve dolayısıyla vergi yargısına hakim olan, mükellef haklarıyla doğrudan ilgili olan ilkeler; yazılılık, re'sen araştırma ilkesi, toplu yargılama usulü, kıyas yasağı, delil serbestisi ve ekonomik yaklaşım ilkesi şeklinde sayılabilir. İdari yargılama hukukunda kural olarak kabul edilen yazılılık ilkesi vergi yargısında da geçerlidir. Yazılılık ilkesi, idari yargı organlarının kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp karar vermelerini ifade eder (İdari Yargılama Usulü Kanunu, İYUK md. 1). Burada davanın hızlandırılarak uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede tamamlanması amaçlanmaktadır. Vergi yargısında yazılılık ilkesini yalnızca İYUK hükümlerine göre belirlemek noksan olacaktır. Çünkü İYUK'un 31. maddesinin yaptığı gönderme sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) hükümleri de uygulanmaktadır. Bu yüzden, VUK'un hükümleri de bu anlamda idari yargılama usulü kurallarıdır. O halde, yazılılık ilkesine dayanak olarak VUK'u da göstermek gerekmektedir. Vergi yargısında yazılılık esas olmak üzere, bazı hallerde sözlü yargılama usulünün de uygulanabileceği kabul edilmektedir (İYUK md. 17/1). Fakat, vergi mahkemesinde sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi, yani duruşma yapılabilmesi için, kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Duruşmada, dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülen sebep ve deliller geliştirilir, açıklanır ve tartışılır. Dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular duruşmada ileri sürülememektedir. Kamu düzenini ilgilendiren durumlar, bu kuralın dışındadır (Karakoç, 2014: 905-906).

Yargı aşamasında davayla ilgili materyallerin toplanmasında başlıca iki ilke mevcuttur. İlki "taraflarca hazırlama ilkesi", ikinci ise, "re'sen araştırma ilkesi"dir. Taraflarca hazırlama ilkesine göre, davanın dayanağı olaylar ve deliller davanın taraflarınca mahkemeye sunulurken, re'sen araştırma ilkesinde, mahkeme tarafların ileri sürdükleri iddia ve delillere bağlı olmaksızın dava hakkında kendiliğinden araştırma da yapabilmektedir. Vergi yargısında da hakim olan re'sen araştırma ilkesinin amacı, kamu yararı ve düzenini sağlamaktır. Re'sen araştırma ilkesi sayesinde hakim delilleri herhangi bir kısıtlama olmaksızın serbestçe değerlendirir ve takdir eder. Hakimin re'sen araştırma yetkisi davacılara da güvence sağlamaktadır. Çünkü hakim açılan bir davayı sadece tarafların sunduğu veya sunmaya çalıştığı belgelerle sağlıklı bir sonuca ulaştıramayabilir. Böyle durumlarda davacının elinde dava ile ilgili çok fazla belge zaten pek yoktur. Böyle olunca idari yargı mercileri, ilk inceleme aşamasından başlamak üzere karar verilmesine yardımcı olacak bilgi ve belgeleri taraflardan isteyebilecektir (Tosuner & Arıkan, 2012: 123-125). Toplu yargılama usulü ile de özellikle uzmanlık gerektiren alanlar bakımından adalet anlayışının tam olarak tesis edilmesi amaçlanır Türk idari yargı sisteminde tek hakimle bakılması gereken davalar haricinde toplu

yargılama usulü benimsenmiştir. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyeti yapmaktadır (Yüce, 2015: 68).

Türk Ceza Kanunu'na (TCK) göre, *"Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz"* (TCK md. 2/3). Kıyasa, kanundaki boşlukları doldurmak için başvurulmaktadır. Kanun koyucuya özgü bir faaliyette bulunulmaktadır. Kanunilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi ceza hukukunda ve vergi hukukunda kıyas yasağını da beraberinde getirmektedir. Diğer hukuk alanlarında temel prensip kıyas yasağının olmamasıdır. Nitekim, hukukun diriliği, yeniliği, güncelliği kıyasla sağlanmaktadır (Karakoç, 2014: 1027).

Vergi hukukunda, özel hukukta olduğunun tersine yargıcın hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır. Yargıç, vergi kanunlarını ruhu ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar veya yeni vergi muaflık ve istisnaları yaratamaz. Vergi kanunlarında görülen boşlukların veya eksik yasal düzenlemelerin yasama süresi içerisinde doldurulması ve tamamlanması gerekmektedir. Vergi hukukunda kıyas ancak kanunun açıkça öngördüğü durumlarda söz konusu olmaktadır. Danıştay'ın bu konuda kıyas yasağına çoğu kez titiz bir biçimde yaklaştığı görülmektedir. Örneğin, Danıştay 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde açık olarak belirtilmediği için likitgaz tüketimi üzerinden bu resmin alınmayacağına karar vermiştir (9. Daire K. 1971/2382). Bu tip örnekleri arttırmak da mümkündür. Ayrıca vergi yargısında kıyas yasağına başvurulması durumunda sadece kanunun objektif amacı değil, aynı zamanda kanun koyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır (Öncel vd., 2017: 31-32).

VUK'un 3. maddesinin "her türlü delille" ifadesi ile delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Yargısal süreç içerisinde, tarafların iddia ve savunmalarını, uyuşmazlığı aydınlatacağına inandıkları ve gerçeği ortaya koyucu niteliği olduğunu düşündükleri her türlü delile dayandırabildikleri özgürlük ortamına sahip olmaları gerekir. Bu özgürlük ortamını ise, delil serbestisi ilkesi sağlamaktadır. Ancak ilkeye bazı sınırlamalar getirilmiştir. İlkeye getirilen ilk sınırlama yemin delili açısından olmuştur. Yemin, kişiler üzerindeki psikolojik etkisi ve baskısı nedeni ile hukukumuzda deliller arasında yer almıştır. Delil serbestisi ilkesine getirilen diğer bir sınırlama tanık beyanları ile ilgilidir. Tanığın, vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabi ve açık olması beklenmektedir. Ancak, aranan bu açık ve tabi ilgiden ne anlaşılması gerektiği kanunun lafzında bulunmamaktadır. Tanık beyanları, vergi yargısında halihazırda takdiri delillerdendir. Dolayısıyla, bağlayıcı olmayan bir delil için bu denli sıkı koşullar öngörülmesi çok doğru görünmemektedir. Hakimin zaten beyanı takdir yetkisi vardır ve kanunlar, hakime uyuşmazlıkla ilgili görmediği tanık beyanını rahatlıkla göz ardı edebileceği donanımı sağlamıştır (Alkan Görkem, 2013: 383-384). Ayrıca, delil serbestisi ilkesi hem mükellefler hem de idare için geçerli bir ilkedir. Mükellefler, haklarında ek tarhiyat yapan idareye karşı, idarenin yapmış olduğu işlemlerin yanlış olduğunu, kendi kayıtlarının doğru olduğunu her türlü delille ispatlayabilmektedir.

VUK'un 3. maddesine göre, vergi kanunları lafızları ve ruhları ile hüküm ifade ederler. Medeni Kanun'un 1. maddesine uygun olan bu anlatım genel ilkelerin

doğrultusundadır. Eğer kanunun lafzı açık değilse yorum yoluyla gerçek anlamını ortaya çıkarmak gerekmektedir. Buna göre, lafzın açık olmadığı durumlarda, vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki amaç, hükümlerin kanun yapısı içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak yorumlanır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında ağırlık tanınması gereken başlıca yöntem konuluşundaki amacın gözönünde tutulmasıdır. Vergi kanunlarının konulmasındaki genel amaç, Anayasa'nın 73. maddesinde de belirtildiği üzere, kamu giderlerine gerekli katkıyı sağlamaktır. Bu katkının sağlanması devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik bir varlıktan zorunlu bir pay alması biçiminde ortaya çıkar. Vergi kanununun yorumlanmasında, devletin hangi ölçülere göre bu ekonomik olgudan pay almak istediği gözönünde tutulması gerekir. Yorumu yönlendiren "ekonomik yaklaşım ilkesi" bu esastan kaynaklanmakta, amaca göre yorum yapılması sürecinde ağırlığını korumaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının kullandığı kavramlar iktisadi içeriklerine göre anlamlandırılacaktır. Bir diğer değişle, yorumda "içerik biçime ağır basacaktır" (Kaneti, 1992).

Vergi hukukunun özelliğinden kaynaklanan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda yorumun, yani vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasının tespitidir. Başka bir deyişle, ekonomik yaklaşım ilkesi daha çok yorum ile ilgili bir ilkedir. Fakat, yoruma ilişkin bir ilke olmasına rağmen, vergiyi doğuran olayın kavranması aşamasında, delil ve ispat konusunda da etkisini göstermektedir. Bu yüzden de, ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi yargısında re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ile ilişkilerine işaret edilmektedir. Gerçekten, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması, bir yandan re'sen araştırma ilkesine, bir yandan delil serbestisi ilkesine, diğer yandan da bu ilkelerin doğal bir sonucu olan delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesine kaynaklık etmektedir (Karakoç, 2014: 918).

4. Yargılama Sürecinde Mükellef Hakları ve Bazı Özellikli Durumlar Bakımından Değerlendirilmesi

Günümüzde, vergileme işleminde başarı sağlanmasında, ödeve ilişkin hususların yanısıra, mükelleflerle işbirliğine gidilmesi, onların vergiye gönüllü uyumlarının arttırılması bakımından mükellef haklarının gözetilmesi de ön plana çıkmış durumdadır. Bu durum, vergisel işlemlerin "mükellefe rağmen" değil, "mükellefle birlikte" yürütülmesini ifade etmektedir. Bu sebeple, mükellef haklarının ön plana çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemine mükellef açısından bakılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin gerçekleştirilmesidir (Gerçek, 2006: 123).

Genel hukuk düzeninde bireyin genel haklarının vergi hukukundaki görünümü "vergi mükellefinin hakları" şeklinde ortaya çıkmaktadır. Mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu (mükelleflerin bilgi alma hakkı gibi) ya da olumsuz talepte bulunma (özel hayatın gizliliği gibi) yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır (Erol & Uyanık, 2014: 93).

Vergi mükelleflerinin devlet karşısındaki hakları en az yükümlülükleri kadar önemlidir. Bu bağlamda, mükellef haklarının tesisi ve korunması açısından vurgulanması gereken noktalardan biri de vergi kanunlarının ne şekilde ele alındığı ve uygulandığıdır. Özellikle insan hakları ve demokrasi kavramlarının daha da değer kazandığı günümüzde mükellef hakları da genel hakların vergi hukukundaki bir projeksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla mükellef hakları birey hakkı-insan hakkı-mükellef hakkı ortak paydasını ifade etmektedir. Mükellef haklarının belirlenmesi ve korunmasında vergi kanunlarının yanı sıra anayasa, uluslararası hukuk ve Avrupa Birliği Hukuku gibi yasal düzenlemeler de söz konusudur (Egeli & Dağ, 2012: 132).

Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanan vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak belirli standartlar çerçevesinde korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, yasama organı mükelleflere kanunlarla ya da diğer hukuki araçlarla çeşitli haklar sağlamaktadır. Yürütmenin bir unsuru olan vergi idareleri bu kanunları yorumlayarak vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapmaktadırlar. Ancak bu aşamadan sonra yürütmenin yaptığı yorumlardan hoşnut olmayan vergi mükellefleri, söz konusu yorumlardan kaynaklanan tasarrufları uyuşmazlık olarak yargı organlarının önüne getirebilmektedirler. Mükelleflere tanınan bu hak, yürütmenin faaliyetlerinin yargı organı eliyle kontrol edilmesini sağlamaktadır (Özpehriz, 2006: 110).

Vergi yargılama sürecinde ortaya çıkan mükellef hakları, esas itibariyle yargılamaya ilişkin temel ve genel prensiplere dayanmaktadır. Bu haklar; başvuru hakkı ve dava hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, avukat ve/veya temsilci bulundurma hakkı, adil yargılanma hakkı, gizlilik talep etme hakkı, susma hakkı, delil serbestisinden yararlanma hakkı, yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkıdır.

Hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı ilkeler, vergisel açıdan bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvuru hakkı ve yargısal denetimle anlam kazanmaktadır. Örneğin, kanuna aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir mükellefin yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olması gerekmektedir. Anayasa'nın 36. maddesi ile 40. maddesi hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı ile ilgilidir. Kendisi hakkında Anayasa ve kanunlara aykırı bir işlem yapılan mükellefin bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Kanun koyucu vergilendirme alanında Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabileceğini düşünerek de bu uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağını belirtmiştir (Öncel vd., 2017: 52-53).

Anayasa'nın 125. maddesi gereği, "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*". Ayrıca VUK'un 377. maddesinde, "*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler*" hükmü bulunmaktadır. Buradan mükelleflerin başvuru ve dava haklarının varolduğunu görmekteyiz.

Özellikli bir durum olarak vergi mevzuatımızda yer verilmiş olan "mücbir sebep" halinin mükellef hakları bakımından irdelenmesi gerekmektedir. VUK'un 13. maddesi ile hükme bağlanmış olan "mücbir sebepler", vergi ödevleri bakımından mükelleflere özellikle cezalar açısından korunma hakkı tanıyan bir müessesedir. Bu yönüyle bu kurumdan yararlanılması bir mükellef hakkı konumundadır (Erol, 2012: 200). Mücbir sebep müessesesi açısından tartışılması gereken bir husus, vergi ödevlerinin yanısıra mükellefin bazı haklarını da içerip içermemesi gereği konusundadır. Bu konuda müessesenin sadece mükelleflerin vergi ödevlerine ilişkin olduğunu savunan görüşler ve yargı kararlarının[3] yanısıra, mücbir sebep halinin sadece mükellefin ödevi ile sınırlı olmayacağını savunan görüş ve yargı kararlarına da[4] rastlanılmaktadır (Erol, 2012: 205).

VUK'un 13. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında "vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak" durumların gerçekleşmesiyle mücbir sebep koşullarında cezalı duruma düşmekten kurtulunmakla birlikte, üçüncü fıkrada "kişinin iradesi dışında gerçekleşen mecburi gaygubetler" ile maddenin sonunda yer verilen "gibi hallerdir" ibareleri mücbir sebep hallerinin sadece mükellef ödevlerine değil, aynı zamanda mükellef haklarına yönelik olarak da kullanılabileceğine işaret etttiği yönüyle tartışılmaktadır. Bu noktada mücbir sebep hali meydana geldiğinde mükellef hakkı durumundaki dava açma, uzlaşma, pişmanlık gibi müesseselere yönelik sürelerin de mücbir sebep ortadan kalkana kadar durması gerektiği ve mükelleflerin bu haktan yararlanarak cezalı duruma düşmemeleri gerektiği savunulmaktadır (Erol, 2012: 206).

Mücbir sebeple ilgili olarak özellik arz eden bir diğer durum vergi incelemesi sürecinde vergi inceleme elemanları tarafından teslim alınan defter ve belgelerin iadesi ile ilgilidir. Tutanağa bağlanarak alınan defter ve belgeler ile kuralsız olarak tutanağa bağlanmadan alınan defter ve belgelerin mükellefe iade edilmediği durumlarda, mükelleflerin ödevlerini yerine getirememeleri durumu söz konusu olabileceğinden, bu durumda dördüncü fıkrada belirtilen mücbir sebep halinden bir hak olarak yararlanılabilmesi gündeme gelmektedir. İlgili yargı kararında da belirtildiği üzere[5] böyle bir durumda inceleme elemanının ve onun bağlı olduğu idarenin hukuki sorumluluğundan bahsedilebilecektir (Erol, 2012: 211).

Adil yargılanmanın önemli bir yansıması olan mahkemelerin bağımsızlığının sağlanmış olması şarttır. Yargı bağımsızlığından amaç, hakimlerin, hukukun çizdiği sınırlara bağlı kalmak şartıyla, her türlü etki ve baskıdan uzak bir biçimde, hür ve serbest iradeleriyle uyuşmazlıkları çözümleyip karara bağlamalarına imkan veren bir ortamın yaratılmasıdır. Hakimlerin bağımsızlığını sağlamaya yarayan araçların ilki ve en önemlisi, hakimlik teminatıdır. Hakimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre, görev ifa ederler (Anayasa md. 140/II). Hakimlerin bağımsızlığıyla yakından ilişkili bir kurum da, hakimlerin tarafsızlığıdır (Gerçek vd., 2015: 98).

[3] Örneğin, Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2008, 2007/906 E., 2008/2530 K., Danıştay 7. Dairesi, 09.11.1985 tarih ve 1984/4171 E., ve 1985/2695 K. Sayılı Kararı.

[4] Örneğin, Danıştay 7. Dairesi, 17.11.1993 tarih ve 1992/34 E., 1993/4809 K. Sayılı Kararı.

[5] Danıştay 9. Dairesi, 03.04.2002 tarih ve 2001 /1632 E. ve 2002 /1179 K. Sayılı Kararı.

Vergilendirme sürecinde mükellefler vergisel işlemlerini kendileri yerine getirebilecekleri gibi, avukat, mali müşavir ile vergi idaresi tarafından yetkisi kabul edilen kişileri temsilci atayabilme imkanına sahiptirler. Vergi yargılaması sürecinde de mükellefler savunma ve taleplerini kendileri ileri sürebilecekleri gibi kendilerini avukatla temsil ettirebilirler. Ancak vergi yargılamasında bir dava açabilmek veya açılmış bir davayı takip edebilmek için avukat tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Fakat vergi mevzuatının uzmanlık gerektirmesinden ve sürekli revize edilmesinden ötürü mükellefler, hak kaybına uğramamak veya daha büyük zararla karşılaşmamak için kendisini avukatla temsil ettirmeyi tercih edebilir. Bu da mükellefler açısından önemli bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır ve burada mükelleflerin korunduğu göze çarpmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)'nin 6. maddesinde ve Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınmış temel haklardan birisidir. Bir tanımı olmayan fakat İHAS'ın 6. maddesinde belirtilen hallerin gerçekleşmesini amaçlayan adil yargılanma hakkı ile ilgili düzenleme üç fıkradan oluşmuş, birinci fıkrada genel hükümlere, ikinci fıkrada masumiyet karinesine ve üçüncü fıkrada sanığın sahip olduğu haklara yer verilmiştir. Aslında terim olarak çok geniş olan adil yargılanma hakkının yorumunda çıkabilecek problemler sebebi ile bazı hakların ayrıca belirtilmesi ihtiyacı duyulmuştur. İkinci ve üçüncü fıkra bu amaca hizmet etmektedir. Maddede getirilen minimum ifadesi sebebi ile bu hakların sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır. Özellikle mahkeme kararları adil yargılanma hakkının sınırlarının çizilmesinde önemli rol oynamaktadır (Üzeltürk, 2002).

Adil yargılanma hakkı bireye yargılanma sırasında bir dizi usule ilişkin güvenceler sağlarken, devlete yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil yapılması sorumluluğunu yüklemektedir. Adil yargılanma hakkı açısından konu, "yargılamanın sonucunun adilliği değil, adil bir karar verilebilmesi için gerekli olan usullerin ve koşulların yerine getirilip getirilmediği"dir. Esasen sonuç değil, sonuca gidilen yol problem edilmektedir. İHAS'ın kabul ettiği adil yargılanma hakkının medeni hak ve yükümlülüklerin ve suç isnatlarının karara bağlanmasıyla sınırlanmasından ötürü, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergi uyuşmazlıklarını bu kapsamda değerlendirmemiştir (Gerçek vd., 2015: 97).

Bir diğer hak gizlilik talep etme hakkıdır. Genel olarak vergisel işlemlerde idarelerin mükelleflerle ilgili bilgileri gizli tutması ve bu bilgilerin sadece anayasada ve ilgili kanunlarda belirtilen hükümler gereğince paylaşılabileceği durumlar mali mevzuatımızda yer almış bulunmaktadır. Bu durumda idari işlemlerde mükelleflerin hem özel hayatı hem de mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgilerin gizliliği idare açısından hassas bir yükümlülük iken, diğer taraftan gizli tutulması gereken belgelerin çeşitli sebeplerle talep halinde mükellefin kendisine verilmesi de mükellef hakları açısından önem arz eden bir durumdur (Özdemir, 2002: 84).

Bazı özel durumlarda vergilendirme işlemlerine ilişkin bilgi toplama ve inceleme süreçlerinde özel hayatın gizliliği konusu gündeme gelebilmektedir. Bu konuda VUK'da yer verilmiş olan "aramalı inceleme" müessesesinden bahsedilebilir. Aramalı vergi incelemesi Anayasa'da yer bulan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti gibi temel haklara yasal düzenlemelerle müdahale edilebilmesini

mümkün kılması ve diğer vergi denetim süreçlerinden farklılık arz etmesi sebebiyle, olağanüstü bir inceleme yöntemi olarak kabul edilebilir (Hepaksaz vd., 2011: 149).

Aramalı vergi incelemesinin yapılabilmesi için vergi inceleme elemanlarının gerekçeli bir yazı ile yaptıkları talebin ardından sulh yargıcından istenilen yerlerde arama yapılmasına izin vermesi gerekir. Bu izin bir anlamda özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti gibi temel haklara keyfi olarak müdahale edilememesinin sağlanması açısından önemli güvence oluşturmaktadır. Bu durumun konumuz açısından önemi özellikle ihbara dayanan arama taleplerinde ortaya çıkmaktadır. İhbarda belirtilen hususların varolmadığının anlaşılması durumunda, mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları maddi ya da manevi zararlarının tazmini, onlara dava açma gibi bir mükellef hakkını ortaya çıkarmaktadır ki, gerek asılsız ihbarda bulunanların bilgilerini idareden öğrenebilme ve gerekse de bunun sonucunda dava açabilme hakları hukuk devletinin temel gerekleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Hepaksaz vd., 2011: 154).

Vergi yargılaması süreci açısından yargılamanın gizliliği davanın seyriyle ilgili ancak tarafların bilgi edinebilecekleri ve bazı belgeleri ancak kişilerin görebildiği yargılama şeklini ifade etmektedir. Anayasa'nın 141. maddesi gereği mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Gizlilik konusu yalnızca duruşmaları değil, mahkeme dosyasında mevcut belgelere dosyanın tarafı olmayan kişilerce ulaşımın engellenmesini, kanunlarda belirtilen durumlar haricinde başka kişi ve kurumlara bilgi verilmesinin önüne geçilecektir. Böylelikle mükelleflerin hakları da korunma altına alınmış olacaktır.

Susma hakkı, bir suç dayatması altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucudur. Bu sebeple, susma hakkı bir savunma aracıdır. Bu hak, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkının bulunduğunu ifade eder. Susma hakkının, iki yönü vardır. Birincisi, kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade veya belge vermeme hakkını içerir. İkincisi, sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olmamasına ilişkindir. Diğer bir ifadeyle susma hakkı; kişinin, kendi aleyhine delil vermeme suretiyle, kendi mahkumiyetinin hazırlanmasına iştirak etmemesi anlamına gelir. Ceza davalarında, yetkili makamlar kişiye yönelik iddialarını, sanığa yönelik zora dayalı olan yöntemlerle elde ettikleri kanıtlara başvurmadan ispat etmek zorundadır. Bu durumda, susma hakkının, kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir uzantısı olarak "ispat hukuku ile yakından ilgili" olduğunu belirlemek gerekir. Kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde "zorlayıcı" yöntemlere başvurulması, susma hakkının ihlalini doğurur. Vergi hukukunda susma hakkının olup olmadığı, yani vergi mükellefinin kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkının bulunup bulunmadığı sorusunun yanıtı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturacaktır (Yaltı, 2005).

Daha önce vergi yargısı ilkelerinde de bahsi geçen delil serbestisinden yararlanma hakkı, VUK'da gerçek mahiyetin ekonomik niteliğin yemin hariç her türlü delille ispatlanacağını öngörmek suretiyle delil serbestisini kural olarak hükme bağlamış bulunmaktadır. Fakat, bu kurala yemin konusunda bir istisna getirilmektedir (VUK md. 3/B/2). Tanık beyanları ile ilgili olarak getirilen bir kısıtlama ise, vergiyi

doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık ifadesinin kullanılamayacağı yolundadır. Vergi hukukunda kullanılacak delillerin bir kısmı mükellef üzerinde oluşur. Örneğin, mükelleflerce yapılan çeşitli bildirimler, verilen beyannameler, mükellefe ait defter, kayıt ve belgeler, arama sırasında ele geçirilen özel notlar, mektuplar bu kategorideki deliller arasında yer almaktadır. Mükellefin yaptığı özel sözleşmelerin VUK'un 8. maddesi karşısında yükümlü lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçen, başkası tarafından ibraz edilen böyle bir metin mükelleflerin karşılıklı denetimleri bakımından yararlı olabileceği gibi mükellef aleyhine bir delil de olabilmektedir (Öncel vd., 2017: 207-208). Ancak, esasen burada mükellef düşünülmüştür ve onun korunması amaçlanmıştır.

Yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı bakımından, idari işlemin uygulanması durumunda "*telafisi güç veya imkansız bir zararın doğması ihtimalinin olması*" ve davaya konu idari işlemin "*açıkça hukuka aykırı*" olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Doğması olası zarar maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir. Mahkeme, idari işlemin uygulanması halinde doğabilecek bu zararları bizzat takdir edip karar verecektir. Örneğin, haciz kararının uygulanması sırasında, yükümlünün mahalleye karşı onurunun kırılması manevi zarar olabileceği gibi, satılan ev eşyalarını aynı paraya satın alma şansının bulunmaması da maddi zararı ifade etmektedir. İşlemin hukuka aykırılığının açık olması, davaya bakan yargıçların, "mesleki bilgi ve deneyimlerine dayanarak, herhangi bir özel araştırma ve incelemeye gerek duymaksızın, ilk bakışta görebilecekleri sakatlıklar" olarak karşımıza çıkmaktadır. Yürütmenin durdurulmasını, çoğu zaman davacı olan mükellefin istemesi gerekir. Her ne kadar, vergi yargısında re'sen araştırma ilkesi geçerli ise de, taraflardan istek olmadan mahkemenin birinin aleyhine karar vermesi "tarafsızlık ilkesi"ni zedeler. Çünkü yürütmenin durması, mükellef lehine ve idare aleyhine bir sonuç doğuracaktır. Üstelik hukuka uygunluk karinesinden yararlanan bir idari işlem için, davacının herhangi bir istemi olmadan karar verilememesi gerekmektedir. İlaveten, idari işlemlerde davanın açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmaması bir ilke olduğundan, mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararının verilmemesi gerekir (Bayraklı, 2011: 272-273). Görüldüğü üzere, burada da esasen mükellefin korunması amaçlanmıştır.

Yürütmenin durdurulması müessesesi, idarenin yaptığı eylem ve işlemlerinde yasal idare karinesi çerçevesinde hareket etmesi gerekliliği ön koşuluna karşılık, aksi bir durumda idari işlemden etkilenen tarafın zarar görmesini engellemek adına hukuk düzeninde yer verilmiş, idare hukukuna özgü bir müessesedir. Unutulmamalıdır ki, vergisel işlemlerde idare etken, vergi mükellefi edilgen durumdadır. Başka bir deyişle, vergilemeye ilişkin idare tarafından yapılan idari işlemlerden etkilenen taraf mükelleftir. İşte vergi uyuşmazlıklarında idari işlemden etkilenen taraf olarak mükellefin zarar görmesini engellemek maksadıyla vergi yargısında da uygulama alanı bulan yürütmenin durdurulması müessesesi, yargı süreci tamamlanana kadar idari işlemin neticelerinin doğmasını engelleyen bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır (Organ & Coşkun Karadağ, 2012: 67-68).

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı ise Anayasa'nın 148. maddesi gereğince, *"Herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden,*

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır" şeklinde yer almaktadır. İdari makamların işlem ve kararlarına karşı önce yargı yolu tüketilmek zorundadır. Fakat, bu tüketim sonrasında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilecektir. Aksi taktirde, yargı yetkisinde karmaşa yaşanacaktır. Ülkemizde bireysel başvuru yolunun kabul edilmesi, temel hak ve özgürlüklerin korunması ve güçlendirilmesi adına önemli bir gelişmedir.

5. Sonuç

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan yargı aşaması için de bu süreçte hakim olan ilkeler kapsamınca birtakım hakım haklar söz konusu olmaktadır. Çünkü mükelleflerin yükümlülüklerinin yanı sıra haklarının da gözetilmesi büyük önem arz etmektedir. Mükellef haklarından kasıt ise, vergilendirme ilişkisi sebebiyle devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar olarak ifade edilebilmektedir. Mükellefler açısından; başvuru hakkı ve dava hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, avukat ve/veya temsilci bulundurma hakkı, adil yargılanma hakkı, gizlilik talep etme hakkı, susma hakkı, delil serbestisinden yararlanma hakkı, yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı gibi önemli haklar bulunmaktadır. Bu hakların her biri ayrı ayrı mükellefleri korumayı amaç edinerek, mükelleflerin bu konuda yalnız olmadığının altı çizilmektedir. Diğer taraftan vergilendirme, vergi inceleme, cebri tahsil ve vergi yargılama sürecinde mükellef haklarını ilgilendiren bazı özellikli müesseselerin (mücbir sebep, aramalı vergi incelemesi) mükelleflerin ödevlerinin yanı sıra mükelleflerin haklarıyla da yakın ilişkisi bulunmakta olup, hukuk devletinin bir gereği olarak bu hakların korunması büyük önem arz etmektedir.

Yargılama sürecindeki mükellef hakları da anayasalar ve çeşitli kanunlarla mükellefi güvence altına almayı amaçlamıştır. Söz konusu hakların ihlal edilmesi çağdaş vergi anlayışına uygun değildir ve idare ile vergi mükellefleri arasında yasal sorunlara yol açmaktadır. Bu hakların doğrudan korunmasını kolaylaştırmak için Vergi Usul Kanunu'na ayrı bir bölüm eklemeyi öneriyoruz. Böylelikle Vergi Usul Kanunu'nda vergi mükelleflerinin yükümlülüklerinin yanı sıra haklarının da net olarak ortaya konulması mümkün hale gelecektir.

Önerilerin gerçekleştirilmesi ile birlikte her şeyden önce mükellefler yargılama süreci ya da vergilemenin herhangi bir aşamasındaki haklarını çok daha derli toplu bir şekilde görebilecektir. Bu durum ayrıca mükellef haklarının çok daha kapsamlı bir mekanizmayla hukuka uygun bir zeminde yürütülmesini de beraberinde getirecektir. Böylelikle idare ile mükellef arasında yaşanabilecek sorunlar ciddi bir derecede minimize edilebilecektir. Çağdaş ülkelerdeki vergi idarelerinin mükellef haklarını sistematik bir şekilde açıkladığı ve kategorize ettiği göze çarpmaktadır.

Kaynakça

Aksoy, A. (1994). "Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 74, Eylül-Ekim, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-vergi-sistemi-icinde-vergi-yargisinin-yeri-ve-islevi/3719, (08.06.2018).

Alkan Görkem, N. (2013). "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", *Ankara Barosu Dergisi,* Sayı. 2013/1, ss. 381-386.

Bayraklı, H. H. (2011). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,* Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık.

Doğan, B. (1998). "Vergi Yargısı", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 112, Ocak, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargisi/3063, (08.06.2018).

Egeli, H. & Dağ, M. (2012). "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi,* Sayı. 163, Temmuz-Aralık, ss. 130-146.

Erol, A. (2012). "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *TBB Dergisi,* Sayı. 103, ss.199-222.

Erol, A. & Uyanık, R. Y. (2014). "Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, ss. 91-112.

Gerçek, A. (2006). "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 209, Şubat, ss. 121-149.

Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F. & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Hepaksaz, E., Çevikcan F. & Öz, E. (2011), "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası,* Sayı. 354, Şubat, ss. 149-157.

Kaneti, S. (1992). "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 131, Temmuz, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1041, (16.06.2018).

Karakoç, Y. (1999). "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 129, Nisan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2098, (13.06.2018).

Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları.

Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar,* Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi.

Kumaş, A. (2018). "Vergi Yargısında Tek Dilekçe Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı. 357, Haziran, ss. 31-43.

Organ, İ. & Coşkun Karadağ, N. (2012). "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-I", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt. 21, Sayı. 3, ss. 55-70.

Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku,* Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

Özdemir M. (2002). "Vergi Mahremiyeti, Sınırları ve İhlali", *Vergi Raporu Dergisi,* Sayı. 59, Haziran-Temmuz, ss. 85-106.

Özkan, Ö. (2008). "Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargısı Üzerine Değerlendirmeler", *E-Yaklaşım Dergisi,* Sayı. 59, Haziran, http://uye.yaklasim.com/Magazine Content.aspx?ID=8855, (10.06.2018).

Özpehriz, N. (2006). "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 284, Şubat, ss. 109-113.

Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı,* İzmir, Kanyılmaz Matbaacılık.

Üzeltürk, H. (2002). "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 250, Haziran, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2986, (17.06.2018).

Yaltı, B. (2005). "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (A) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı. 285, Mayıs, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3576, (17.06.2018).

Yüce, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku,* Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yüce, M. (2016). *Mali Yargılama Hukuku,* Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme

In the Context of Taxpayer's Right in Tax Auditing the Prohibition of Discrimination: A Review of The Constitutional Court Judgment

Betül HAYRULLAHOĞLU[1] **Onur GÖK[2]**

Abstract

The prohibition of discrimination is under constitutional protection in the Turkish legal system. The right of non-discrimination also guaranteed by the European Convention on Human Rights. In this sense, individuals which are in similar situations, should not been treated differently unless there is a reasonable justification in taxation proceedings as in all areas.

In this study, in tax auditing the contrary action of the tax administration against to the prohibition of discrimination, which is under constitutional protection, is examined within the framework of the decision of the Constitutional Court and the reasons for the violation are being tried to be explained.

Keywords: Taxpayer Rights, Tax Auditing, Prohibition of Discrimination, Property Right, Individual Application.

JEL Classification Codes: H26, K34, K38, M42

Özet

Türk hukuk sisteminde ayrımcılık yasağı anayasal koruma altındadır. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile de ayrımcılığa maruz kalmama hakkı güvence altına alınmıştır. Bu anlamda her alanda olduğu gibi vergilendirme işlemlerinde de benzer durumda olan bireylere makul bir gerekçe olmadıkça farklı muamelede bulunulmaması gerekmektedir.

Çalışmada idarenin vergi denetiminde anayasal koruma altında bulunan ayrımcılık yasağına aykırı bulunan uygulaması Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin ilke kararı çerçevesinde incelenmekte ve ihlalin gerekçeleri açıklanmaya çalışılmaktadır.

Anahtar kelimeler: Mükellef Hakları, Vergi İncelemesi, Ayrımcılık Yasağı, Mülkiyet Hakkı, Bireysel Başvuru.

[1] Araş. Gör. Dr., T.C. Uşak Üniversitesi, Maliye Bölümü, betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr
[2] Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, onur.gok@vdk.gov.tr

1. Giriş

Anayasal devlet, anayasanın bireylerin dokunulmaz alanlarını korumak üzere siyasal yönetim üzerinde etkili bir kısıtlayıcı olarak işlev gördüğü devlettir" (Erdoğan, 2010: 18-19). Bu anlamıyla anayasal devlet, hükümetlerin sahip oldukları güç ve yetkilerini anayasal sınırlar dâhilinde kullanmalarını ve bu güç ve yetkilerin yargısal denetime tabi olmalarını gerektirmektedir (Aktan, 1998: 16). Anayasa'nın 125'inci maddesi gereğince idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmekle birlikte, 148'inci maddesinde yapılan düzenleme ile birlikte artık kamu gücünün hak ihlallerine ilişkin iddialar bireysel başvuru denetimine de tabi tutulabilmektedir.

Çalışmada, vergi idaresinin anayasal koruma altında bulunan ayrımcılık yasağına aykırı bulunan uygulaması Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin ilke kararı çerçevesinde incelenmektedir. Çalışmada ayrıca Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca (VDK) mükellef haklarının korunmasına yönelik yürütülen çalışmalar da açıklanmaktadır. Bu bakımdan çalışma, gerek Anayasa Mahkemesinin güncel ilke kararını incelenmesi, gerekse konuya ilişkin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yürütülen çalışmaların açıklanması bakımından önem taşımaktadır. Bu kapsamda çalışmada vergi inceleme sürecinde bireylerin ayrımcılığa maruz kalmalarına yol açan nedenler ve ayrımcılığın temelleri açıklanarak alınması gerekli tedbirlere yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

2. Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları

Son yıllarda ülkelerde vergi idareleri mükellef odaklı bir yapıda yeniden organize edilmeye başlanmış, bu kapsamda mükelleflerin görüşlerinin alındığı ve bunlara göre düzenlemelerin yapıldığı bir süreç ortaya çıkmıştır. Mükellef odaklı yaklaşımın benimsenmesiyle beraber mükellef hakları da önem kazanmıştır (Gerger vd., 2016: 46). Mükelleflerin haklarının gözetilmesi gereken alanlardan biri de vergi incelemesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 134-141'inci maddelerinde düzenlenen vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi incelemesi sürecinde mükellef hakların gözetilmesi gerek vergi inceleme elemanlarının, gerekse vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğünü oluşturmaktadır (GİB, 2007: 9). Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yayınlanan rehberlerde yer verilen, vergi incelemesinde mükelleflerin sahip oldukları haklar Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

İnceleme elemanının kimliğini görme hakkı	İhbar üzerine yapılan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması durumunda ihbarda bulunanı öğrenme hakkı
İncelemenin konusu, hangi vergi türü ve hangi hesap dönemi bakımından yapıldığını öğrenme hakkı	Beyanname düzenlenmesi için gerekli bilgileri her zaman alabilme hakkı
İncelemenin işyerinde yapılmasını isteme hakkı	İncelemeyi temsilci aracılığıyla yürütme ve vergi incelemesiyle ilgili görüşmelere müşavir ve/veya avukatla birlikte katılma hakkı
Zorunlu sebepler nedeniyle dairede inceleme yapılmasını isteme hakkı	Vergi inceleme raporlarının vergi Mevzuatına uygun olmasını isteme hakkı
Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin ibrazı için ek süre isteme hakkı	İnceleme sırasında tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı

İşyerinde yapılan incelemenin mesai saatleri içinde yapılmasını isteme hakkı	Kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamama hakkı
İncelemenin her safhasında bilgi isteme hakkı	Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması nedeniyle süresinde yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilme hakkı
Haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkı	Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye dek, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetme ve defterler geri alınınca bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilme hakkı
Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi inceleme elemanınca onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini isteme	İnceleme sona erdiğinde, inceleme yapıldığına dair yazı isteme hakkı
Vergi incelemesi boyunca el konulan defter, belge ve diğer vesikalarla eşyalar üzerinde inceleme yapma, bunlardan örnekler alma ve kayıtlar çıkarma hakkı	Vergi incelemesi sırasında ya da sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilme hakkı
Hakkında çıkartılan arama kararının gösterilmesini isteme hakkı	Vergi incelemesinin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı
İncelemenin kanunla belirlenen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı	Rapor Değerlendirme Komisyonunca dinlenilmeyi isteme hakkı
Uzlaşma hakkı	Dava açma hakkı

Kaynak: GİB, 2007: 10-13; GİB: 2014, 9-10; VDK, 2016: 2-5.

Bu hakların yanı sıra yazında mükelleflerin gerek Vergi Usul Kanunu, gerekse diğer kanunlardan doğan bazı diğer haklarına da yer verilmektedir. Bunlar; doğru vergi miktarının bulunmasını talep etme hakkı, defter ve belgeleri zimmetle teslim etme hakkı, inceleme talep etme ve tam inceleme talep etme hakkı, susma ve aleyhine delil göstermeye zorlanamama hakkı, lehine delil sunma ve bunların tutanağa geçirilmesini sağlama hakkı, savunma hakkı, kesin hüküm verilinceye dek suçlu görülmeme hakkı ve incelemeye başlanıldığını gösteren tutanağın bir örneğini isteme hakkıdır (Alpaslan, 2012; Gerçek vd., 2015: 104-106; Ergen & Kılınçkaya, 2014: 288-290).

Vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin sahip olduğu haklardan biri de eşit muamele görme hakkıdır (GİB, 2014: 7). Bu hakkın dayanağını her şeyden önce Anayasa'nın herkesin kanun önünde eşit olduğuna hükmeden 10'uncu maddesi oluşturmaktadır. Ayrıca 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde Kanunun amacı olarak sayılan gelir politikasının adalet ve tarafsızlık içinde uygulanması ve Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yapılacak işlemlerde ve gerçekleştirilecek düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanacağının esas alınması da bu hakkın yasal dayanaklarını oluşturmaktadır (Alpaslan, 2012). Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin sahip oldukları bu hakkın korunmaması anayasal denetimde ayrımcılık yasağının ihlali sonucunu doğurmaktadır.

3. Vergilendirme ve Ayrımcılık Yasağı

Ayrımcılık yapılmaması yükümlülüğü, insan haklarının korunması bakımından temel ve genel ilkeyi oluşturmaktadır. Bu bakımdan hemen hemen tüm insan hakları belgelerinde ayrımcılık yasağı yer almaktadır (Kalabalık, 2009: 159). Ayrımcılığa karşı koruma ve hukuk önünde eşitlik ilkesinin tavizsiz bir şekilde uygulanmasının sağlanması uluslararası insan hakları söyleminde önemli bir yer işgal etmiş olup, uluslararası insan hakları belgelerinde bu haklar düzenleme konusu yapılmıştır (Çoban, 2004: 243). Ayrımcılığın uluslararası sözleşmelerde doğrudan bir tanımı yapılmamakla birlikte birçok sözleşmede farklı bağlamlarda da olsa ifade edildiği görülmektedir (Karan, 2007: 148). İki negatif kavramın bileşimiyle pozitif bir anlam kazanan ayrımcılık yasağı (Saban, 2009: 51); Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde *"Bu Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır"* şeklinde ifade edilmiştir. Buradaki sayım sınırlama değil, örnekleme amacıyla yapılmış bulunmaktadır (Tezcan vd., 2011: 400). Benzer durumlara karşı farklı muamele edilmesi noktasında devletlerin belirli bir takdir yetkisi olduğunu belirten Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), nesnel ve makul bir gerekçeye dayanmayan yani meşru bir amaç taşımayan ve ulaşılmak istenilen amaç açısından orantılılık taşımayan muameleleri ayrımcılık kapsamında ele almaktadır (AİHM, [Chassagnou ve Diğerleri/Fransa Başvurusu], 1999: 34).

1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" denilmek suretiyle kanun önünde eşitlik ilkesi düzenlenmiş bulunmaktadır. Anayasa'nın 10'uncu maddesi her ne kadar ayrımcılık yasağı şeklinde düzenlenmemiş olsa da, eşitlik ilkesi somut bir ölçü norm olarak ayrımcılık yasağını da kapsamaktadır (Anayasa Mahkemesi [Tuğba Arslan Başvurusu], 2014: 20). Diğer bir ifadeyle eşitlik ilkesi, bu haktan yararlananlar açısından eşit işlem görme ya da ayrım gözetilmemesini isteme hakkı doğurmaktadır (Özbudun, 2017: 156).

Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nde olduğu gibi ayrımcılık yasağının tüm ayrımcılıklara karşı koruma sağlamasının aksine, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi yalnızca sözleşmede yer alan haklar bakımından ayrımcılık yapılmasını yasaklamaktadır (Çoban, 2004: 243). Bu bağlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince ayrımcılık yasağına ilişkin hak ihlali iddiaları her zaman maddi bir hak ile bağlantılı olarak ele alınmaktadır (Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı & Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2010: 60). Aynı yaklaşım Anayasa Mahkemesi'nce de benimsenmiş olup, ayrımcılık yasağının ihlaline ilişkin iddialar soyut olarak değerlendirilmemekte, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak ele alınmaktadır (Anayasa Mahkemesi [Onurhan Solmaz Başvurusu], 2012: 6). Vergi ve benzeri mali yükümlülükler genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdıklarından devletin mülkiyetin kullanımını düzenleme veya kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi bağlamında mülkiyet hakkı kapsamında ele alınmaktadır (Anayasa Mahkemesi [Arif Sarıgül Başvurusu], 2013:8). Bu sebeple vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin ayrımcılık iddiaları mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince vergilendirme nedeniyle mülkiyet hakkına bağlı olarak ayrımcılık yasağının incelendiği kararlar mevcuttur[3]. Anayasa Mahkemesi

[3] Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 22.01.2009 tarih ve 3991/03 Başvuru Numaralı Bulves/Bulgaristan: 23.10.1990 tarih ve 11581/85 Başvuru Numaralı Darby/İsveç; 22.03.2016 tarih ve 23682/13 Başvuru Numaralı Guberina/Hırvatistan ve 29.04.1999 tarih ve 25088/94, 28331/95 ve

açısından ise çalışmaya esas oluşturan karar vergilendirme nedeniyle mülkiyet hakkına bağlı olarak ayrımcılık yasağının incelendiği ilk ve tek karar olması nedeniyle önem taşımaktadır.

4. Vergi İncelemesi Yoluyla Ayrımcılık Yasağının İhlali

Çalışmada vergi incelemesi yoluyla ayrımcılık yasağına bağlı olarak mükellef hakkının ihlali Anayasa Mahkemesinin 01.02.2018 tarih ve 2015/6728 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu kapsamda konuya ilişkin gerek Anayasa Mahkemesinin bakışı ve önerileri, gerekse vergi idaresinin konuyu değerlendirmesi ve yürütmüş olduğu çalışmalar hakkında bilgi verilmeye çalışılmaktadır.

Söz konusu karar, Anayasa Mahkemesine mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası ile yapılan başvurular arasında kabul edilebilir bulunarak incelenen ve ihlal sonucuna varılan ilk ve tek karar olması nedeniyle önem taşımaktadır. Aynı iddia ile Mahkemeye yapılan başvuruların bir kısmı süre aşımı, başvuru yollarının tüketilmemesi ya da zaman bakımından yetkisizlik gibi sebeplerle kabul edilemez bulunmuş, bir kısmı için ise başvurucuların iddialarını temellendirecek somut bulgu ve kanıtları ortaya koyamadığı gerekçeleriyle herhangi bir incelenmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

4.1. Bireysel Başvuru Gerekçesi ve Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Söz konusu başvuruda Mahkeme olayı, otomotiv sektöründe yer alan şirketler arasında indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan satışlara ilişkin vergi incelemeleri sonucu vergi ziyaı cezasının farklı uygulanması suretiyle ayrımcılık yasağına aykırı davranıldığı iddiası çerçevesinde incelemiş ve mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Motor silindir hacmi 1600 cm3'ü geçmeyen binek otomobiller için %37 olarak uygulanan ÖTV oranının, Bakanlar Kurulu kararıyla 17/3/2009 ile 16/6/2009 tarihleri arasında geçerli olmak üzere % 18'e düşürülmesine, 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında ise indirimli vergi oranı uygulamasının %27 vergi oranı üzerinden devamına karar verilmiştir.

Başvurucu Şirket 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında sattığı araçların ilk iktisabı için %27 oranı üzerinden ÖTV beyannamesi düzenleyerek ödemesini gerçekleştirmiştir. 2009 yılında yapılan ÖTV indirimi teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ve bu işlemlerde ÖTV açısından herhangi bir vergi kayıp ve kaçağının bulunup bulunmadığının tespiti amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca sektörel bazda bir vergi incelemesi yürütülmüş ve bu kapsamda üç yüz üç mükellef incelemeye alınmıştır.

Başvurucu Şirket ile ilgili olarak yapılan inceleme neticesinde düzenlenen 12/7/2013 tarihli raporda; Şirketin indirimli ÖTV'nin uygulandığı 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında kurum çalışanları ve kendi adına düzenlediği faturaların muhteviyatı itibarıyla gerçek araç satışına dayanmadığı belirtilmiştir. Rapora göre faturalarda yer alan alıcı ve araç satış tutan bilgileri gerçek dışı olup başvurucu Şirket ÖTV indiriminden yararlanmak amacıyla bu faturaları düzenlemiştir. Yine raporda ÖTV indiriminin sona erdiği 30/9/2009 tarihinden sonra söz konusu araçların noter vasıtasıyla üçüncü kişilere devredildiğinin tespit edildiği, başvurucu Şirketin gerçek olduğu belirlenen bu satışlar üzerinden ÖTV beyannamesi düzenlemediğine dikkat çekilmiştir. Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporda; üçüncü kişilere yapılan

28443/95 Başvuru Numaralı Chassagnou ve Diğerleri/Fransa Kararları, https://hudoc.echr.coe.int/tur, (10.02.2018).

satış tutarlarından, daha önce kurum çalışanları adına düzenlenen faturalardaki tutarlar arasındaki fark beyan edilmeyen matrah olarak tespit edilmiştir. Bu şekilde belirlenen fark matraha %37 oranı uygulanmak suretiyle beyan edilmemiş ÖTV tutarı belirlenmiş ve araç satışlarında sahte belge düzenlendiğinin kabulüyle bu tutara üç kat vergi ziyaı cezası uygulanması önerilmiştir.

Vergi inceleme raporundaki öneri doğrultusunda vergi idaresi tarafından, başvurucu Şirket adına indirimli özel tüketim oranından faydalanılmak amacıyla gerçeğe aykırı satış yapılarak özel tüketim vergisi kaybına neden olunduğu gerekçesiyle 2009 yılı Ekim ayı dönemi için resen üç kat vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatı yapılmıştır. Bunun yanında tekerrür hükümleri de uygulanarak ceza artırılmıştır.

Başvurucu Şirketin, vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatı işleminin iptali istemiyle Samsun Vergi Mahkemesinde 9/1/2014 tarihinde açmış olduğu dava indirimli oranda özel tüketim vergisinden faydalanmak için araçların Şirket adına veya Şirket çalışanları adına satışının yapıldığı ancak söz konusu satışlar için herhangi bir bedel ödenmediği gibi araçların kullanılmaya başlanmadığı ve alıcılar tarafından adlarına kayıt ve tescil ettirilmediği gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucunun itirazı da Samsun Bölge İdare Mahkemesinin 30/10/2014 tarihli kararıyla reddedilmiş ve hüküm onanmıştır.

Başvurucu ayrıca 3/12/2014 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına başvurarak yeniden inceleme yapılmasını, vergi ziyaı cezasının düzeltilerek maddi ve manevi mağduriyetinin giderilmesini talep etmiştir. Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı da 31/12/2014 tarihli yazısı ile yeniden vergi incelemesine başlandığı başvurucuya bildirilmiştir. Ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 1/4/2015 tarihinde yeniden başlatılan vergi incelemesini iptal etmiştir. Bu yazıda, yeniden vergi incelemesi yapılmasının vergi mevzuatı açısından uygun görülmediği ifade edilmiştir. Başvurucu 15/4/2015 tarihinde yeniden başlatılan incelemeye devam edilmesi talebinde bulunmuş ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bu talebi reddetmiştir.

Başvurucu vergi tarh edilmesinden değil, yalnızca vergi ziyaı cezasının üç kat uygulanması nedeniyle ayrımcılık yasağına aykırı davranıldığı şikayetiyle bireysel başvuruda bulunması üzerine Anayasa Mahkemesi incelemeyi bu iddia ile sınırlı tutmuştur. Ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine yönelik iddialarının soyut olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığını, iddiaların Anayasa ve Sözleşme kapsamında yer alan diğer temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak ele alınması gerektiğini belirten Mahkeme, benzer durumdaki şirketler arasında vergi ziyaı cezasının farklı uygulanması suretiyle ayrımcılık yapıldığı iddiası mülkiyet hakkı bağlamında ileri sürüldüğünden başvurucunun iddialarının mülkiyet hakkı bağlamında, ayrımcılık yasağı kapsamında incelenmesine karar vermiştir[4].

Anayasa Mahkemesince vergilendirmede mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık iddiasının değerlendirilmesinde öncelikle Anayasa'nın 10'uncu maddesi çerçevesinde benzer sebebin ve farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmiş, bundan sonrasında ise

[4] Kararın esas incelemesine geçilmesine oy çokluğu ile karar verilmiştir. Üyelerden M. Emin KUZ, Kadir ÖZKA YA ve Recai AKYEL mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin iddiaların kabul edilebilir olduğuna karar verilebilmesi için de ayrımcılığın Anayasanın 10.'uncu maddesinde sayılan veya benzeri hangi temele dayalı olarak yapıldığının açıklanması ve ayrımcılık temelinin makul delillerle ortaya konulması gerektiğini, oysa somut olaya ilişkin başvuru formunda, ayrımcılık temelinin makul delillerle ortaya konulması bir tarafa başvurucuya Anayasanın 10'uncu maddesinde sayılan veya benzeri hangi temele dayalı olarak ayrımcılık yapıldığına ilişkin herhangi bir beyanda dahi bulunulmadığı görüldüğü gerekçesiyle başvurunun kabul edilemez bulunması gerektiğini belirtmişlerdir.

vergilendirme bakımından devletin sahip olduğu geniş takdir yetkisi de göz önünde tutularak farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve müdahalenin ölçülü olup olmadığı açısından inceleme yapılmıştır.

4.1.1. Benzer Sebebin ve Farklı Muamelenin Varlığı

Kamu makamlarının mülkiyet hakkının korunması çerçevesinde mülk sahipleri arasında ayrıma yol açacak müdahalelerde bulunmama yükümlülükleri bulunduğunu belirten Anayasa Mahkemesi, incelemesinde öncelikle benzer durumunun tespit edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu kapsamda Mahkeme, aynı vergi incelemesinde üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvurucu şirketle aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işi yapan ancak bir kat vergi ziyaı cezası uygulanan şirketlerin kıyaslanabilir ve benzer durumda olup olmadıklarının tespit edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Yapmış olduğu inceleme neticesinde Mahkeme, aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyaı cezası kesilen şirketlerle üç kat vergi ziyaı cezası kesilen başvurucu şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde "benzer durumda" olduğunun açık olduğuna hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkına yapılan muamelenin ayrımcılık yasağına aykırı olup olmadığının değerlendirilmesinde ikinci olarak bakılacak hususun farklı bir muamelenin varlığı olduğunu ifade etmiştir. Buna göre Mahkeme, somut olayda aynı sektörde faaliyet gösteren ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüde bulunan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyaı cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvurucu yönünden "farklı bir muamele" olduğuna hükmetmiştir.

4.1.2. Objektif ve Makul Bir Sebebin Varlığı

Benzer durumlarda farklı bir muamelenin gerekip gerekmediği veya ne ölçüde gerektiğinin değerlendirmesi bakımından da kamu makamlarının belirli bir takdir yetkisinin bulunduğunu kabul eden Anayasa Mahkemesi, bu takdir yetkisinin vergilendirmede eşitlik ilkesi de gözetildiğinde mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı yönünden bir sınırının olduğuna vurgu yapmaktadır. Bu sebeple vergi işlem ve ceza uygulamaları ile aynı konumdaki kişiler için farklı muamele uygulanmasına neden olan kamu makamlarının bu farklılığı haklı kılabilecek makul ve nesnel gerekçeler sunabilmesi şartı aranmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, vergi incelemelerinde kaçınılmaz olarak çok çeşitli sebeplerle farklı uygulamalara yol açılabildiğini kabul etmektedir. Mahkeme; incelemelerin farklı vergi denetim elemanları tarafından yapılıyor olması, konularının birbirlerinden farklı teknik özelliklere sahip farklı vergi türlerinden oluşması, incelemelerin geniş bir döneme yayılması ve mükellef sayısının çok çeşitli ve fazla olması ile incelemelerin yaygın ve rutin nitelikte olup spesifik bir konuya ilişkin olmaması nedeniyle vergi incelemelerinde farklı vergisel sonuçlara ulaşılmasının kaçınılmaz olduğunu belirtmektedir. Bu sebeple vergi tekniği ve mevzuatının hukuki olarak yorumlanmasına bağlı olarak ortaya çıkan farklı muameleler, kural olarak tek başına ayrımcılık yasağının ihlaline yol açmayacaktır. Bu bakımdan Mahkeme; somut olay açısından da vergi incelemesinin farklı vergi denetim elemanlarınca yapılmış olması nedeniyle farklı vergisel sonuçlara ulaşılmasının objektif ve makul bir sebebe dayandığı sürece anlaşılabilir olduğunu belirtmiştir. Ancak olayda vergi incelemesi, sadece ÖTV bağlamında bu vergi ile ilgili bir indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı konusuyla ve altı ay gibi belirli bir dönemde sadece otomotiv sektörüyle sınırlı tutulmuştur. Bu bakımdan Mahkeme, uygulama alanı bu kadar

sınırlı bir vergi incelemesi için vergi idaresinin için daha incelemeye girişmeden farklı vergisel sonuçları önleyebilecek vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk açısından çerçeve çizen bir planlama ile hareket etmesi gerektiğini belirterek, incelemesini ölçülülük denetimi üzerinden sürdürmüştür.

4.1.3. Müdahalenin Ölçülülüğü

Kamu idarelerince mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir ölçülülüğün bulunmaması durumunda ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olmaktadır.

Vergisel müdahalelerde önemli olan husus benzer durumdaki kişiler yönünden ayrımcılık yasağının ihlaline yol açılabilecek farklı sonuçların önüne geçilebilmesi için gerekli tedbirlerin makul bir sürede ve etkin bir biçimde alınabilmesidir. Bunun yanında ayrımcılık yasağına yol açabilecek bir uygulama farklılığının tespiti halindeyse bu durumun kamu idarelerince süratle giderilebilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda Mahkeme, hangi tedbirlerin alınacağı ve nasıl uygulanacağının kamu makamlarının takdirinde olduğunu belirtmektedir.

Bireysel başvuru incelemesinin ikincil niteliği gereği Anayasa Mahkemesi, vergi yoluyla başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sonuçlarını ayrımcılık yasağı bağlamında değerlendirmiştir.

Yapmış olduğu incelemede Anayasa Mahkemesi, yapılan sektörel vergi incelemesine ilişkin şikayetler üzerine vergi İdaresince bir araştırma ve inceleme yaptırıldığı ve bu araştırma ve inceleme neticesinde düzenlenen raporda, başvurucu şirket nezdinde yapılan vergi incelemesinin diğer şirketler nezdinde yapılanlara oranla farklı muamele içerdiğinin bizzat vergi idaresince bütün açıklığıyla tespit edilmesi hatta ileride benzeri farklı muameleler yapılmasının önüne geçilmesine yönelik önerilerde bulunulmasına rağmen idarece farklı muamelenin sonuçlarını giderici bir tedbir alınmadığını vurgulamıştır.

Vergi idaresinin başvurucunun talebi üzerine yeniden vergi incelemesine başlamakla birlikte ceza soruşturması sonucunda alınan kararların vergi idaresini bağlamayacağı yönündeki kural nedeniyle yeniden inceleme yapılmasının uygun olmadığına karar vermesi konusunda idarenin ceza soruşturma ve kovuşturmalarının vergi uyuşmazlığı doğuran idari işlemler üzerindeki etkisine dair yorumu makul karşılayan Mahkeme, vergi incelemenin aynı sektör için belirli konu ve bir dönem ile sınırlı olarak yapıldığı göz önüne alınarak somut olayda farklı muamelenin sonuçlarının giderilmesinin idareden beklendiğini vurgulamıştır. Zira ilgilisine yükümlülük yükleyen sakat bir işlemin idare tarafından her zaman için geri alınabilmesi mümkündür. Bu bakımdan Mahkeme, vergi idaresinin tespit ettiği farklılığın sonuçlarını giderebilecek kesilen cezanın kısmen ya da tamamen geri alınması gibi araçlara sahip olmasına rağmen bu yola başvurmamasının, başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı muameleyi ağırlaştırdığı yorumunda bulunmuştur.

Son olarak vergi ziyaı cezasının farklı uygulanmasının başvurucunun mülkiyet hakkı bakımından ağır sonuçlara yol açtığına dikkat çeken Anayasa Mahkemesi, bu yolla cezanın miktarı önemli ölçüde arttığını, yükümlünün ceza soruşturması ve kovuşturmasına muhatap kaldığını ve vergi cezasının üç kat uygulanması nedeniyle uzlaşmadan yararlanma hakkından mahrum bırakıldığını ifade etmiştir.

Yapmış olduğu tüm bu değerlendirmeler neticesinde Mahkeme, her ne kadar kamu idarelerinin vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi olsa da, vergi idaresinin objektif ve makul bir gerekçe göstermeden mülkiyet hakkına yapmış olduğu ayrımcı

müdahalenin sonuçları giderilmemiş olduğundan ve müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara yol açan işlemlerin başvurucuya aşın bir külfet yüklenmesine yol açıldığından mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Yapılan değerlendirmelerden açıkça görülebileceği üzere Anayasa Mahkemesince belirli bir konu ve dönem ile sınırlı vergi incelemelerinde farklı sonuçlara ulaşılmaması için vergi idaresince daha en baştan çeşitli tedbirlerin alınması ve bu tedbirlerin gereğinin yerine getirilmesi beklenmektedir. Bu kapsamda Mahkeme, uygulanacak ilke ve yöntemlerin baştan doğru bir biçimde belirlenerek faklı sonuçlara ulaşılmasının önlenebileceğini ifade etmektedir. Ayrıca merkezi inceleme komisyonunun varlığı ve söz konusu komisyonun çalışma usulü ile yetkileri de gözetildiğinde farklı vergi denetim elemanlarınca düzenlenen raporlardaki öneri ve sonuçların tek elden görülebilmesinin, farklı uygulamaların tespit edilebilmesini sağlayabileceği ifade edilmektedir.

4.2. Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararında; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yapılan inceleme neticesinde düzenlenen Görüş ve Öneri Raporunda yapılan sektörel vergi incelemesi neticesinde farklı sonuçlara ulaşılmasının nedeni olarak incelemenin farklı vergi müfettişlerince yapılmış olması ve rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma biçimleri ve farklı değerlendirmeler yapabilmelerinin gösterildiğini belirtmiştir. Bu bakımdan kararın değerlendirilmesinde Anayasa Mahkemesinin ayrımcılık gerekçesinin ortaya konulmasının ve önerilerinin tartışılmasının yanı sıra, Görüş ve Öneri Raporunda ayrımcılığın gerekçesi olarak sunulan, vergi inceleme elemanlarının farklılığı ve rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma usullerinin ayrımcılığa yol açıp açmadığı da tartışılmaktadır.

Öncelikle belirtilmelidir ki her ne kadar Anayasa Mahkemesince idare bir bütün olarak görülüyor olsa da, aslında Görüş ve Öneri Raporunda belirtilen hususlar Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının değil, vergi inceleme elemanının görüşünü yansıtmaktadır. Zira Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 59'uncu maddesinin a bendinde belirtilmiş olduğu üzere Görüş ve Öneri Raporu, Başkanlıkça tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki kanaat ve düşüncelerin açıklanması amacıyla düzenlenmektedir. Bu bakımdan rapordan yola çıkılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının gerek vergi inceleme elemanlarının farklı olması, gerekse de rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma biçimleri ve farklı değerlendirmeler yapabilmeleri nedeniyle ayrımcılık yapıldığını kabul ettiğini söylemek doğru olmayacaktır.

Anayasa Mahkemesi de kararında vergi incelemesinin farklı vergi inceleme elemanlarınca yapılmış olması nedeniyle farklı vergisel sonuçlara ulaşılmasının objektif ve makul bir gerekçeye dayandığı müddetçe anlaşılır bir durum olduğunu ifade etmiştir. Bu bakımdan Anayasa Mahkemesince vergi incelemelerinde benzer durumda olanlara farklı muameleler yapılmasının ayrımcılık olarak değerlendirilmesinin nedeni incelemenin farklı vergi inceleme elemanları tarafından yapılmış olması değil, farklı muamelenin gerekçesinin ortaya konulamamış olmasıdır.

Kabul etmek gerekir ki vergi incelemelerinin farklı vergi inceleme elemanlarınca yapılması işin doğası gereği kaçınılmaz bir durumdur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, vergi inceleme elemanlarını iş yoğunluğu, işin niteliği, işin süresi gibi değişkenleri göz önünde bulundurarak görevlendirmektedir. Bu kişilerin vergi mevzuatına ilişkin bilgi düzeyi, mesleki tecrübeleri, donanımı, konulara bakış açısı ve değerlendirmeleri farklılık içerebilmektedir. Ancak bu farklılıkların mevcudiyeti başlı başına ayrımcılığın gerekçesi olamayacağı gibi idare açısından bir takım faydalar da sağlamaktadır. Her şeyden önce incelemelerin farklı vergi inceleme elemanlarınca yapılması inceleme elemanları açısından otokontrol sağlamaktadır.

Vergi inceleme elemanları arasında istişare söz konusu olduğundan, bu sayede işletme körlüğünün de önüne geçilebilmektedir. Kaldı ki vergi incelemelerinde, incelemeyi hangi elemanın yaptığı önem taşımamaktadır. Zira vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi müfettişlerinin dâhil oldukları Grup Başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 4/1) vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirilmektedir. (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 8/1). Bu bakımdan aynı grup başkanlığı bünyesinde görev yapan vergi inceleme elemanlarının raporları aynı rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmektedir. Tüm ülkeyi kapsayan sektörel vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarının raporları farklı rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendiriliyor olsa dahi bu durum rapor değerlendirme komisyonlarının farklı değerlendirmeler yaparak farklı sonuçlara ulaştıkları anlamına gelmeyecektir. Zira Rapor değerlendirme komisyonlarının gerek oluşturulması gerekse çalışma usulleri "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılan tüm işlemlerin çerçevesi gerek kanunlar gerekse kanun altı düzenlemelerle çizilmiş bulunduğundan, ne vergi inceleme elemanlarının farklılığı ne de rapor değerlendirme komisyonlarının farklılığı nedeniyle oluşan yorum farklılıkları başlı başına ayrımcılığın gerekçesini oluşturmayacaktır.

Hukuki yorum farklılıkları Anayasa Mahkemesince de makul karşılanmakta ve yorum farklılıkları nedeniyle farklı sonuçlara yol açılmasının söz konusu olabileceği, bu durumun tek başına ayrımcılık yapıldığı anlamına gelmeyeceği ifade edilmektedir. Ancak Mahkeme, somut olay bakımından yapmış olduğu değerlendirmesinde; altı ay gibi sınırlı bir dönemde, belli bir sektörde, uygulanan indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı gibi spesifik bir konu ile sınırlı olarak yapılan vergi incelemelerinde farklı vergi inceleme elemanlarının yorum farklılıkları nedeniyle yapılan farklı muamelenin objektif ve makul bir gerekçe olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirme yoluyla yapılan müdahalelerde önemli olan hususun benzer durumdaki kişiler yönünden ayrımcılık yasağının ihlaline yol açılabilecek farklı sonuçların önüne geçilebilmesi için gerekli tedbirlerin makul bir sürede ve etkin bir biçimde alınabilmesi olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda somut olay bakımından Mahkeme, vergi idaresinden bu kadar belirli bir vergi incelemesinde farklı sonuçlara ulaşılmaması için daha en baştan çeşitli tedbirlerin alınması ve bu tedbirlerin gereğinin yerine getirilmesi beklenirken, idarenin farklı vergisel sonuçları önleyebilecek bir planlama dâhilinde yola çıkmadığını belirtmiştir. Bu noktada Mahkemenin önerisi, belirli bir konu ve dönemle sınırlı olarak yapılan vergi incelemelerinde uygulanacak ilke ve yöntemlerin baştan doğru bir şekilde belirlenerek farklı sonuçların önlenmesidir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının çalışmaları kapsamında her bir sektör itibarıyla; inceleme yöntem ve tekniklerinin belirlenmesi ve vergi incelemelerinde standart ve öngörülebilirliğin sağlanması amacıyla 28 adet "Sektörel Vergi İnceleme Rehberi" hazırlanmış bulunmaktadır (VDK, 2017: 30). Ancak bu noktada, her sektör için ayrı ilke ve yöntemlerin belirlenmesinin güçlüğünün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca her ne kadar sektörel incelemelerde belirli ilke ve kurallar öngörülüyor olsa da, vergi incelemelerinde her olayın kendi özelinde değerlendirildiği unutulmamalıdır. Zira vergi hukukunda ekonomik yaklaşım kuralı geçerli olup, bu kural gereği vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti saptanırken hukuki biçimlerin ötesine geçilerek ekonomik gerçeklere göre davranılması zorunluluğu

bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 78). Ekonomik yaklaşım kuralının vergi hukukundaki asli işlevi mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesinin önlenmesidir (Akkaya, 2002: 35). Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları incelemelerde olayın mahiyetine göre farklı sonuçlara ulaşmaları olağan karşılanmalıdır. Ancak ekonomik yaklaşımın vergilemede ekonomik boyutun dikkate alınması adına tüm kapıları açan bir maymuncuk; ya da kanun koyucunun vergi uygulayıcısına istediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bir bono olmadığı da unutulmamalıdır (Akkaya, 2002: 33; Şanver, 1981: 195). Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarından hukuki biçimlerin ötesine geçip, ekonomik gerçeklere göre farklı sonuçlara ulaşması durumunda bunun gerekçesini açıkça ortaya koymaları beklenmektedir.

Anayasa Mahkemesinin ayrımcılığın önlenmesi noktasında bir diğer önerisi; merkezi bir inceleme komisyonu aracılığıyla farklı uygulamaların tespit edilmesinin sağlanabileceğidir. Daha önce de ifade edilmiş olduğu gibi, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, gereği yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, vergi inceleme elemanlarının dâhil oldukları Grup Başkanlıklarında oluşturulan meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşan rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde düzenlendiği üzere incelemeyi yapan vergi inceleme elemanıyla rapor değerlendirme komisyonu arasında uyuşmazlık oluşması ve vergi inceleme raporlarının Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içermesi gibi sınırlı hallerde raporlar, merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından incelenmektedir. Her ne kadar rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma usulleri kanunlar ve kanun altı düzenlemelerle belirlenmiş olsa da, ülke genelinde yapılacak vergi incelemelerinde inceleme raporlarının farklı rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirilecek olması ve merkezi rapor değerlendirme komisyonlarına ancak kanunda sayılan sınırlı hallerde gidilebilmesi hususları göz önünde bulundurulduğunda aynı konu, sektör ya da mükellef grubuna yönelik vergi incelemelerine ilişkin raporların ihtisaslaşmış rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirilmesinin fayda sağlayacağı açıktır. Bu ihtiyaçtan yola çıkılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte 2014 yılında yapılan bir düzenleme ile vergi incelemelerinde etkinlik, verimlilik, koordinasyon ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aynı konu, sektör ya da mükellef grubuna yönelik olarak yapılan incelemeler neticesinde vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporlarını değerlendirmek üzere ihtisaslaştırılmış rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması imkânı getirilmiş bulunmaktadır.

Kısaca, vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu göz önünde bulundurulduğunda incelemenin salt hazineye gelir sağlamak ya da vergi mükelleflerini cezalandırmak amacıyla yürütülen bir faaliyet olmadığı sonucu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemesinde mükellef lehine düzeltme yapılmasını gerektiren durumların tespiti halinde bunu sağlamak da vergi incelemesinin amaçları arasındadır. Vergi incelemelerinde benzer durumda olan herkese aynı muamelede bulunulmasını beklemek incelemenin amacıyla bağdaşmayacaktır. Ancak vergi idaresinden beklenen farklı muamelenin gerekçesinin açıkça ortaya konulmasıdır. Aksi halde idare, ilk derece ve istinaf ya da temyiz aşamalarında haklı bulunsa da bireysel başvuru aşamasında ayrımcılık yasağına aykırılık iddiasıyla karşı karşıya kalabilecektir.

5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca Mükellef Hakları ve Ayrımcılık Yasağı Kapsamında Yürütülen Çalışmalar

Türkiye'de vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ve modern vergi denetiminin oluşturulması amacıyla 10.07. 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş olup; yürütülmekte olan vergi incelemesi görevlerinin tamamına yakını VDK tarafından yürütülmektedir.

Bugün gelinen noktada vergi incelemesi alanında mükellef hakları konusunun, özel olarak Kurul Başkanlığı, genel olarak ise Maliye teşkilatının özel ilgi alanlarından birisi olduğu açık olarak görülebilmektedir. Özellikle vergi hukuku alanında yaşanan gelişmeler, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurma hakkı gibi yeni uygulamalar, mükellef hakları noktasında ciddi bir gelişmeyi de beraberinde getirmiştir. Bu gelişmelere karşı vergi idaresi de kayıtsız kalmamış olup, Kurul Başkanlığınca vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması, mükelleflere eşit muamele yapılması ve mükellef haklarına olan farkındalığın artırılmasını teminen çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları şu şekilde özetlemek mümkündür (VDK: 2015; VDK: 2017):

- Vergi incelemelerinde Mükellef Hakları Genelgesi: Vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin haklarının bilinci içerisinde hareket etmelerini ve hukuka uygun bir vergi incelemesi geçirmelerini teminen 18.01.2017 tarihli "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Genelgesi" çıkarılmıştır. Çıkarılan Genelge ile vergi müfettişlerinin inceleme sürecinde, Rapor Değerlendirme Komisyonu üyelerinin ise vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların değerlendirilmesi sırasında görev ve yetki alanları kapsamında "mükellef hakları" bağlamında uymaları gereken asgari hususlar 21 bent halinde sıralanmış bulunmaktadır.

- Sosyal Medya Kullanımı Hakkında Genelge: 26.09.2017 tarihli Sosyal Medya Kullanımı Hakkında Genelge ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında çalışan tüm personelin; bağımsızlık ve tarafsızlığına zarar verecek ya da çevresinde bu şekilde izlenim uyandıracak siyasi ve ideolojik paylaşımlarda bulunmaması ve Devlet memurluğunun gerektirdiği tarafsızlık, saygınlık, güven, nezaket ve saygı ilkelerine uygun şekilde hareket etmesi gerektiği hususları hüküm altına alınmıştır.

- Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi: Vergi Müfettişlerince yerine getirilen her türlü denetim faaliyetinin mesleki standartlar ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesini teminen 10.07.2015 tarihli Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi çıkarılmıştır. Söz konusu yönerge ile vergi müfettişlerinin görevlerini yürütürken bağlı oldukları birime, mükellefe, meslek mensuplarına, Bakanlık ve vergi idaresi çalışanlarına ve diğer kişi ve kuruluşlara ilişkin ödevlerinin çerçevesi ana hatlarıyla belirlenmiştir.

- Mükellef Portalı Uygulaması: Vergi mükelleflerinin inceleme sürecinde anlık bilgi sahibi olmalarını sağlamak ve inceleme sürecinde kendilerine tanınan hakları aktif bir şekilde kullanmalarını sağlamak için "Mükellef Portalı Uygulaması" mükelleflerin kullanımına sunulmuştur. Bu uygulama ile mükellefler; haklarında yürütülen vergi incelemesinin hangi safhada olduğunu görebilme, yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme tutanaklarının taslaklarına ve raporların özetlerine erişebilme, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin olarak rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebinde bulunabilme, vergi incelemesi sonucunda haklarında tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilme, vergi incelemesi sürecinde karşılaştıkları yanlış uygulamaları doğrudan Kurul Başkanına bildirebilme imkanına

kavuşmuşlardır (VDK Mükellef Portalı, 2018). Mükellef odaklı ve katılımcı yönetim anlayışı çerçevesinde vergi bilincinin ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması ile mükelleflerin inceleme süreçlerini hızlı ve kolaylıkla takip etmelerini ve bu süreçler hakkında her an bilgi alabilmelerini sağlayan Mükellef Portalı 2016 yılında 3.317 mükellef tarafından kullanırken; 2017 yılında bu sayı 28.874 olmuştur (VDK, 2017: 36).

- Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hak ve Yükümlülükleri Broşürü: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin oluşumuna katkıda bulunulması ve tarafların hak ve yükümlülüklerinin açık bir şekilde ortaya konulması amacıyla, 2016 yılında "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hak ve Yükümlülükleri Broşürü" çıkarılmıştır (VDK, 2016: 2). Söz konusu broşürde vergi incelemesinde mükellef haklarının 13 bent halinde sayılmasının yanı sıra, mükelleflerin yükümlülüklerine de yer verilmiş bulunmaktadır.

- Mükellef Haklarına İlişkin Olarak Verilen Hizmet İçi Eğitimler: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından vergi müfettişlerinin mükellef hakları konusunda bilgilendirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla sıklıkla hizmet içi eğitimler düzenlenmekte ve yine üniversite ve meslek odaları ile ortak çalışmalar yürütülmektedir (VDK, 2017: 21).

- Mükellef Bilgilendirme Videoları ve Sosyal Medya Hesapları: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından mükellef odaklı anlayış çerçevesinde hazırlanan bilgilendirme videoları Kurul Başkanlığına ait sosyal medya hesaplarında yayınlamaya başlanmıştır. Yayınlanan video görselleriyle, vergi incelemesinin ne olduğu, mükelleflerin niçin vergi incelemesine alındığı gibi geniş bir yelpazede faydalı bilgiler ilgililere sunulmaktadır.

- Mükellef İlişkileri Ofisi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından vergi incelemeleri ile vergilendirmeye ilişkin araştırmalarda, mükellefler ile araştırma ve incelemeyi yapan vergi müfettişi arasında koordinasyonun tesisi için grup başkanlıklarında "Mükellef İlişkileri Ofisi" kurulmasına yönelik çalışmalara başlanılmış bulunmaktadır.

- Standartlara Dayalı Vergi Denetimi İçin Yapılan Faaliyetler: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca gerek vergi denetiminin etkin, verimli, standart ve kaliteli yapılması gerekse yargıya intikal eden işlem sayısının oransal olarak azaltılması ve yargıda idare lehine sonuçlanan işlem sayısının artırılması amacıyla için her bir vergi türü itibarıyla, vergi incelemelerine ve vergi inceleme raporlarına ilişkin gerekli ilke, standart, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi çalışmaları yapılmaktadır. Oluşturulması sırasında "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları", "Uluslararası Muhasebe Standartları", "Türkiye Denetim Standartları" ve "Türkiye Muhasebe Standartları"ndan yararlanılan "Vergi Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma standartları, raporlama standartları ve kalite kontrol standartları olmak üzere dört başlıktan oluşmaktadır. Bu kapsamda Başkanlıkça, "Denetim Standartları Rehberi" hazırlanması çalışmaları 2016 yılında başlatılmıştır. Bugüne dek her bir sektör itibarıyla; inceleme yöntem ve tekniklerinin belirlenmesi ve standart, öngörülebilir bir vergi inceleme sürecinin tesisi amacıyla 28 adet "Sektörel Vergi İnceleme Rehberi" ve 37 adet "KDV İade Rehberi" hazırlanmış olup yapılan denetimlerde bu rehberlerden faydalanılmaktadır.

Yapılan bu çalışmalara ek olarak Başkanlıkça çıkarılan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile de vergi incelemelerinde mükellef haklarının geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

5. Sonuç ve Öneriler

Vergi hukuku alanında yaşanan gelişmeler, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı ve kamu denetçisine başvurma hakkı gibi yeni uygulamalar, mükellef hakları noktasında ciddi bir gelişmeyi de beraberinde getirmiştir. Bu gelişmelere karşı vergi idaresi de kayıtsız kalmayıp, çeşitli çalışmalar yürütmektedir. Bunlardan bazılarını Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Genelgesi, Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi, Mükellef Portalı Uygulaması ve hizmet içi eğitimler şeklinde sıralamak mümkündür. Yapılan bu önemli çalışmalara ek olarak; mükellef haklarına ilişkin ayrı ve sistematik bir düzenleme mevcut olmadığından (Gerçek, 2006), vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenlemenin yapılması, mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalar yapmakla görevli bağımsız komisyonların oluşturulması, vergi konseyi tarafından mükellef haklarının korunmasına yönelik dünya uygulamalarını da inceleyen ar-ge faaliyetleri yürütülmesi, mükelleflere reddi müfettiş hakkı tanınması, yargı kararlarının sistematik takibinin yapılarak sonuçlarının inceleme elemanları ile paylaşılması, mükelleflerin vergi incelemesine alınmalarına ilişkin Risk Analiz Sistemi parametrelerinin objektif kriterlere bağlanarak kamuoyu ile paylaşmak suretiyle mükellefler bakımından riskli hususların tespitine imkân sağlanması, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların incelemeyi yürüten müfettişin ad ve unvanı ile değil, Sayıştay Başkanlığında olduğu gibi Kurul Başkanlığı Raporu olarak çıkması, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların rapor değerlendirme komisyonu üyeleri tarafından sadece mevzuat hükümlerine uygunluk bakımından değil, vergi incelemelerinde mükellef haklarına uyulup uyulmadığı yönünden de değerlendirilmesi ve bu komisyonlardan mükellef hakları bağlamında olumsuz değerlendirme alan raporların işleme konulmaması, yargı organlarıyla vergi idaresi arasında yapılacak protokollerle, inceleme elemanlarının vergi yargısının mükellef haklarına bakışı noktasında farkındalık düzeyinin artırılması ve vergi incelemesinde mükelleflerin sahip oldukları hakların bilinci içerisinde hareket etmelerini sağlamak adına, ceza yargısında olduğu gibi mükelleflere inceleme mutlaka sürecinde 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış bir meslek mensubunun eşlik etmesinin sağlanması gibi çalışmaların da mükellef haklarının korunması ve hak ihlallerinin önüne geçilmesi noktasında faydalı olacağı düşünülmektedir.

Mükelleflerin vergi incelemesinde sahip olduğu hakların en önemlilerinden biri de eşit ve rekabeti koruyucu şekilde işlem görme hakkıdır. Bu hak eşitlik ilkesi kapsamında ayrımcılık yasağı şeklinde anayasal güvence altındadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus eşit işlem görme hakkı bağlamında vergi idaresinden benzer durumda olan herkes için aynı muamelenin yapılmasını beklemenin vergi incelemesinin amacıyla bağdaşmayacağıdır. Ancak farklı muamelenin gerekçesinin açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Özellikle somut olaydaki gibi sektörel vergi incelemelerinde, benzer durumda olanlar açısından yapılan farklı muamelelerin gerekçelerinin inceleme raporlarında açıkça ortaya konması ve olayın yargıya intikali durumunda savunma dilekçesinde aynı şekilde işlemin gerekçesinin açıklanması mükellef haklarına bu denli önem veren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ayrımcılık yoluyla hak ihlaline sebep olduğu sonucuyla karşılaşmaması açısından önem taşımaktadır. Bu noktada vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısına da görev düşmektedir. Zira Anayasa Mahkemesinin

yargılamasında idare ve vergi yargısı bir bütün olarak kamu gücünü oluşturmakta ve Anayasa Mahkemesi kamu gücünün işlem ve eylemlerinin bireylerin anayasal haklarının ihlal edilip etmediğinin denetimini yapmaktadır. Bu bakımdan mahkemelerin özellikle ayrımcılık yapıldığı yönünde iddialarla karşılaştıkları durumlarda, kararlarında bu iddiaları karşılamaları ve gerekçesiz bırakmamalarının bireysel başvuru incelemelerinde Anayasa Mahkemesi tarafından farklı muamelenin gerekçesinin anlaşılabilmesi bakımından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Akkaya, M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 1. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

Aktan, C. C.. (1998). "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi

Düzeni", *Vergi Sorunları*, (118), ss. 13 - 17.

Alpaslan M. (2012). *Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları,* http://www.vmhk.org.tr/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-ve-puf-noktalari/, (05.03.2018).

Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı & Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2010). *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Hukuku El Kitabı*, 1. Baskı, Avrupa Birliği, Türkiye Cumhuriyeti & Avrupa Konseyi: Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Projesi.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (1990). 11581/85 Başvuru Numaralı Darby/İsveç *Başvurusu*, https://hudoc.echr.coe.int/tur, (10.02.2018).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (1999). *25088/94, 28331/95 ve 28443/95 Başvuru Numaralı Chassagnou ve Diğerleri/Fransa Başvurusu*, https://hudoc.echr.coe.int/tur, (10.02.2018).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2009). 3991/03 Başvuru Numaralı Bulves/Bulgaristan *Başvurusu*, https://hudoc.echr.coe.int/tur, (10.02.2018).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2016). 23682/13 Başvuru Numaralı Guberina/Hırvatistan *Başvurusu*, https://hudoc.echr.coe.int/tur, (10.02.2018).

Çoban, A. R. (2004). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Ayrımcılık Yasağı (14. Madde) ve Mülkiyet Hakkı (P1-1) Açısından Uygulanması", *Bülent Tanör Armağanı*, (Ed.) Tanör Ö. Ö., İstanbul, Legal Kitabevi, ss. 243-260.

Erdoğan, M. (2010). *Anayasal Demokrasi,* 8. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi.

Ergen, Z., & Kılınçkaya, L. (2014). "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyoekonomi,* 21 (21), ss. 281-304.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2007). *Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 49, Kasım 2007, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2014). *Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 185, Nisan 2014, Ankara.

Gerçek, A. (2006). *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*, http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/014/, (30.04.2018).

Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F. & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Gerger, G. Ç, Bakar, F. & Gerçek, A. (2016). "Türkiye'de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi", *Sosyoekonomi,* 24 (29), ss. 45-71.

Kalabalık, H. (2009). *İnsan Hakları Hukuku,* 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Karan, U. (2007). "Türk Hukukunda Ayrnımcılık Yasağı ve Türk Ceza Kanunu'nun 122. Maddesinin Uygulanabilirliği", *TBB Dergisi,* (73), ss. 146-173.

Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku,* 5. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.

Özbudun, E. (2017). *Türk Anayasa Hukuku,* 17. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Şanver, S. (1981). "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", *İstanbul İktisadi ve Ticari*

İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, Reşat Kaynar'a Armağan,

Met'er Matbaası, İstanbul, ss. 183 - 196.

T.C. Maliye Bakanlığı. (2011). 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

T.C. Maliye Bakanlığı. (2011). 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2012). *2012/1049 Başvuru Numaralı Onurhan Solmaz Başvurusu*, http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, (10.02.2018).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2013). *2013/8324 Başvuru Numaralı Arif Sarıgül Başvurusu*, http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, (10.02.2018).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2014). *2014/256 Başvuru Numaralı Tuğba Arslan Başvurusu*, http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, (10.02.2018).

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2018). *2015/6728 Başvuru Numaralı Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu*, http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, (10.02.2018).

Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi***,** 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Tezcan, D., Erdem, M. R., Sancakdar, O. & Önok, R. M. (2011). *İnsan Hakları El Kitabı,* 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK). (2015). *Faaliyet Raporu 2015,* Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü, Ankara.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK). (2016). *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri,* https://www.vdk.gov.tr/, (15.04.2018).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK). (2017). *Faaliyet Raporu 2017,* Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK). (2018). *VDK Mükellef Portalı,* https://mukellefportali.vdk.gov.tr, (30.04.2018).

Vergi Adaleti - Adil Vergi Sistemi

Tax Justice - Fair Tax System

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ*

Abstract

Men have to live together as a society by their nature. They cannot satisfy all their needs as individuals so that they had to live in a society. And the neccessity of living as a society is the reason and the cause of the state. Therefore the state is expected to fulfill the commutual needs which of those cannot be satisfied by individuals themselves or as small groups. In this respect, the state has to produce public goods and/or services in order to fulfill the common needs of people. This obligation of the state requires to generate income since state needs to spend money for all these services. Taxes are the most common and fundamental source for the expenses that correspond to public goods/services.

The public expenditures are being distributed among the citizens with different criteria and measures, whenever and wherever the state exists. This is one of the most common debates that have always been discussed whether this distribution is even and fair. In this context, each and every tax is subject to the questioning for tax justice. Discussions are not being made around the whole but rather on the fragments or parts. However, focusing on the parts or fragments makes us blind to the whole. Therefore this paper is an attempt to see and discuss the whole not the parts; the unseen not the visible.

For the ease of calculation the subject is explained with average income and ratios and the taxation of persons only from three sources. The aim is qualify and evaluate the system as a whole and by this to help to improve the regulations-enforcement-judgment, by creating awareness on this subject.

Keywords: Tax, Tax Burden, Justice, Tax Justice, Fair Tax System

JEL Code: K34, H26, H21

Özet

İnsanların doğaları gereği bir toplum olarak birlikte yaşaması gerekir. Bireyler olarak tüm ihtiyaçlarını tatmin edemezler, böylece bir toplumda yaşamak zorunda kaldılar. Ve bir toplum olarak yaşama niyeti, devletin sebebidir. Bu nedenle devletin, bireylerin kendileri veya küçük gruplar olarak tatmin edemediği ortak ihtiyaçlarını karşılaması beklenmektedir. Bu bakımdan devlet, insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kamu mallarını ve / veya hizmetlerini üretmelidir. Devletin bu yükümlülüğü, tüm bu hizmetler için para harcaması gerektirdğinden, gelir toplamasını zorunlu hale getirir. Vergiler, kamu mallarına / hizmetlerine karşılık gelen harcamalar için en yaygın ve temel kaynaktır.

Kamu harcamaları, vatandaşlar arasında, ne zaman ve nerede olursa olsun, farklı kriterler ve önlemlerle dağıtılmaktadır. Bu dağıtımın eşit ve adil olup olmadığı her zaman yapılan yaygın tartışmalardan biridir. Bu bağlamda her vergi, vergi adaleti sorgulamasına tabidir. Tartışmalar bütünde değil, parçalarda yapılıyor. Bununla birlikte, parçalara odaklanmak bizi bir bütün olarak körleştiriyor. Bu nedenle bu yazı, parçaları değil bütününü görme ve tartışma girişimidir; görünmeyen görünmez.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Hesaplama kolaylığı için konu ortalama gelir ve oranlar ve kişilerin sadece üç kaynaktan vergilendirilmesi ile açıklanmaktadır. Amaç, sistemi bir bütün olarak nitelemek ve değerlendirmek, bu konuyla ilgili farkındalık yaratarak düzenleme-uygulama yargısını geliştirmeye yardımcı olmaktır.

1. Giriş

Devletin/Verginin var olduğu günden beri *vergi adaleti*nden, *adaletsiz vergi*den söz edilmektedir. Bu bağlamda, dolaylı vergilerin ve özellikle yayılı muamele vergisi olan katma değer vergisinin zengin-fakir ayırımı yap(ıl)maksızın aynı malı tüketen, aynı hizmetten yararlananlardan aynı oranda alınmasının adaletsiz olduğu iddia edilmektedir. Gerçekten, bu ifade ilk söylendiğinde ya da ilk duyulduğunda kulağa hoş gelen bir söz gibi karşılanmaktadır. Ancak, kişilerden sadece ve yalnızca tek bir konu üzerinden-vesilesiyle vergi talep ve tahsil edilmediği için, tek bir verginin uygulamasından hareketle bir vergi/vergi sistemi hakkında adaletli-adaletsiz nitelemesi yapılması hem uygun hem de mümkün değildir. Çünkü, kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergi ve benzeri malî yükümler bir bütün olarak dikkate alındığında, birinin adaletsiz görünen sonucunu-etkisini bir başkası telâfi edebilmektedir. Belki sistemin bütünü dikkate alındığında, bu ilk izlenimin sonuçta hiç haklı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla, vergi sistemi bir bütün olarak ele alınmak suretiyle ortaya çıkan sonuçların âdil/adaletli ya da gayri âdil/adaletsiz olduğunu ifade etmek daha yerinde bir tavır alış olmaktadır. Nitekim, sürecin bir kısmına bakarak sürecin tamamının nitelenmesi ne derece sağlıklı sonuç verirse, vergi sisteminin bir unsuru olan tek bir vergiden hareketle vergi sistemi hakkında niteleme yapmak da o derece sağlıklıdır.

Bu makalede[1], *vergi adaleti* mi, *vergi sisteminin adaleti* mi sorusu cevaplanmaktadır. Bu bağlamda, vergi adaletinden değil, vergi sisteminin adaletinin söz edilmesinin; verginin değil, vergi sisteminin adaletli olup olmadığı nitelemesi yapılmasının gerekli ve doğru olduğu düşüncesi/görüşü tartışmaya açılmakta/ paylaşılmaktadır.

---

[1] Bu metin/makale, *8-12 Mayıs 2018* tarihinde *Antalya*'da düzenlenen *33. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye*'de aynı başlık altında Bildiri olarak sunulmuş olan metnin gözden geçirilmiş halidir. Bu makalede herhangi bir Kaynak atfı yer almamaktadır. Bunun iki ana sebebi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, kural olarak, bir akademik (sempozyum-kongre-panel-konferans) toplantıda sunulan Bildirinin bir makale tarzında oluşturulmuş metin olmayıp, sunanın bilgi ve tecrübesini ortaya koyan kendisine ait bir düz metin olması gerektiğidir. Kaldı ki, çoğu zaman Bildirilerin önceden hazırlanmış nihai metinleri de olmamaktadır. Gerçi, ülkemizde bu tür toplantılarda yapılan sunumlar önceden kaleme alınmış ve alanın araştırma metodunun eksiksiz uygulandığı/uygulanması gereken metinler üzerinden yapılmaktadır. Bu metin, bu uygulamanın bir istisnası olsun istenen bir metindir. İkincisi, *"akademisyen/öğretim üyesi, kırk yaşına kadar başkalarının ne dediğini/düşündüğünü; kırkından sonra da kendisinin ne dediğini/düşündüğünü anlatan kimsedir"* sözü için bir örnek oluşturulması gayretidir. Bu gerekçelerle, herhangi bir kaynaktan doğrudan bir alıntı yapılmamış ve atıf yapma gereği de olmamıştır. Ancak, bu metinde ana hatları ile dile getirilen düşüncenin/görüşün ortaya çıkmasına aracılık eden kaynakları önemli bir kısmına Kaynakçada yer verilmiştir. Metin bu hususlar dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir. Bir metnin akademik değerinin sadece ve yalnızca yapılan atıflar ve onların kaynağını oluşturan akademik çalışmalara/Kaynakçasına bağlı olmadığının; asıl değerin metnin kendi özüne bağlı olduğunun unutulmaması gerekir.

2. Adalet Kavramı

2.1. Genel Açıklama

Adalet, insanlık tarihinde gerçekleştirilmesi/ulaşılması için çok farklı yol ve yöntemlere başvurulan bir kavramdır/idealdir. *Adalet*, hem kişilerin hem de toplumların var olmasını istedikleri bir hali-algıyı-olguyu ifade etmektedir. *Adalet*, hem kişiyi hem de toplumu ilgilendirmesinden dolayı, sosyal bilimlerin birçok alanıyla ilgili temel bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Adaletin hukukun bir temel kavramı olarak bilinmesine rağmen, belki adaletle ilgili olmak bakımından hukuk diğer alanların gerisinde kalmaktadır. Çünkü, hukuk tekil/özel ilişkilerde adaletin tecellisini sağlayarak genelde adalete ulaşılmasına aracılık etmektedir. Oysa, diğer alanlarda genelden özele doğru bir adalet anlayışı vardır. Geneli ilgilendiren (tabîî olarak) özeli ilgilendirenden daha yaygın bir algıya kaynaklık etmektedir. *Adalet*, din, ahlâk, hukuk, (siyaset) felsefe(si) ve iktisat açısından ele alınıp incelenmektedir. Hepsinin arayışı, bir toplumda yaşayan insanların nasıl bir *menfaat dengesi* içinde hayatlarını sürdürmeleridir. *Adalet*, bazen ikili ilişkiler bağlamında, bazen bir topluluk arasında, bazen bir ülkede yaşayanlar açısından, bazen de dünyada yaşayanların tamamı yönünden ele alınmaktadır.

Hukukî Adalet

Dinî Adalet

İktisadî Adalet

Siyasî Adalet

Hukuk Adaleti –Ceza Adaleti

Liberal Adalet

Sosyal Adalet

Küresel Adalet

Usûlî Adalet

El Yordamı Adaleti

Toplam Adalet

Yukarıda sıralananlar adaletin değişik görünümlerinden bazılarıdır. Bu sıralama bile adalet kavramı hakkında insanoğlunun kafasının ne kadar karışık olduğunu ya da karıştırıldığını göstermeye yetmektedir. Adaletin görünüş biçimleri olarak adlandırılabilecek bu sıralamanın eksik olduğunu kabul etmek gerekir. Bu sıralamaya başka adalet türlerini de eklemek mümkündür. Örneğin, dağıtıcı adalet-denkleştirici adalet-hakkaniyet (somut olay adaleti) bunların başında gelmektedir.

Adaletin ne anlama geldiğinin aşağı yukarı bilinmesine rağmen, herkesçe kabul edilen-ifade edilen bir tanımının olmadığı herkesin malûmudur. Adalet, hissedilir; anlatılmaz. *Adalet, iyinin kötüden; haklının haksızdan; zalimin mazlumdan ayırt edilmesinin ölçüsü; vicdanların tatmin edilmesinin vesilesidir.*

2.2. Adaletin Tanıtımı

Adaletin *genellik-eşitlik* anlamına geldiği; *yatay adalet-dikey adalet* kavramlarının adaleti tanımlama ve adalete ulaşmanın aracı olduğu bilinmekte-sanılmaktadır. Soyut-mücerret anlamda adalet genellik ve eşitlik anlamına gelmektedir. Herkes için – herkese aynı muamele yapmak. Bu bağlamda, adaletin asgari eşitlik anlamına geldiği kabul edilmektedir. Ancak, adalet hukuk alanında *somut olay adaleti* olarak anlaşılmaktadır. *Somut olay adaleti*, soyut adaletin somut olayda yansıması; sertliklerinin giderilmesi; vicdanların tatmin edilmesi; haklının haksızdan, tembelin çalışkandan, zâlimin-mazlumdan ayırt edilmesinin sağlanması anlamına gelmektedir. Bu anlamda *adalet*, her bir ilişkide taraflar arasındaki menfaatlerin telif edilmesi, dengelenmesidir. Bu itibarla adalet, tarafların-kişilerin farklılıkları ölçüsünde farklı muameleye tâbi tutulmasıdır. Herkese aynı muamelenin yapılması; herkese aynı menfaatin temin edilmesi; herkese aynı yükün-yükümlülüğün getirilmesi adalet değil bizatihî adaletsizliktir. Örneğin, sınava girip girmediğine, sınavda verdiği cevabın doğru ve yeterli olup olmadığına bakılmaksızın bütün öğrencilere aynı notun-puanın verilmesi halinde öğrenciler arasında bir not eşitliği sağlanmasına rağmen, âdil bir uygulamanın yapıldığı anlamına gelmemektedir. Böyle bir uygulamanın benimsenmesi halinde, sınava girenlere ve doğru-yeterli cevap verenlere haksızlık yapılmış; sınava girmemiş ya da sınava girdiği halde doğru-yeterli cevap vermemiş olanlara hak etmedikleri bir menfaat-avantaj sağlanmış olmaktadır. Bunun, hak ve adalete-hakkaniyete uygun olduğunu iddia ve kabul etmek mümkün değildir. Bu itibarla, kişilerin farklılıkları ölçüsünde farklı muamele yapmak adaletin gereğidir.

Hak – Hukuk – Adalet birbiriyle ilgili, bağlantılı, biri olmadan diğerinin varlığından söz edilemez kavramlar olarak nitelendirilebilir. Hakkın ne anlama geldiği konusunda insanlık tarihi boyunca tartışmalar sona ermemiştir. Hak, hukukun temelidir. Hukuk, hakkı var etmek ve daim kılmak; korumak için vardır. Hak, çizilen bir haddir, bir sınırdır. Bu haddin, sınırın çizilmesi için bir başkasının varlığı gereklidir. Bir başkasının olmadığı yerde ve zamanda had çizmeye, sınır koymaya gerek yoktur. Kişi dilediğince yaşayabilir.

Adalet nedir, sorusuna verilen en kestirme ve anlamlı cevap; Adalet, adalettir, cevabıdır.

İkinci soru, o halde adalet nedir, şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu soruya ise, herkes kendi açısından, kendi anlayışı doğrultusunda, kendi algısına, anlayışına, kavrayışına göre cevaplar üretmektedir. Bu bağlamda, şu ifadeler dökülmektedir, bir yolcunun kaleminden.

Adalet,

- kişi için vicdanının doğru dediği şeydir.
- toplum için herkese hak ettiğinin verilmesidir.
- Hukuk için uygun bir menfaatler dengesinin kurulmasıdır.
- Siyaset için, asgaride eşitlemektir.

Adalet,

- Denkleştirmedir,
- Paylaşmadır,

- Gözetmedir,
- Fırsat vermedir.

Adalet paylaşımdır; hem ailede, hem mahallede, hem şehirde, hem ülkede, hem dünyada.

Hak edene hak ettiğini vermektir.

Ehil olmayı öne çıkarmaktır.

Desteklemedir. Eksik olanın tamamlanmasıdır.

Paylaşmadır; elindekini olmayan ile bölüşmedir.

Hak etmektir. Gayret etmektir. Sabretmektir.

Adalet, günün sonunda elde edilen hasıladır.

Ömrün sonunda oluşan-biriken değerler toplamıdır.

Gayretin, kabiliyetin, alın terinin, göz nurunun karşılığı olanı alabilmektir.

Adalet, başkasının hakkını yememektir.

Hasılı, Adalet, Adalettir.

El yordamı adaleti, aslında adaletin sağlanmasının yol ve yöntemi bilinmemesine rağmen, denk düşme sonucu menfaatler dengesinin yakalanması sayesinde ulaşılan adalettir. Bu durumda adalete ulaşma bir tesadüf sonucu gerçekleşmektedir.

2.3. Toplam Adalet

Adalet tanı(tı)mı yapılır ve adaletin türlerinden söz edilir. Bu bağlamda, temeli *Aristo*'ya dayandırılan birtakım adalet tanımlamaları vardır. Dağıtıcı adaletten, denkleştirici adaletten, sosyal adaletten, somut olay adaleti denilen hakkaniyetten söz edilir. Yeni bir adalet türünden, algısından, kavramından daha söz edilmeye başlandığını ifade etmek gerekir; ***Toplam Adalet!***

Toplam adalet, yukarıda sayılan adalet türlerinin toplamını – sonucunu; bir hukukî ilişkinin başından sonuna kadar geçen süreçte yaşanmış, algılanmış, hak edilmiş, uğranılmış zarar-yarar dengesinin vardığı nihaî değeri ifade etmektedir.

Bir insanın ömrü boyunca, bazen haksızlığa uğraması; bazen iltifat görmesi; hayatın sonuna gelince, kayıpların-kazançların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan neticeyi toplam adalet olarak nitelendirmek gerekir. Buna *net adalet*, *sonuç adaleti* de denilmesi mümkündür. Ancak, *toplam adalet* bir netleştirme; bir sonucu ifade etme işlevine sahip olmakla birlikte, daha çok bir süreci; bir kesiti ifade etmektedir.

Bir toplum için toplam adaletten bahsedilebilir. Haksızlıklar, haklı durumlar toplamı toplam adaleti oluşturur. *Toplam adalet*, bir olayda haksızlığa uğrayanın bir başka olayda avantajlı hale gelmiş olması, toplumda bir dengenin kurulması-oluşması anlamına gelmektedir.

Ödenmesi gereken bir paranın ödenmemesi; ödenmemesi gereken bir paranın ödenmesi toplamda bir yükü ifade eder; biri diğerini telâfi eder.

Toplam adalet, kendiliğinden oluşan bir sonuç olmak özelliğine sahiptir. Ancak, bu adalete ulaşmak, doğrudan gerçekleşmez. Başka bir uygulama, yargılamanın sonucu olarak ortaya çıkar.

Hakkımız olup da ulaşamadıklarımız ile hakkımız olmadığı halde elde ettiklerimizin toplamı toplam adaleti oluşturur. Ödememiz gereken bir vergiyi ödemekten kurtulmamız; ancak başka bir zaman ve zeminde aslında olmaması gereken bir vergiyi ödemek zorunda kalmamız bu toplam adaletin bir gereğidir.

Toplam adalet, üzülmenin sevinme; yorulmanın dinlenme; kazanmanın kaybetme; ödemenin ödememe; gülmenin ağlama vb. vs. ile karşılaştırılması sonucunda artakalandır. İnsan ve toplum hayatı için en önemli adalet toplam adalettir. Şayet toplam adalet olumlu bir sonucu ifade ediyorsa, bu sevinilecek bir durumdur. Olumsuz bir sonucu ifade ediyorsa, bunun düzeltilmeye ihtiyacı var demektir.

Sonuçtur-toplamdır anlamlı olan; parça değil. Bütüne ilişkin sonucun olumlu olması gerekir.

Hak edenin hak ettiğine kavuşmasıdır.

Hakkı olmak her zaman haklı olmak anlamına gelmemektedir.

Mazlum ahı almamaktır. Vazgeçebilmek, helalleşebilmek, verebilmektir.

Hasılı, *toplam adalet, toplam mutluluk demektir.*

3. Vergi Alınmasının Sebebi – Kaynağı – Meşruiyeti

Her şeyden önce, Devletin bir zaruret olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü, kamu ihtiyaçlarının tatmininin en elverişli aracı Devlettir. Devlet hizmet için vardır; hizmet üretmesi halinde harcama yapmak zorundadır. O halde, bu harcamaların bir şekilde karşılanması gerekir. Şu an itibariyle bu gelir ihtiyacının daha yenisi-iyisi icat edilinceye kadar en iyi aracı vergidir. O halde, Devlet de vergi de bir zarurettir. Nitekim, vergi için *zaruri fena* nitelemesi yapılmaktadır. Bu zarureti, en az maliyet-hasar-olumsuz etki ile gidermek/karşılamak şarttır. Bunun yollarından en önemlisi, verginin yaygın bir şekilde talep ve tahsil edilmesidir.

Devletin varlığı kamu hizmeti talebinin bir sonucudur. Başka bir deyişle, Devletin varlık sebebi, kamu hizmetlerini yerine getirmesidir. Bu nedenle, Devlet, milletin efendisi değil, hizmetkârıdır. Kamu hizmeti maddî/malî kaynakla yerine getirilmektedir. Devletin olduğu her yerde vergi de vardır. Vergilendirme yetkisi Devletin kurucu yetkilerindendir. Vergi, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinin maddî-malî aracıdır. Vergi gelirlerine olan ihtiyaç, çeşitli kaynaklar, iktisadî değerler–muameleler esas alınarak vergilendirmeyi zarurî kılmaktadır. İhtiyaç duyulan kamu gelirinin tek kaynaktan karşılanmaya gidilmesi halinde yüksek oranlı bir vergileme yapılması kaçınılmazdır. Yüksek oranlı vergi, kaynağı kurutur; büyük tepkilere yol açar; bu kaynakla ilgisi olmayanları vergi dışı bırakır.

Bu ve başka neden ve gerekçelerle malî güç kaynağı-göstergesi olan iktisadî değerler üzerinden vergi alınmaktadır. *Gelir*, harcama kapasitesi artışına kaynaklık eden

iktisadî değer transferidir. Harcama ve servet gelirin bir fonksiyonu/türevidir. Çünkü, başlangıç itibariyle *ihraz/hazır bulma hali* sözkonusu olmadıkça kişiler harcamalarını da, servetlerini de gelirleri sayesinde gerçekleştirir – oluşturur.

Gelir elde etme vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmekte; gelir elde edenler vergilendirilmektedir. Ancak, değişik gerekçelerle elde edilen gelirin tamamı vergilendiril(e)memektedir. Nitekim, miktarının azlığı, elde edildiği kaynak gibi, geliri elde edenin kişiliği-malvarlığı-statüsü elde edilen gelirin bir kısmının ya da tamamının vergi dışı bırakılmasını gerektirebilmektedir.

Yeryüzü zenginliklerin kaynağıdır. Yer altı ve yer üstü zenginlikleri, çevre kirleniyor; yaşamak zorlaşıyor olsa da, eksilmeden devam etmektedir. Belki belli kaynaklarda birtakım azalmalar olsa da bunun yanında ve karşılığında eskiden olmayan ya da bilinmeyen başka zenginlikler ortaya çıkmaktadır. Fakat bu zenginliklerin paylaşımında çok büyük çelişkiler yaşanmaktadır. Adil dağıtım-bölüşümün olmadığı için Dünyanın bir ucunda serveti/malvarlığı ile ne yapacağını bilemeyecek kadar zengin olanlar; diğer ucunda ise, yiyeceği ve giyeceği olmayan insanlar yaşamaktadır/vardır. Birinin zenginliği diğerinin fakirliğinin sonucudur. Nasıl ki, bir kişinin geliri bir diğer kişinin giderinin sonucunda oluşuyor ise. Afrika belki yer altı-üstü zenginlikleri bakımından Dünyanın en zengin Kıtasıdır. Ancak bu zenginlik başkaları tarafından kullanıldığı için o Kıtada yaşayanlara fakirlik düşmektedir; *küresel adalet* gerçekleşmemektedir. Aslında mevcut ya da üretilen zenginliklerin Dünyada yaşayan herkese yetecek kadar olduğu kabul edilmektedir. Yaşanan sıkıntılar, fakirlik-sağlıksız-eğitimsiz olma/kalma hali, zenginlerin üzerlerine düşen paylaşım ödevini gereği gibi yerine getirmemelerindendir. *Fakirlerini doyuramayan toplumlar, zenginlerini koruyamazlar*. Paylaşım şarttır. *Kuruşlara sahip çıkmadan liraların korunması mümkün değildir*.

4. Vergi Sisteminin Esasları

4.1. Genel Açıklama

Devletin varlığı vergiyi zarurî kılmaktadır. Vergi, nam-ı diğer *zaruri fena*dır. Bana göre, verginin zarurî olması mutlak; fena olması ise, istisna olmalıdır. Vergi, kasaya-keseye el atmadır.

Zarurî yük, bir ülkede yaşayanlar ile o ülkede vergilendirilen alanlarda faaliyet yapanlar/gösterenler arasında bir dağıtımı zarurî kılmaktadır. Bu dağıtımın olabildiğince geniş bir tabana yönelik olarak yapılmış olması gerekir. Hem çok sayıda kişi hem de çok sayıda konu esas alınarak vergilendirme yapılmalıdır. Tek kaynaktan vergi alınması-alınmak istenmesi halinde ne gibi olumsuz sonuçlar doğacağı tahmin edilebilir. Bunun üzerinde ayrıntılı olarak durmaya gerek yoktur.

Belirli kişilerin ya da kesimlerin vergilendirilmesi halinde de vergilendirmenin sağlıklı sonuçlar vermesi imkânsızdır. Çünkü, vergi yükünün tamamının belli bir kesim tarafından taşınması hem mümkün; hem de beklenilen gelirin elde edilmesine elverişli değildir. Bir kesim kamu hizmetlerinin finansmanının tamamını karşılamak zorunda kalır iken, diğer kesimler *"free rider" (beleşçi)* olarak üretilen kamu hizmetlerinden

yararlanabilir olmaktadır. Mevcut yapısı itibariyle vergi sistemleri tek kaynaktan-konudan ve tek kesimden vergi almak yönünde işlememektedir. Devletten devlete değişmekle birlikte vergi sistemleri malî gücü ve kamu hizmetlerinden yararlanmayı vergilendirmenin temel ölçütleri-vesileleri olarak kabul etmektedir.

Kamu hizmetlerinden yararlanma ölçütü esas alınarak yapılan genel bir vergilendirmeden, vergilendirmenin amacına hizmet etmesi düşünülemez; âdil bir sonucun doğması beklenemez. Çünkü, bazı kamu hizmetlerinden kimin ve ne ölçüde-kadar yararlandığı bilinememektedir. Bu tür kamu hizmetlerinden yararlanma konusunda kimsenin dışlanması-mahrum edilmesi mümkün değildir. Tam-pür kamu hizmetleri bu niteliktedir. Bölünemediği, yararlananı bilinemediği için fiyatlandırılması mümkün olamamaktadır. Bu tür kamu hizmetlerinin maliyeti de genel maliyet içinde yüksek orandadır. Bu itibarla, bu tür kamu hizmetlerinin maliyetine herkesin katkıda bulunması gerekir. Burada sözü edilen "herkes", malî gücü olan her kişiyi ifade etmektedir. Bu tür kamu hizmetleri öncelikle savunma, asayiş, temel sağlık, temel eğitim-öğretim, temel yargı, temel altyapı, diplomasi hizmetleri olarak gerçekleştirilmektedir. Bunlar dışında kalan ve mahallî idareler dahil devlet tarafından gerçekleştirilen; fakat, yararlananı belli olan hizmetlerin maliyetine ise, yararlananların belli ölçüde katkıda bulunması gerektiği kabul edilmektedir. Bu katkı da, yararlanılan hizmetin maliyetinin tamamının karşılanması yoluyla gerçekleşmemektedir. Yararlananlardan alınan paylar dışında kalan maliyetin de yine malî gücü olan herkes tarafından karşılanması gerekmektedir. Eğitim-öğretim, sağlık ve yargı hizmetleri bunun tipik örnekleridir.

Yararlanma ilkesine dayanan vergilendirmede/yükümlendirmede adalet meselesi/kaygısı pek dile getirilmemektedir. Çünkü, yararlanma kural olarak isteğe bağlıdır. Ayrıca, yararlanmada yararlanan belli bir hizmetten doğrudan yararlanmaktadır. Bunun için katkıda bulunmak şarttır ve yararlanabilme katkıda bulunmaya değer görülmektedir/bilinmektedir. Ancak, yararlananın maliyetine katlanması gereken kamu hizmetlerinden yararlanmak zorunda kalan–isteyen kişilerin malî güçleri yoksa, bu hizmetlerden yararlanmalarına engel olunmamaktadır. Çünkü, bu durumda olanlar, Devletin çeşitli yollarla destek olması; muafiyet-istisna hükümlerinden yararlandırması; burs-kredi sağlaması suretiyle kamu hizmetlerinden yararlanmaları gerçekleştirilmektedir.

Tam kamu malı ve hizmetlerinin karşılığını oluşturan maliyetler ile yarı kamu malı ve hizmetlerinden yararlananlardan alınan paylar dışında kalan maliyetlerin toplamının dağıtımı konusunda adalet tartışmaları gündeme gelmektedir. Bu tür maliyetlerin hemen tamamı vergi adı altında talep ve tahsil edilmektedir. Bu aşamada, tek kaynaktan ve tek kesimden bu büyüklükte bir maliyeti karşılayacak gelirin elde edilmesi mümkün olmadığından, gelirin değişik görünümleri esas alınmak suretiyle malî güç göstergeleri olarak kabul edilen iktisadî değerler üzerinden vergi alınması yolu tercih edilmektedir.

Malî gücü olan herkesten vergi alınması vergilemede *genellik* ya da *yatay adalet ilkesi* olarak ifade edilmektedir. Malî gücü olup buna rağmen vergi ödemeyenlerin olması halinde vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi mümkün değildir. O halde, malî gücü olan herkesten vergi alınması şarttır. Bu yolla malî güç bağlamında bir eşit işlem

yapılması mümkündür. Bunun temelini, malî gücün varlığı oluşturmaktadır. Burada açıklanması-çözümlenmesi gereken konu-husus, malî gücün ne olduğudur. Bu anlaşılmadan ya da malî güçten ne anlaşılması gerektiğinde ortak bir anlayışın benimsenmesi sağlanmadan malî güç temelinde herkesin eşit muameleye tâbi tutulduğu-herkese malî yükümlülük getirildiği yönünde sağlıklı bir uygulamanın-mutabakatın-âdil davranıldığının kabul edilmesi mümkün değildir. O halde, vergilemede adaletten söz edilebilmesi-vergilemenin âdil yapıldığının iddia ve kabul edilebilmesi için öncelikle ve özellikle malî gücün ne olduğunun, nasıl tezahür ettiğinin açıklığa kavuşturulması şarttır.

4.2. Ödeme Gücü – Malî Güç

Ödeme gücü - malî gücün ne anlama geldiği konusunda uzun tartışmaların yapıldığı; bunu ifade etmek için farklı terimlerin kullanıldığı bilinen bir gerçektir. Hem maliye alanında yapılan yayınlarda hem de bu alanda düzenlenmiş-yürürlüğe konulmuş hukukî metinlerde *ödeme gücü-malî güç* terimlerinin yer aldığı görülmektedir. Ancak, birinin diğerinin yerine kullanılmasının uygun ve mümkün olmadığının kabul edilmesi şarttır. Bu iki terimin aynı kavramı ifade etmediği; birbirinden ayrı şeyleri ifade ettiğinin bilinmesi gerekir.

Ödeme gücü, daha çok alınan-yararlanılan bir şeyin karşılığının-bedelinin hemen-elan karşılanabilmesi/ödenebilmesi anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, bir şey alındığında/hizmetten yararlanıldığında bedelinin hemen ödenmesi; nakden ve defaten-taksitle bir miktar paranın şeyi teslim edene-hizmeti ifa edene verilebilmesidir. Bu ödemenin nakden ya da kredi kartı kullanılarak yapılması arasında kural olarak bir fark yoktur. Taksitli ödemelerde her bir taksit ödendikçe ödeme gücünün tezahür ettiği kabul edilmelidir.

Malî güç ise, kişinin mücerret alım gücü kapasitesi-potansiyeli anlamına gelmektedir. *Malî güç*, bir potansiyeli-stok değeri ifade etmektedir. Para ve paraya çevrilebilir; para ile ifade edilebilir iktisadî değerler toplamı malî gücü oluşturmaktadır. Bunun her bir somut olayda değişime aracılık etmesi ise, ödeme gücü olarak ortaya çıkmaktadır. Şu an itibariyle, malî güç kaynağı-göstergesi olarak üç temel iktisadî değer/olgu kabul edilmektedir. Bunlar, gelir, harcama ve servettir.

4.3. Malî Gücün Kaynağı ve Kullanımı

Gelir, harcama ve servet, malî gücün kaynağı-göstergesi olarak kabul edilen üç iktisadî değer/olgudur.

Gelir, bir kişinin malvarlığında/harcama kapasitesinde meydana gelen iktisadî artışı ifade etmektedir. Malvarlığının değişik sebeplere bağlı olarak kendi değerinde meydana gelen artış bir farazî/fiktif geliri ifade etmektedir. Çünkü, malvarlığı değerlerinin paraya çevrilmesinden önce ortaya çıkan artış sadece potansiyel olarak tezahür eder. Paraya çevrilmesi halinde ise, maliyet bedeli-satış bedeli arasındaki müsbet fark kadar bir satın alma gücü artışından söz edilebilir. Bu paraya çevrilme gerçekleşmeden malvarlığı değer artışı sadece gelecekte beklenti oluşturan bir artış

varsayımıdır. Zaman içinde bu artışın dalgalanması da mümkündür. Reel artış, paraya çevirme sonucu ortaya çıkan müsbet farktır. Bu itibarla, zaman içinde malvarlığı değerlerinde oluşan; fakat, paraya çevirme suretiyle nakde dönüşmeyen artışların gelir olarak nitelendirilmesi uygun ve mümkün değildir.

Asıl gelir, malvarlığına dışarıdan eklenen harcama kapasitesi artışıdır. Bu iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Birincisi, nakit olarak bir iktisadî değerin eklenmesidir. İkincisi, yapılması gereken harcamaların eksiltilmesidir.

Harcama, hem malî gücü hem de ödeme gücünü temsil etmektedir. Başka bir deyişle, *harcama*, malî gücün bir yansımasıdır/göstergesidir; harcama kapasitesini gösterir. Kısacası, *harcama*, ödeme gücünün bizzat kendisini ifade etmektedir.

Servet ise, malî gücün en belirgin kaynağını oluşturmaktadır. *Servet*, likit değil, stok değerdir. Varlığı bizatihî ödemenin bir aracı değildir. Ancak, paraya çevrilmesi halinde ödemeye aracılık edebilir. O halde, bu üç harcama kapasitesi malî gücün unsuru-göstergesidir.

4.4. Malî Güce Göre Vergilendirme

Malî güç unsurlarından sadece birisi esas alınmak suretiyle vergileme yapılmamaktadır. Çünkü, tek kaynaktan alınacak vergi yüksek oranlı olmak zorundadır. Yüksek oran, vergiye karşı tepkilere yol açmakta; kayıp ve kaçağı artırmakta-özendirmekte; vergi kaynağını kurutmaktadır. Ayrıca, tek kaynak ihtiyaç duyulan geliri sağlamaya elverişli değildir. Bu ve buna benzer gerekçelerle farklı kaynaklardan ve farklı aşamalarda vergi alınmaktadır. Bu yöntemde vergi tabanının daha yaygın-yayılı olması sayesinde, tek kaynaktan alınan vergiden daha düşük oranlı vergilendirme yapılması mümkündür. Nitekim, günümüzde gelir, harcama ve servetten vergi alınmaktadır. Gelirin, harcamanın ve servetin tamamının kavranabilmesi mümkün değildir. Vergileme daha çok kayıtlı geliri-harcamayı-serveti esas almaktadır.

Gelirin kavranması seviyesine bağlı olarak gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı ve büyüklüğü değişmektedir. Kavranma seviyesinin yükselmesi halinde vergi hasılatı artacaktır. İhtiyaç duyulan vergi gelirinin önemli bir kısmının gelir üzerinden alınan vergilerden karşılanması halinde, harcama vergilerine olan ihtiyaç azalacaktır. Buna karşılık, gelir üzerinden alınan vergilerin azlığı ister istemez diğer kaynak ve aşamalarda daha fazla vergi alınması ihtiyacını doğurmaktadır. Bunun doğal sonucu da harcamalar üzerinden alınan vergilerin daha yüksek oranda alınması yoluna gidilmesi ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yükselmesidir.

Servet üzerinden alınan vergiler ise, farklı bir değerlendirmeye tâbi tutulmaktadır. Servetin türüne, varlığına ve el değiştirilmesine göre farklı oran ve yöntemlerle vergileme yapılmaktadır. Emlâk vergisi neredeyse sembolik değerde bir vergidir. Ancak, emlâk vergisine konu iktisadî değerlerin el değiştirmesi vesilesiyle alınan vergi-tapu harcı (yaklaşık yüzde 4) oranı yüksektir. Bunun yüzde 1-1,5 gibi makûl seviyeye indirilmesi gerekir. Motorlu taşıtlar vergisi de kasko değerinin yüzde iki

buçuğu kadar olmalıdır. Ancak, motorlu taşıtların iktisabı sırasında alınan vergiler (özel tüketim vergisi + katma değer vergisi) çok yüksektir. Veraset ve intikal vergisi, ya hiç yok; ya da çoktur.

4.5. Adil Bir Vergi Sistemi Arayışı

Vergi sistemi, bir ülkede belli bir dönemde var olan bütün vergilerden oluşan bir yapıdır. Vergi sistemi, aslında bağımsız ve bağlantısız bir sistem değildir. Öncelikle Devlet sistemine bağlı ve bağımlıdır. Devletin liberal-sosyal-kapitalist-sosyalist gibi ve benzeri şekli ve niteliği vergi sistemini belirler ve şekillendirir. Ayrıca parlamenter; başkanlık sistemi de yine vergi sisteminin şekillenmesinde belirleyici bir etkiye sahiptir. Sosyal-kültürel yapı, iktisadî gelişmişlik düzeyi, kişi başına düşen millî gelir miktarı/seviyesi, gelir ve servet dağılımı dengesizliği gibi ve benzeri hususlar vergi sisteminin belirleyicileri olarak ortaya çıkmaktadır. Bütün bunlar dikkate alındıktan sonra

- ne için,
- neyden,
- ne kadar,
- ne zaman,
- kimden ve
- nasıl

vergi alınacağına karar verilmelidir. Bütün bu belirlemeler yapılmadan sadece Devletin gelir ihtiyacı gerekçe gösterilerek kolay kavranan, verimliliği yüksek; fakat, olumsuz etkileri çok olan kaynakların vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Örneğin, harcamalar üzerinde vergi yığılması/yoğunlaşması bunun bir göstergesidir.

Verginin kaynağını malî güç/satın alma kapasitesi oluşturmaktadır. Malî güç/satın alma kapasitesi elde edildiğinde-kullanıldığında ya da stok değer olarak muhafaza edildiğinde vergilendirme yapılmaktadır. Satın alma kapasitesinin elde edilmesi, gelirin elde edilmesi anlamına gelir. Gelir aşaması, gelir ve kurumlar vergisi ile kavranmaktadır. Gelir aşamasının tamamen ya da tamamına yakın olarak kavranması mümkün olmadığından, gelir aşamasında yapılan vergilemeden elde edilen gelir, ihtiyaç duyulan gelirin yarısından azını karşılamaktadır.

Gelir aşamasında elde edilen vergi gelirinin eksikliği harcamalardan alınan vergilerle telâfi edilmeye çalışılmaktadır. Başka bir deyişle, eksik kalan gelirin elde edilmesinde hem tabanının genişliği hem de verimliliği yüksek olan bir aşamanın vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Bu yüzden, satın alma kapasitesinin kullanılması, yani harcama aşaması vergilendirilmektedir. Bu aşamanın hem tabanı geniş hem de gelir verimliliği yüksektir. Harcamaların kavranması, gelirin kavranmasından daha kolaydır. Harcamalardan alınan vergiler Hazineye daha kısa sürede intikal etmektedir. Bu nedenle, ihtiyaç duyulan gelirin önemli bir kısmı harcamalardan alınan vergilerden elde edilmektedir.

Satın alma kapasitesinin stok değer olarak karşılığını oluşturan servetin vergilendirilmesi, çok sınırlı bir gelir etkisine sahiptir. Çünkü, servet aşamasında vergi oranları düşük; istisna ve muafiyetler ise, yaygın ve yüksektir. Bu yüzden, gelir verimliliği düşüktür. Sadece motorlu taşıtlar vergisinde kısmî bir yükseklik sözkonusudur. O da, âdil bir dağılıma elverişli olarak düzenlenmemiştir. Kasko değerinin belli bir oranında vergi alınması sağlanamamış; buna karşılık yüksek vergi tutarında üst sınır kasko değerinin yüzde beşi olarak belirlenmiştir.

Servet üzerinden alınan vergiyi sadece satın alma stokundan alınan vergiden ibaret saymamak gerekir. Satın alma stokunun temini aşamasında alınan vergileri de dolaylı servet vergisi olarak nitelemek mümkündür. Nitekim, motorlu taşıt alımında tahsil edilen katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ile gayrimenkul malların el değiştirmesi aşamasında alınan tapu harçları bu nitelemeye dahildir. Bu vergi ve harçların oranları ise, yüksektir. Hatta, caydırıcı etkiye sahiptir.

5. Vergi Sisteminin Adaleti

5.1. Genel Açıklama

Tek tek vergiler ele alınıp incelendiğinde gerçek ya da kanunî mükellefler arasında birtakım adaletsizlik örneklerine-uygulamalarına rastlamak mümkündür. Şayet tek kalem vergi alınıyor olsa idi, ona ilişkin matrah-oran belirlenmesinde belki daha hassas-dikkatli davranıp adalete daha yakın bir uygulama yoluna gidilebilirdi. Ne var ki, vergi sistemleri tek vergiden değil, çok sayıda irili-ufaklı vergilerden oluşmaktadır. Bunlardan bir kısmı verimlilik-gelir hasılatı bakımından ihmal edilecek büyüklükte olabilir. Nitekim, vergilerin tamamının tek amacı gelir elde etmek değildir. Bazen iktisadî kıymetlerin hareketlerini takip etmek; disiplin altına almak amacıyla da vergiler konulmakta ve alınmaktadır.

Malî hukukta (gelir hukukunda) adalet tek tek vergiler bakımından ele alınmaması gereken bir husustur. Aksi halde, yanlış ve yanıltıcı sonuçlara ulaşmak kaçınılmazdır. *Vergi adaleti*, vergi mükelleflerinin hallerine münasip bir vergi yükünü taşımasını/vergi yüküne katlanmasını ifade etmektedir.

Haline münasip olma, fert açısından günümüz dilinde *ölçülülük* anlamına gelmekte; aynı zamanda başkaları ile mukayese edildiğinde ise, *dengeli olma* anlamında kullanılmaktadır. *Ölçülü olma*, taşınması gereken yükün taşınabilir miktarda/büyüklükte olmasını ifade etmektedir. *Dengeli olma* ise, toplam yükün yükü taşıyacaklar arasında dengeli-ölçülü-âdil dağıtılmış olmasıdır.

Devlet, kamu hizmeti üretmek/sunmak için vardır. Hizmetin üretilmesi/sunulması harcama yapmayı gerektirmektedir. Devletin harcama yapabilmesi, gelirinin olmasına bağlıdır. Devletin gelirinin ana kaynağı vergilerdir. Bu itibarla, Devlet var ise, vergi de vardır. Bunun aksi düşünülemez. Vergi varsa, o ülkede yaşayan herkesin bu yüke muhatap olması gerekir/şarttır. Bu muhatap olmanın ölçüsü de malî güçtür. Çünkü, yararlanma ölçütüne bağlı olarak talep ve tahsil edilen kamu gelirleri başka adlarla anılmaktadır; teknik ve dar anlamda verginin dışında kalmaktadır.

5.2. Vergilendirme Yoluyla/Sayesinde Adaletin Sağlanması

5.2.1. Genel Olarak

Günümüzde malî güç göstergeleri olarak kabul edilen iktisadî değerler-faaliyetler *gelir*, *harcama* ve *servet*tir. Devletler geliri, harcamayı ve serveti esas alarak vergilendirme yapmaktadır. İhtiyaç duyulan verginin bu malî güç unsurları arasında dengeli bir biçimde dağılması gerekir.

5.2.2. Gelirin Vergilendirilmesi

Gelir, harcamanın ve servetin kaynağıdır. Hazır bir servete sahip olma dışında servet, gelirin harcanmayan kısmından kaynaklanmaktadır/oluşmaktadır. Aslında vergilendirme geliri hedef almaktadır. Gelirsiz harcama yapılmasından ve servet oluşumundan söz edilemez. Bazen böyle bir vergilendirmenin *mükerrer vergileme* olduğu da iddia edilmektedir.

Gelir aşamasında vergilendirme yapılırken muafiyet-istisna-indirimler yoluyla vergilendirmeyi vergilendirilenin şahsına özgü hale getirme mümkündür; hatta gereklidir. Bu nedenle, bu vergilere *şahsî vergiler* denilmektedir. Ancak bu yapılırken âdil bir dengenin gözetilmesi şarttır.

Gelirin vergilendirilmesinde gelir elde edenlerin tamamının mükellef olması-tutulması mümkün değildir. Nitekim, elde edilen gelirin tutarı, gelir elde edenin özel şartları vergilendirme yapılmamasını gerekli kılabilmektedir. Bu bağlamda, *esnaf muaflığı, engellilik indirimi, asgarî geçim indirimi* gibi vergi kolaylıkları, belli bir miktar gelirin ve bazı kişilerin vergi dışı kalmasını sağlamaktadır. Böyle bir durumda, gelir elde edilmiş olmasına rağmen, gelir üzerinden vergi ödenmesi gerekmemektedir. Başka bir deyişle, bu hallerde taşınan vergi yükü ya sıfırdır ya da düşük düzeydedir. Asgarî ücretin vergi dışı bırakılması halinde[2], geliri asgarî ücret düzeyinde olan kişiler gelir vergisi ödememektedir. Geliri asgarî ücretin üzerinde olan kişilerin de asgarî ücretten arta kalan kısım üzerinden vergi ödemeleri gerekir. Bunun âdil olup olmadığı tartışılabilir. Ancak, her insanın yaşaması için asgarî bir gelire ihtiyacı olduğu asla unutulmamalıdır.

5.2.3. Harcamaların Vergilendirilmesi

Harcama yapan herkes, yaptığı harcama tutarı ile hangi mal ve hizmetler için harcama yaptığına bağlı olarak vergi ödemektedir. Nitekim, asgarî geçim indirimi kapsamında gelir elde eden ve gelir vergisi ödemeyen kişilerin de, yaptıkları harcamalar üzerinden/vesilesiyle vergi ödemesi gerekmektedir. Şu an itibariyle harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı epeyce yüksektir. Bunun

---

[2] *Vergi adaleti*nin sağlanması araçlarından birisi ve en önemlisinin *asgarî geçim indirimi* olduğu; bunun da uygulanmakta olan *asgarî ücret* kadar olması gerektiği düşünülmektedir. Bu çalışmada anlatım kolaylığı bakımından *asgarî geçim indirimi*nin-*asgarî ücret*in yıllık toplamı *20.000.-TL* olarak esas alınmaktadır.

eleştiri konusu yapılması mümkündür. Ancak, sebeplerine bakılması halinde, eleştirilecek yanının pek fazla olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü, Devlet dolaylı vergiler de denilen harcamalar üzerinden alınan vergilere iki ana gerekçe ile yönelmektedir. Birincisi, bu tür vergilerin geniş tabanlı olmaları sayesinde gelir verimliliğinin yüksek olmasıdır. İkincisi, bu tür vergilerin tahsili kolay ve kısa sürede gerçekleşmektedir. Çünkü, vergi idaresinin muhatabı az sayıda mükelleftir ve vergilendirme dönemi yıl değil, ay olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, gelir aşamasında vergiden kaçınanları-vergi kaçıranları da yakaladığı/kavradığı için adaletin tecellisine de aracılık etmektedir. Ancak, gelir vergisinden muaf olan ya da kazancı istisna kapsamında kalanlar da harcama yaptığında, üst düzey gelir sahipleri ile aynı oranda vergi ödemektedir. Bu durumun adaletsiz olduğu düşünülemez. Çünkü, harcama yapanın gelir düzeyi esas alınarak değil, yapılan harcama üzerinden vergi alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler şahsa özgü vergiler değildir. Bu olumsuz sayılan sonuç, bazı yollarla dengeli-âdil hale getirilmeye çalışılmaktadır. Birincisi, farklılaştırılmış oran uygulaması vardır. *Fakir malları* daha düşük oranda vergiye tâbidir. İkincisi, istisna-muafiyet yoluyla vergi kolaylıkları sağlanmaktadır.

5.2.4. Servetin Vergilendirilmesi

Servet, gelirin harcanmayan kısmından oluşan stok-iktisadî değerdir ve malî gücün bir yansıması/unsurudur. İnsanlık tarihi boyunca servet doğrudan ve/ya da dolaylı olarak hep vergi konusu olmuştur. Bu itibarla, elde ettiği geliri harcamasından çok olan kişilerin var olan serveti de vergilendirilmektedir. (Harcamalarından çok geliri olanların asgarî ücretten daha yüksek bir gelir düzeyine sahip oldukları muhakkaktır. Şüphesiz daha az geliri olup da serveti olanlar kadar, daha yüksek geliri olup da serveti olmayanlar da vardır. Miras ve benzeri yollarla hazır bulmuş ve/ya da önceden edinilmiş servet sahiplerinden bazıları da daha sonra asgarî ücret düzeyinde ya da onun da altında gelir elde ediyor olabilmektedir). Bu kişiler, hem gelir, hem harcama, hem de servet vergisi ödemekle yükümlüdür.

6. Kendiliğinden Gelen/Oluşan Adalet

Gelir elde eden, elde ettiği gelirden vergi ödememesi halinde bu aşamanın vergisinden kurtulmaktadır. Başka bir deyişle, gelir elde etmeye bağlı olarak herhangi bir vergi yükü taşımamaktadır. Ancak gelir, kural olarak ihtiyaçları karşılamak üzere tüketilen mallar ve yararlanılan hizmetler için harcanmaktadır. Harcama ise, vergiye tâbidir. *Katma Değer Vergisi* ve *Özel Tüketim Vergisi* ilk akla gelen harcama vergileridir.

Geliri vergi dışı kaldığı için gelir aşamasında vergilendirilmeyenler harcama aşamasında vergilendirilmektedir. Gelir aşamasında vergilendirilenler de harcama aşamasında vergilendirilmektedir. Bu itibarla, kişiler en az bir aşamada vergi ile karşı karşıya gelmektedir. Nitekim, az gelir elde edenler sadece harcama; yeterli gelir elde edenler hem gelir-hem harcama aşamasında vergilendirilmektedir. Bu itibarla, gelir

düzeyi düşük olanlardan katma değer vergisi alınmasının ya da zenginle fakirin aynı oranda katma değer vergisi ödemesinin adaletsizliğinden söz edilemez.

Geliri harcamalarından fazla olan ya da gelirinin bir kısmını harcamayanlar gelir/gider fazlasını menkul-gayrimenkul servete dönüştürmektedir. Servet üzerinden de vergi alınmaktadır. Dolayısıyla, hem gelir, hem harcama ve hem de servet aşamasında vergilendirilmekte olan bir kesim de vardır. Başka bir deyişle, bazıları sadece harcamalarından; bazıları hem gelirlerinden hem de harcamalarından; bazıları ise, hem gelir, hem harcama hem de servetlerinden dolayı vergilendirilmektedir. O zaman sadece gelir vergilendiriliyormuş gibi gelir aşamasında artan oranlı vergilendirme yanlışında ısrar etmenin bir anlamı yoktur.

Yapılan açıklamalara göre, asgarî ücret elde eden ve gelir vergisi ödemeyen kişi sadece harcamaları üzerinden; asgarî ücretin üzerinde gelir elde eden ve elde ettiği gelirin tamamını harcayan kişi, hem gelir vergisi hem de harcamalar üzerinden; asgarî ücretin üzerinde gelir elde eden ve elde ettiği gelirin bir kısmını harcamayıp servete dönüştür(ebil)en kişi ise, hem geliri, hem harcaması, hem de serveti için vergi ödemektedir.

Örnek:

Elde Edilen Gelir	**Ödenen Gelir Vergisi % 30**	**Yapılan Harcama**	**Ödenen Harcama Vergisi % 15**	**Var Olan Servet**	**Ödenen Servet Vergisi % 5**	**Toplam Vergi Yükü/Oranı**
20.000.- TL	-	20.000.-TL	3.000.- TL	-	-	%15
100.000. TL	24.000.- TL	76.000.- TL	11.400.-TL	-	-	% 35,4
200.000.- TL	54.000.-TL	100.000.- TL	15.000.- TL	46.000.- TL	2.300.- TL	% 35, 65

Bu üç mükellefin durumu basitleştirilmiş örnek üzerinden dikkate alındığında şu hususların tesbit edilmesi mümkündür.

- Her üç mükellefin 20.000.-TL geliri, (en az geçim indirimi-asgarî ücret) vergi dışıdır.
- Birinci mükellefin, elde ettiği gelirinin tamamını harcaması halinde, toplam vergi yükü %15'tir.
- İkinci mükellefin, elde ettiği gelirin 20.000.- TL dışında kalan kısmı üzerinden 24.000.- TL gelir vergisi; gelir vergisi ödenmesinden arta kalan gelirinin (76.000.- TL) tamamını harcaması halinde, 11.400.- TL harcama vergisi ödemesi gerekmektedir. Toplam vergi yükü, % 35,4 olmaktadır.
- Üçüncü mükellefin, elde ettiği gelirin 20.000.- TL dışında kalan kısmı üzerinden 54.000.- TL gelir vergisi; gelir vergisi ödenmesinden arta kalan gelirinin 100.000.-TL kısmını harcaması halinde, 15.000.- TL harcama vergisi; gelirinin servete dönüştürülen 46.000.-TL kısmı üzerinden 2.300.-TL servet vergisi ödemesi gerekmektedir. Toplam vergi yükü, % 35,65 olmaktadır.

- İkinci mükellef, birinci mükellefin 5 katı fazla gelir elde etmesine rağmen, harcanabilir geliri, 3,8 kata düşmektedir. İkinci mükellef, 5 kat fazla gelir elde ettiği mükelleften 11,8 kat daha fazla vergi ödemektedir.
- Üçüncü mükellef, birinci mükellefin 10 katı fazla gelir elde etmesine rağmen, harcanabilir geliri, 7,3 kata inmektedir. Üçüncü mükellef, 10 kat fazla gelir elde ettiği mükelleften 23,7666 kat daha fazla vergi ödemektedir.
- Üçüncü mükellef, ikinci mükelleften 2 kat fazla gelir elde etmesine rağmen, harcanabilir geliri, 1,92105 kata inmektedir. Üçüncü mükellef, 2 kat fazla gelir elde ettiği mükelleften 2,01411 kat daha fazla vergi ödemektedir.

Bu üç mükellef arasında adaletsizlikten söz etmek artık başka bir boyut kazanmaktadır. Tek başına harcamalar üzerinden alınan vergi dikkate alındığında, her üç kişinin aynı oranda vergi ödemesinin adaletsizlik olduğu iddiası bir ölçüde ciddiye alınabilir. Ancak, bu bile doğru değildir. Çünkü, *oran* adaleti sağlamanın aracıdır. Asıl bakılması gereken ödenen vergi miktarıdır. Birincisi, 3.000.- TL; ikincisi 11.400.-TL; üçüncüsü ise, 15.000.- TL harcama vergisi ödemektedir. Ancak ikincisi, 24.000.-TL; üçüncüsü ise, 54.000.-TL gelir vergisi ödemektedir. Ayrıca üçüncü mükellef, gelirinin bir kısmını servete dönüştürdüğü için, 2.300.-TL servet vergisi de ödemektedir.

Buna göre,

Birinci mükellef sadece 3.000.-TL harcama vergisi ödemekte ve toplam vergi yükü sadece % 15'tir.

İkinci mükellef, 24.000.-TL gelir vergisi ve 11.400.-TL harcama vergisi olmak üzere 35.400.-TL vergi ödemekte ve toplam vergi yükü % 35,4'tür.

Üçüncü mükellef ise, 54.000.-TL gelir vergisi, 15.000.-TL harcama vergisi, 2.300.-TL servet vergisi olmak üzere 71.300.-TL vergi ödemekte ve toplam vergi yükü % 35,65'tir.

Adaletsizlik bunun neresindedir?

Vergi ödendikten sonra geride kalan gelirin düşük olmasından hareketle, 20.000.-TL harcayan ile 100.000.-TL harcayanın durumu aynı değildir diyerek adaletsizlik eleştirisi yapılması gerçekten adaletsizdir. Vergilendirme yoluyla herkesin gelir ve servet düzeyini aynı seviyeye getirmek gibi bir yöntem-uygulama yoktur. Dar gelirlinin Millî Gelirden aldığı payın düşüklüğünden şikâyet edilmesi mümkündür. Ancak, bunun çaresi vergiler değil, kamu harcamalarından; özellikle transfer harcamalarından yararlanması sağlanmalıdır. Ancak, beleş yaşamaya/yaşamak istemeye yol açmamak şartıyla…

7. Sonuç Yerine

Devletin üstlendiği ve yerine getirdiği kamu mal ve hizmetleri için ihtiyaç duyduğu geliri tek kaynaktan karşılaması mümkün değildir. Düşük oranlı ya da ortalama

oranlı vergileme ile gelir ihtiyacını tamamen karşılayacak, taşıyacak herhangi bir kaynak da yoktur. O zaman kaynak çeşitlemesine gitmek kaçınılmazdır. Nitekim, şu an itibariyle üç ana kaynaktan vergi alınmaktadır. Bunların, malî güç oluşturduğu düşünülmektedir.

Malî güç, para ya da paraya çevrilebilir iktisadî değerlerin belli bir seviyede/büyüklükte olmasını ifade etmektedir. Bunun örnekleri olarak, gelir, servet ve muameleler/harcamalar kabul edilmektedir. Bunların aslında ilk kaynağını emek karşılığı elde edilen gelir oluşturmaktadır. İhraz edilmemiş/hazır bulunmamış, ivazsız intikal yoluyla geçmemiş ise, kişilerin servetinin kaynağı gelirinin harcanmayan kısmıdır. Harcama da servet gibi gelirin bir fonksiyonudur. Bütün bunlardan sonra gelir birçok kere vergilendirilmekte gibidir. Bunun bir *mükerrer vergileme* olduğu düşünülebilir. Ancak, sadece gelirin elde edilmesi aşamasında vergilendirildiğinde yüksek oranlı olması gerekmektedir. Geliri olmayan, fakat serveti bulunan vergiden kurtulabilir. Servetin paraya çevrilmesinin gelir sayılması halinde, gelir yine iki kere vergilendirilmiş demektir. Sorunlar devam etmektedir.

Gelir aşamasında makûl oranlı bir vergi alma tercih edilmelidir. Sadece gelir vergileniyormuş gibi, artan oranlı bir tarifeye de gerek yoktur. Kaldı ki, artan oranlı tarife de gereği gibi uygulanmamaktadır. Uyulmayan ve uygulanmayan kurallarla kişileri kurallara aykırı davranıyor hale getirmenin âlemi yoktur. Tek/düz oranlı bir vergileme gerekli ve yeterlidir. Ortalama gelir vergisi oranı %25 olarak belirlenmelidir. Büyük ihtimalle bu yolla gelir vergisi hasılatı şimdikinden daha fazla olacaktır. Kurumların tek oranlı (%22) olarak vergilendirildiği bir yerde gerçek kişilerin %15-35 oran aralığında vergilendirilmesinin makûl ve mantıkî bir gerekçesi yoktur.

Harcama bir malî güç gösterisi/göstergesidir. Harcama yapanın harcama yapacak malî gücü var demektir. Harcadığı kadarı üzerinden vergi hesaplanmakta/alınmaktadır.

*Servet*in bir malî güç kaynağı olduğunda şüphe yoktur. Mevcut vergi sistemi dikkate alındığında, servetlerin vergilendirilmesinin gözden geçirilmesi gerekir. Sistemin bir bütün olarak ele alınıp düzenlenmesi şarttır.

Bir sistemin adaleti sadece bir vergi üzerinden sorgulanmamalıdır. Yüksek oranlı dolaylı vergi, gelir ihtiyacının bir sonucudur. Gelir vergilerinin hâsılatının yüksek olması halinde, gelir ihtiyacının azalacak olması nedeniyle dolaylı vergilerin oranı da düşecektir. Hem hizmet isteyip hem de vergiden şikâyet etmek yaman bir çelişkidir.

Bir arabanın vergisiz fiyatının üç katı fiyatına satılıyor olmasının alkışlanacak bir yanı yoktur. Ancak, vergiyi taşımak istemeyen o arabayı almak zorunda değildir. O vergiyi ödeme gücü olan birisi, bırakın ödesin. Zaten öyle bir malı satın alacak gücü olanın da topluma katkıda bulunma yükümlülüğü bu yolla mecburen yerine getirilmektedir.

Sosyal devlet işlevi, Devlet için bir zarurettir. Bir Devletin ülkesinde yaşayan herkesin asgarî hayat standartlarında yaşamasını sağlamak o ülkede yaşayanların ortak sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinden tek başına Devlet sorumlu değildir. Önce aile; sonra sokak; sonra mahalle; sonra köy/kasaba/şehir; en sonunda

ise, *Millet Adına* Devletin sorumluluğu sözkonusudur. Bu itibarla, sosyal devlet işlevi sadece Devlete bırakılamayacak kadar önemlidir. Sivil Toplum Kuruluşları, Dernekler, Vakıflar, kişiler de bu sorumluluğun taşıyıcısıdır/muhatabıdır. Devlet bize ait bir sorumluluğu bizim adımıza yerine getirmektedir.

İşte *toplam adalet*, tüm vergilerin toplanması sonucunda ortaya çıkan adalettir. Sadece gelir, sadece harcama, sadece servet esas alınarak vergi adaletinden söz edilemez. Hatta, sadece vergiler esas alınarak da vergi adaletinden söz edilmemelidir. Çünkü, kişilerin değişik ad ve nitelikte başka malî yükümlülükleri de vardır. Yılsonunda bütün bu yükleri tesbit ederek adalete yaklaşılıp yaklaşılmadığını görmek-anlamak gerekir.

Vergi kanunlarında yer alan vergi kolaylıklarını sınırlandırmak, belli bir düzene koymak ve benzer hale getirmek gerekir. Belli bir mükellef ya da mükellef kesimi için yüksek oranlı/miktarlı; bir mükellef kesimi için de çok sınırlı bir kolaylık sağlanması adaletin bizzat en büyük engelleyicisidir. Aslında gelir-harcama-servet vergileri arasında âdil bir denge kurmak gerekir. *Herkes için, her şey için Adalet*.

Bütün bu anlatılanlara rağmen ve bağlı olarak yine de bu üç kaynaktan alınan vergilerle oluşan nisbî bir âdil dağılım sağlanabilmektedir. Bu bağlamda, *kendiliğinden gelen/oluşan adalet*ten söz etmek mümkündür. Nitekim, gelir aşamasında vergi dışı kalan harcama aşamasında vergilenmektedir. Harcama fazlasını servete dönüştürenler ise, gelir + harcama + servet vergisi ödemek suretiyle malî gücüne göre vergilendirme sağlanmış olmaktadır. Bu kendiliğinden oluşan dağılımın/adaletin düzgün düzenleme, uygun uygulama yoluyla olması gerekene daha yakın âdil bir hale getirilmesinin sağlanması şarttır. İşte arayışın amacı bu olmalıdır. Yapılacak düzenlemeler bu amaca hizmet etmelidir

Vergi sistemi, hem verginin kaynakları-oranları; uyumu-tamamlanması yönlerinden hem de kolaylıkları bakımından bir bütün olarak yeniden gözden geçirilmelidir.

Kısacası, verginin adaletinden değil, vergi sisteminin adaletinden söz etmek gerekir. Aksi halde, yanlış sonuçlara ulaşılması ve bilmeyenlerin yanıltılması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi sistemi düzgün kurulur-oluşturulursa, zenginlerin-fakirlerin malî yükümlülüklere âdil bir şekilde katlanmaları sağlanmış olur. Aksi halde, yanlış adamlar yanlış bilgilerle haksızlıklara yol açmaya devam eder.

Kaynakça

Akdoğan, Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, (AİTİA. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 137), Anlara 1980, (Vergi Adaleti).

Akdoğan, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, 18. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2017, (Kamu Maliyesi).

Aksoy, Şerafettin; Kamu Maliyesi, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.

Aktaş, Sururi; Hayek'in Hukuk ve Adalet Anlayışı, (Liberte Yayınları), Ankara 2001.

Bastiat, Fréderic (Çev. Ahmet Altındal); Ekonomi, (Liber Plus Yayınları), İstanbul 2016, (Ekonomi).

Bastiat, Fréderic (Çev. Çağrı Aksoy); Hukuk, (Liber Plus Yayınları), İstanbul 2017, (Hukuk)

Başaran Yavaşlar, Funda; Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011.

Bauman, Zygmunt (Çev. Hakan Keser), (2014). Azınlığın Zenginliği Hepimizin Çıkarına Mıdır?, İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Boudreaux, Donald J. (Çev. İlkay Yılmaz); Yeni Başlayanlar İçin Hayek, (Liber Plus Yayınları), İstanbul 2017.

Bulut, Uğur; "Vergi Adaleti İlkesi", (Editör Yusuf Karakoç, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler, Yetkin Yayınları, Ankara 2017), s. 255-311.

Demirbaş Aksüt, Burcu; "Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi", (Editör Yusuf Karakoç, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler, Yetkin Yayınları, Ankara 2017), s. 195-253.

Eltimur, Dilara; "Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi", (Editör Yusuf Karakoç, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler, Yetkin Yayınları, Ankara 2017), s. 313-389.

Erdoğan, Mustafa; Hukuk ve Adalet, (Hukuk Yayınları), Ankara 2017.

Erginay, Akif; Kamu Maliyesi, 10. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1984.

Fleischacker, Samuel (Çev. Gökhan Murteza/Eylem Yolsal Murteza); Dağıtıcı Adaletin Kısa Tarihi, (Pinhan Yayıncılık), İstanbul 2013.

Friedman, Milton (Çev. D. Erberk-N. Himmetoğlu); Kapitalizm ve Özgürlük, (Altın Kitaplar), İstanbul 1988.

Hayek, Friedrich (Çev. Turhan Feyzioğlu/Yıldıray Arsan/Atilla Yayla); Kölelik Yolu, 6. Baskı, (Liberte Yayınları), Ankara 2015, (Kölelik Yolu).

Hayek, Friedrich (Çev. Y. Z. Çelikkaya); Özgürlüğün Anayasası, (Binbang Yayınları), Ankara 2013, (Özgürlüğün Anayasası).

Kalkan, Buğra; James M. Buchanan, (Liberte Yayınları), Ankara 2016, (Buchanan).

Kalkan, Buğra; Frederic Bastiat'nın Siyaset ve Devlet Anlayışı, (Liberte Yayınları), Ankara 2016, (Ferederic Bastiat).

Kalkan, Buğra; Kendiliğinden Doğan Düzen, (Liberte Yayınları), Ankara 2016, (Kendiliğinden).

Karakoç, Yusuf; "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013, Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan, C. II, İzmir 2014, s. 1259-1308).

Kishtainly, Niall (Çev. Abdullah Yılmaz); Ekonominin Kısa Tarihi, (Alfa Yayınları), İstanbul 2018.

Mutluer, M. Kâmil/Öner, Erdoğan/Kesik, Ahmet; Kamu Maliyesi, 4. Baskı, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2016.

Orman, Sabri; Gazâlî, Adalet ve Sosyal Adalet, (İktisat Yayınları), İstanbul 2018.

Öztürk, Armağan; Liberal Adalet, (Doruk Yayımcılık), İstanbul 2013.

Rawls, John (Çev. V. A. Coşar); Bir Adalet Teorisi, (Phoenix Yayınevi), Ankara 2017.

Ricardo, David (Çev. B. Zeren); Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri, (Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları), İstanbul 2018.

Sandel, M. J. (Çev. M. Kocaoğlu); Adalet, (Binbang Yayınları), Ankara 2013.

Savaş, Vural F.; Anayasal İktisat, Genişletilmiş 3. Baskı, (Avcıol Basım Yayım) İstanbul 1997.

Smith, Adam (Çev. A. Celiloğlu); Hukuk Üzerine, (Pinhan Yayıncılık), İstanbul 2018, (Hukuk Üzerine).

Smith, Adam (Çev. H. Derin); Milletlerin Zenginliği, (Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları), İstanbul 2006, (Milletlerin Zenginliği).

Turhan, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1993.

Veljanovski, C. (A. Yayla); Hukuk ve Ekonomi, (Liberte Yayınları), Ankara 2016.

Vergi Ceza Yargısında Adalet Bakımından Bilirkişilik Uygulamalarında Karşılaşılan Durumlar

Issues Encountered in Practice of Expertise in Terms of Justice in Tax Jurisdiction

Funda KARAKOYUN [1]

Abstract

Experts are professional technical people who help a judge to conclude about the issue of dispute in tax jurisdiction. The reports they draw up include evaluation and assessments which have influence on legal process and the verdict. An expert's report is a notice of opinion prepared for only tangible issue in a brief, clear and simple style. The institution of expertise was revised through legislative regulation and was concluded to be certified by education. In framework of tax jurisdiction principles, an expert should understand the judge's inquiry and report the evidence with burden of proof justifiedly within ethical rules. It is significant to consider the requirements of the profession with careful attention in order to build trust in jurisdiction. However, there are some problems in practice which are encountered during the execution of the profession.

The rights a taxpayer has have been arranged with legal assurance in our law system. On the other hand, an administration's actions and proceedings it has built with fiscalist attitude in order to ensure tax security may create a paradox with taxpayer's rights. In such cases, trust in jurisdiction is the essential element of resolution of disputes. In case of dispute, the solution of each concrete case may not be easy with abstract rules of law included in principles and legal arrangements written in law. Especially, tax law necessitates interdisciplinary data analysis and experience in financial view and interpretation. The judge uses his/her judicial discretion upon the issues requiring technical information and expertise to be solved in the light of reports the experts have drawn up. In this case, reliability of the experts and their reports has been disputed in terms of justice of jurisdiction.

Interviews with trainer experts were conducted in our study as a qualitative method. The process of expertise in scope of the problems encountered during practice, and tax blames and guilt subject to tax penalty jurisdiction and the data obtained from sample reports and findings of the qualitative study were evaluated. In spite of legal arrangements made through the legislation and regulation, deficiency considered to exist in the institution of expertise and suggestions were examined via thorough interview method.

Key words: Tax Penalty Jurisdiction, Right to Fair Trial, Guilt and Blame, Expertise, Tax Audit Report.

Jel Kod:K34,K14,H2

[1] Dr.Öğr.Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi İMYO, funda.karakoyun@deu.edu.tr.

Özet

Bilirkişiler vergi yargılamasında uyuşmazlık konusu olayın çözüme kavuşmasında hâkime yardımcı uzman teknik kişilerdir. Hazırladıkları raporlar, dava süreci ve sonuca bağlanmasında karara etkisi olan tespit ve değerlendirmeler barındırmaktadır. Bilirkişi raporu kısa, açık, sade bir üslup ile sadece maddi meseleye ilişkin hazırlanan uzman görüş bildirimidir. Yasal düzenleme ile bilirkişilik kurumu yeniden gözden geçirilmiş eğitim şartı ile sertifikasyona bağlanmıştır. Vergi yargılama ilkeleri çerçevesinde bilirkişi hâkimin sorgusunu anlayarak etik kurallar içinde ispat külfeti olan delilleri gerekçeli rapor etmelidir. Mesleğin gerektirdiği özene uyulması yargıda adalete güven tesisi için önemlidir. Ancak, uygulamada mesleğin icrası sırasında karşılaşılan sorunlar vardır.

Hukuk sistemimizde mükellefin sahip olduğu haklar yasal güvence ile düzenlemeye alınmıştır. Diğer taraftan idarenin vergi güvenliğini sağlamak adına hazineci yaklaşım ile tesis ettiği eylem ve işlemler mükellef hakları ile paradoks oluşturabilmektedir. Bu durumlarda yargıya güven, uyuşmazlığın çözümünde temel unsurdur. Uyuşmazlık halinde her somut olayın hukukta yazılı ilkeler ve yasal düzenlemelerde yer alan soyut hukuk kuralları ile çözümü kolay olmayabilir. Özellikle vergi hukuku disiplinler arası veri analizi ile mali bakış ve yorumlama tecrübesi gerektirmektedir. Çözümü teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren hususlarda hâkim bilirkişilerin hazırladığı raporlar ışığında takdir yetkisini kullanmaktadır. Bu durumda yargı adaleti için bilirkişilerin ve hazırladıkları raporların güvenilirliği tartışılmaktadır.

Çalışmamızda eğitmen bilirkişiler ile nitel çalışma amaçlı görüşme yürütülmüştür. Uygulamada karşılaşılan sorunlar, vergi ceza yargılamasına konu olan vergi suç ve kabahatler kapsamında bilirkişiliğin işleyişi ele alınarak, örnek raporlar, nitel çalışma bulgularından elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Kanun ve yönetmelikle getirilen yasal düzenlemelere rağmen bilirkişilik kurumunda olduğu düşünülen eksikler ve öneriler derinlemesine mülakat tekniği ile değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelime: Vergi Ceza Yargısı, Adil Yargılanma Hakkı, Suç ve kabahat, Bilirkişilik, Vergi İnceleme Raporu

1. Giriş

İdarenin eylem ve işlemleri mükellef hakları bakımından ihlale konu olmuş veya itiraza konu bir uyuşmazlık doğmuş olabilir. Bu durumda sosyal hukuk devleti olmanın bir gereği olarak yargı makamı tarafların eşit yargılanma hakkı ile başvurduğu bir çözüm mercidir. Vergi ödevlisi mükellef ile vergi idaresi arasında vergilendirme işlemleri bakımından uyuşmazlık ceza mahkemelerine de dava konusu olmaktadır. Bu haliyle mükellef için hürriyeti bağlayıcı yaptırım ve sonuçlar doğurabilmektedir. Kararlılık ve adalete güven olgusu içinde mükellefler kendilerine ilişkin yürütülen işlemin emsal durumda tek uygulama biçiminden ibaret olduğuna inanmak isteyecektir.

Hâkimin kararına yol gösterici olarak ışık tutan ve literatürde hâkimin yardımcıları olarak adlandırılan bilirkişilerin gerek mükellef hakları gerek kamu yararı gözeten görev anlayışının ne ölçüde yerine getirildiğine odaklanılmaktadır. Çünkü Vergileme işleminin temelinde maddi olayın gerçekliği önem arz etmekte; işlemin gizlenmesinde mükellefin bilerek veya bilmeyerek sebep olduğu durumların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Vergi yargılamasında yer alan ilkeler ve hukuk kuralları

doğrultusunda hâkim yargılama yetkisini kullanırken çözümü teknik ve uzmanlık gerektiren hallerde dava da bilirkişi talep etmektedir. Bu anlamda bilirkişi raporu davanın akıbetine doğrudan etki oluşturabilmektedir

İktisadi faaliyetlerin içinde olduğu vergileme işlemleri beraberinde birçok teknik veriyi değerlendirmeyi gerektirebilir. Bu bakımdan, vergi hukuku uzmanlık gerektiren bir alan olarak bilirkişilerin mesleki bilgisi ve özenine bağlı olarak farklı sonuç ve yorumlara ulaşılan bir saha olabilmektedir. Çalışmamızda, bilirkişiliğin, vergi ceza yargısında görülen teknik ve uzmanlık gerektiren davalarda işleyişi incelenirken maddi olayın unsurları bakımından suçun tespitine ilişkin araştırma, kanıtların değerlemesi esasında bilirkişilerin görevlerine etki eden unsurlar, sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmaktadır. Bu çerçevede öncelikle vergi yargılamasında bilirkişi raporlarına da yön verecek ilkeler açıklanmaktadır.

2. Vergi Yargısında Yer Alan İlkeler

Mükellef kendisine tahakkuk ettirilen vergi borcu veya miktarına itiraz için dava yoluna başvurmaktadır. Yargıç idari işlemin, matrah ve tarifeye uygunluğunu objektif nitelikte bir araştırma içine alır. İdarenin yapmış olduğu tarh ve tahsil aşamasındaki eylem ve işlemle karşı mükellef, hak ihlali ile veya maddi manevi zarara uğradığından hareketle iptal davası, tahsil işlemlerinden sonraki yapılan işlemlere karşı tam yargı davası açabilmeleri hukuk devleti kuralları içerisinde mümkün olmalıdır (Acinöroğlu, 2009: 197-204). Vergi idaresinin kapsamlı yorum yapması, tutumu, vergi kanunlarının farklı yorumlanması, kanunların uygulanmaması, bazen de eksik uygulanması gibi durumlar ile görüş farklılıkları taraflar arasında uyuşmazlık doğurabilmektedir. Yasayı hazırlayanlar ve yasayı uygulayacaklar arasındaki tutarsızlıklar olabilmekte, idarenin bir konudaki yargı kararı sadece o işlem için uygulanarak emsal olabilecek konulardaki işlemlerde verilmiş karar dikkate alınmayabilmektedir. Vergi yasalarında içtihat birleştirme uygulamasının bulunmaması olarak da izah edilen bu durum uyuşmazlık ile yargıya başvuruyu arttırmaktadır (Aktaş, 2018: 13). Vergilerin yasallığı ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerekli kılarken, vergi ödevine ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Saraçoğlu, 2014: 133-134). Anayasa'nın 125 maddesinin birinci fıkrasında, "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ile ilgili kararlarında da '' kamu yararının'' eşitlik ilkesinin istisnası olarak kabul edildiği görülmektedir Vergilendirmeye ilişkin kararlarda; '' vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararının sağlanması'' , ''vergi tahsilatının hızlandırılması, uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuki güvenliğin arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirilen düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı yönü görülmediği'' şeklindeki ifadeler, kavramın soyut, genel, tanımlanamaz ve içeriği tam belirlenemez olmasını ispatlar niteliktedir (Gedik, 2016, 35).

2.1. Re'sen Araştırma İlkesi

İdari yargı hâkiminin yetkileri idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını belirleme çerçevesinde düzenlenmiştir. İdarenin yetki alanında gerçekleşen işlemin eşitlik ilkesine, hizmet gereklerine ve kamu yararına uygunluğu somut ve objektif belirleme, isabetli veya yararlı olup olmadığına ilişkin yargı denetimi Hukuka uygunluk denetimi olup, yerindelik yasağı ile sınırlandırılmıştır. Yargı denetimi, yürürlükteki mevzuata, yargı içtihatlarına ve süreklilik kazanmış olan idari uygulamalara aykırılık olup olmadığının araştırılması ile çerçevelenmiştir. Yargı denetimi kişi hak ve hürriyetlerinin temel güvencesi olup, "*...Benzer olaylarda benzer anlayışların benimsenmesi, başka bir deyimle benzer olaylarda aynı hükümlerin aynı biçimde uygulanması bu güveni gerçekleştirir. Benzer olaylarda başka başka hükümlerin uygulanışı ve aynı hükmün başka bir biçimde uygulanması, yurttaşların adalete olan inançlarını sarsar…''* (Dinçkol, 2013: 1574, 1580). *Bu anlamda h*ukuk sisteminde yargılamanın objektif olması bakımından çeşitli ilkeler oluşmuştur. Bunlar arasından vergi yargılaması alanında sıkça başvurulanlar şunlardır; re'sen araştırma ilkesi, yazılı olma ilkesi, , kıyas yapma yasağı, kamuya yararlılık ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi.

Vergi yargılama hukukunda, mahkeme/yargıç dava konusu maddi olayın gerçekliğinin ortaya konulması hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve her türlü inceleme ve araştırmayı yapmak hususunda tam yetkilidir. Bu yetkiye resen araştırma yetkisi denilmektedir Tarafların öne sürdüğü maddi durumun anlaşılmasında ve dava konusunun çözümüne ilişkin araştırma olayları, delileri araştırma serbestliği içinde yürütülür. Gerekli görülen hallerde de bilirkişi incelemesi istenir (Tank, 2016: 135). "Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta görevli oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. [...] lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler" hükmü (İYUK md.20, fıkra 1) ile Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı oluşmuştur. Vergi yargılamasında hâkimin kanıtların araştırılması ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi, davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar tüm aşamalarda, davanın sevk ve idaresi; iddia ve savunmalarda öne sürülen maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması; idarenin sorumluluk esasının tespiti şeklindeki hususları içeren araştırma ve incelemeler re'sen araştırma yetkisi olarak açıklanabilir (Ergün, 2006: 6). Vergi idaresi kamu yararına ilişkin üstlendiği görevde aldığı kararlar vergi ödevlilerinin keyfine ya da inisiyatifine bırakılamaz. Vergilendirmeye ilişkin sunulandan bağımsız idare her türlü araştırmayı yapacaktır. Bu anlamda, re'sen araştırma ilkesi temelinde, vergilendirmeye ilişkin durumları açıklığa kavuşturmak ve ispat külfeti kural olarak vergi ödevlisinin değil, vergi idaresinin görevi olduğu anlaşılır. Araştırma sadece tipik unsurların belirlendiği şekli hukuk ilkesinin uygulaması ile sınırlı kalmayıp maddi hukuk hükümlerine de dayalı olarak gerçek kişi, olay, vergi miktarı ve yükümlülüğünü belirleyecek "nedensellik'' ilişkisi kurularak yorumlanır (Başaran, 2013: 232-233). Kamu hukukunun içinde yer alan vergi hukuku ve yargılamasında alınacak karar kamu düzeni ile ilgili olması da Re'sen araştırma ilkesinin esasını oluşturmaktadır. Hukuk yargılama usulünde mahkeme delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde bağımsız olup, bu bakımdan ceza yargılama usulüne yaklaşmaktadır (Mutluer, ve Dayanç, 2014: 240). Diğer

taraftan,vergi borcunun güvenceye alınması ve tahsilatı açısından yapılan düzenlemelerin kamu yararına hizmet ettiği açıktır. Ancak temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmadan objektif ve hakkaniyet kuralları çerçevesinde uygulanması esastır (Saraçoğlu, 2014: 140). Re'sen araştırma yetkisi her türlü inceleme ve araştırmanın yapılması zorunluluğu getirirken diğer taraftan, idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde mahkemenin karar vermesi anlamına gelmemektedir (İYUK md.2/2). Nitekim davacının defter ve belgelerinin vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınma nedenlerinin mahkeme tarafından araştırma konusu yapılması mümkün değildir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun resen araştırma yetkisinin sınırını tespit eden emsal nitelikli pek çok kararı bulunmaktadır (TANK, 2016: 135-137).

2.2. Kıyas Yasağı ve Talebe Bağlılık İlkesi

Hukuk güvenliği sağlayan ilkelerden biri de kıyas yasağı olup, vergilemenin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak uyulması gereklidir. Bir olay hakkında yer alan kuralın nitelikleri şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması vergi hukukunda kıyas yasağı olarak yer bulmuştur. Ancak maddi vergi hukuku olmasa da usul kurallarının yer aldığı VUK 'ta boşlukların doldurulması ve hukuka uygunluk nedenleri konusunda kıyas işlemi yapılabilmektedir. Diğer taraftan Mükellef, suç ve ceza yaratan normlarda yani aleyhe oluşacak durumlar için kıyas yasağı geçerlidir. Bu durumda kanunda suç sayılan bir fiile benzediğinden hareketle açıkça suç sayılmayan bir fiilin cezalandırılamayacağı (Yüce, 2016: 43) dikkate alınarak olaya özgü işlem, nedensellik, gerçeklik ortaya çıkarılmalıdır.

Tasarruf ilkesinin bir uzantısı olan ve Kanunda açıkça düzenlenmiş olduğu üzere dava dosyasında hâkim taleple bağlılık ilkesine uymalıdır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun md.26'a göre, "hâkim tarafların talep sonucu ile bağlıdır; ondan fazlasına veya başka bir şeye karar veremez. Duruma göre talep sonucundan daha azına karar verebilir. Hâkimin tarafların talebiyle bağlı olmadığına ilişkin kanun hükümleri saklıdır"hükmü ile dosyada karar alınmaktadır (Adalet Bakanlığı Bilirkişilik Daire Başkanlığı, 2017, Bilirkişilik Temel Eğitimi Katılımcı El Kitabı, Ankara, s.5, bilirkisilik.adalet.gov.tr). Bilirkişinin raporda yapacağı değerlendirme ve ulaşacağı kanaat ile dosyada yürüteceği inceleme, araştırmada bu ilkeleri dikkate alarak hâkime yardımcı olmalıdır.

2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Türk Vergi Sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumların defter ve belgeye dayandırılması esası benimsenmiş, uygulamada ispat etme yükümlülüğü mükellefe bırakılmıştır. Yükümlü tarafından defter ve belge düzenine uyulmaması; defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, belgelerin bulunmaması veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olması veya gerçeği yansıtmaması durumunda, yasalarla belirlendiği şekilde kayıt düzeninin olmaması vergi idaresinin denetimindedir. İdari işlemde vergi kanunu yorumlanırken, iktisadi olay ve içinde barındırdığı ekonomik gerçeklik kanun maddeleriyle bağlantılı olmayı gerekli kılmaktadır (AKTAŞ, 2018: 7) Ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya konan bu durum, vergi hukukuna özgü bir yorum

yöntemi olup mükelleflerin vergiden kaçınma amacıyla gerçekleştirdikleri işlemlerin gerçek mahiyetinin araştırılması ve tespit edilen gerçek mahiyetlerine göre vergiyi doğuran olayın belirlenmesi açısından önem taşımakta dolayısıyla gizlenen işlemlerin tespitinde de yol gösterici bir ilke olma özelliğini taşımaktadır (Keskin, 2006, 111). Vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan "ekonomik yaklaşım", vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelenirken, biçimlerin ötesine geçilerek özün –iktisadi boyutun- esas alınmasını öngörmektedir. Vergi hukukunda uyuşmazlığın çözümünde ele alınan problemin ekonomi, hukuk, işletme, muhasebe verilerinin kullanımı ile disiplinler üstü bir bakış açısı gerektirmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarının yorumunda; yorumun sınırları, verginin saptanması ve nitelemesi yapılırken ekonomik yaklaşım ilkesini bir yöntem; metod olarak da değerlendiren görüş bulunmaktadır (Akkaya, 2009). Danıştay içtihatlarında, inceleme raporlarının varsayıma dayalı olarak düzenlenemeyeceği yönelik yerleşik içtihatları vardır. *'' Tük Vergi Hukuku, maddi ve somut delilere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kurallar içermektedir. Vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım veya kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanılarak vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, gerçek durumun vergilemeyi esas alacağı ve incelemenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği kuşkusuzdur. ''* Bunun içinde raporların ispat yeteneği olan hukuki tespitlere dayalı olarak yapılması gerekir (TANK, 2016: 105). Ekonomik hayatın olağan akışı içinde uygun görülen durumlar kabul edilirken, aksi iddia edildiğinde ispat iddia edene ait olur. Bir satışın emsal fiyatlara göre çok düşük olmasının ticari icapların bir sonucu olacağı, günün teknik imkânları karşısında üretimdeki randımanın belirtilen kadar düşük olmaması gerektiği, işyerinde bulunan bir malın işin gereği mükellefe ait olacağı kabul edilebilir durumlardır. Bunların böyle olmadığının ispatı, mükellefe bırakılmaktadır (Mutluer, ve Dayanç, 2014: 286). Ancak, dava konusu iddia edilen işlemle ilgili bulgular ilgili kurum ve kuruluşlardan bilirkişi marifetiyle delil olarak toplanabilmekte, inceleme gerekçeli olarak rapor edilmektedir.

3. Vergi Ceza Yargılamasında Suç Ve Kabahatlerin Tespitinde Bilirkişiliğin Rolü

Kanunlarda belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesi sonucu oluşan fiiller Suç ve kabahat olarak adlandırılır. Vergi kabahat ve suçlarında devlete ait bir menfaat, ihlal edilmektedir İhlal oluşturan eylemlerden daha ağır sayılanlar suç, daha hafif sayılanlar kabahat olarak nitelendirilmesi yoluna gidilmiştir (Şenyüz, 2017: 2-3). Anayasa md.38'de ve Türk Ceza Kanunu md.2'de suçta ve cezada Kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre, "İdari kararla suç ihdasının mümkün bulunmadığı" hükmü esastır. Vergi hukuku açısından da, vergilerin yasallığı ilkesi benimsenmiş ve Anayasanın md.73'de 3. Fıkrasında yer alan hüküm; Anayasada bir vatandaşlık görevi olarak kabul edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasayla konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının öngörülmesi, mali yükümlerin yalnızca yasayla konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organı ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır (Canan Ruhi ve Ahmet Cemal Ruhi, 2015). Bu durumda, vergilendirme işlemlerine ilişkin oluşan ihlallerde suç ve kabahat unsurlarına bakılmalıdır. Kanuni unsur (tipiklik); " cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin somut hayatta meydana gelmiş

maddi şeklinin kanunda belirtilen soyut normun unsurlarıyla örtüşmesidir'' bu örtüşme gerçekleşmemiş ise suç veya kabahat oluşmamıştır (Şenyüz, 2017: 14). Kanuni unsur. Her suça uygun olabilen maddi unsurların görülebileceği soyut bir kavramdır. Kanuni unsurunun gerçekleşmiş olması mutlaka ve aynı zamanda hukuka aykırılığı belirtmez. Önemli olan suç tipindeki neticenin meydana gelmesidir (Çavuş, 2016: 13). Somut tespit; teknik ve uzmanlık gerektiren olayın vesikalarının incelenmesi, kanıtların değerlendirilmesi ve tespitin yapılması konusunu bilirkişi incelemesine bağlandığında somut tespitlerin hukuki itibari bilirkişi nezdinde gerçekleşmektedir. Örneğin raporda işletmenin kapasite ve randıman durumuna bakılarak sahte belge kullandığının ileri sürülmesi bir tespitten çok varsayıma dayanan sonuçtur. Faturalarda gösterilen mal alımlarının kapasiteden fazla olduğu bu nedenle gerçekte mal ve hizmet alımının olmadığı veya faturaların gerçeği yansıtmadığı iddiasının hukuken dayanağı olmayıp, tespitlere dayanması gerekmektedir (Şenyüz, 2017: 14) Teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı değişimler ve hızlı karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle kriz dönemlerinde vergilerin yasallığı ilkesinden sapmalara sebep oluşturmuş ve yürütme organına vergilendirme alanında bazı yetkiler tanımışsa da kural olarak yasama organına tanınmış bir yetki olduğu tartışmasızdır (Saraçoğlu, 2014: 133-134). Suç ve ceza öngören kuralların diğer hukuk kurallarından ayrı olarak en önemli niteliği açık, kesin ve belirgin olmalarıdır. Bu, ceza hukukunda istisnası olmayan "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Pozitif hukukun normlar hiyerarşisine aykırı olarak hukukun yardımcı kaynakları olan genel tebliğler, hukukun asli kaynaklarının (Anayasa ve yasalar) yerine geçemez (Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 26.07.2007 tarihli E. 2007/158 – K.2007/259 sayılı Kararı "Emsal Kararı") (Canan Ruhi ve Ahmet Cemal Ruhi, 2015) Dilekçe örnekleri CD, Dilekçe no:0268). Nitekim, işlenen fiilin gerçekte oluşturduğu suçtan veya kabahatten başka bir suç oluşturduğunun ileri sürülmesi " kabahat veya suçun nitelendirilmesinde yanılgıya düşülmesi '' demektir (Şenyüz, 2017: 2-3). Bu çerçevede özel belgede sahtecilik suçlarında, sahte belgenin bizzat belgeyi düzenleyen ya da başkası tarafından bilerek kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle sahte belgenin kullanılmadan arama üzerine ele geçirilmesi halinde suç oluşmaz. Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatları da bu yöndedir (Çavuş, 2016: 57). Özel belgede sahtecilik suçlarında belgenin kullanılması suçun oluşması için şart ise de; bu kullanmadan dolayı fiilen bir zararın meydana gelmesi gerekmez. Bu suç açısından netice, zararın gerçekleşme olasılığı içinde bulunmasıdır. Yargıtay'ın görüşü bu doğrultudadır; " hizmet belgesi gerçeğe aykırı olarak düzenlenip S.S.K' ya verildiğine göre T.C.K.nun 345inci md . göre suç oluşmuştur. Zararın doğmuş olması gerekmez. Zararın doğması ihtimali bulunması yeterlidir.'' O halde, vergi kaçakçılığı suçu neticesinde V.U.K md.359' a göre," sahte belge düzenlemek'' ve " muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek'' fiillerinde de her ne kadar 4369 sayılı Kanun ile bu suç açısından vergi zıyaının gerçekleşmiş olması şartı kaldırılmış olsa da, özel evrakta sahtecilik suçuna benzemesi nedeniyle, vergi kaybına yönelik kamusal bir zararın gerçekleşme olasılığını göz önünde bulundurarak suçun oluşup oluşmadığının tespiti gerekmektedir (Çavuş, 2016: 58). Açıklamalar ışığında suç ve kabahat oluşumunda yine vergileme ilkelerine bağlı kalınarak olayın gerçek mahiyetinin tespiti önem kazanmaktadır. Bu durumda dosyada görevli bilirkişinin gerekli ve yeterli mesleki özenle yapacağı tespitler gerek idarenin yetkilerini aştığı eylem ve işlemlerde gerek

mükellef haklarının gözetilmesinde gerekse kamu düzeninin sağlanmasında önemli olmaktadır. Uygulamada mükellefler hakkında vergi incelemesi her vergi türü için (KDV, Gelir Vergisi, Kurumlar vergisi gibi) ayrı ayrı raporlar halinde düzenlenmektedir. Bu raporların mütalaaya bağlanması ve/veya dava konusu edilmesi halinde ise raporlara aykırı biçimde mütalaa verilebilmekte ve dava açılabilmektedir. Bu durumda işlenmeyen suçtan verilen mütalaa ve/veya açılan dava ya da işlendiği iddia edilmesine rağmen hakkında mütalaa verilmeyen, dolaysıyla kovuşturulamayan suçlar söz konusu olabilmektedir (Uğur ve Elibol, 2016: 143).

Vergi incelemesinde VUK md 359 ‘a göre suç teşkil eden bir eylem tespit edilmiş ise “Vergi İ inceleme Rapor’’ (ve duruma göre Vergi tekniği Raporu’’) birlikte “Vergi Suçu Raporu’’ düzenlenir. Vergi Müfettiş ve yardımcıları tarafından düzenlenen inceleme raporları, işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu değerlendirilir. Suçun işlendiğinin tespiti halinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Bu anlamda mütalaa vergi suçlarına özgü bir düzenlemedir (Uğur ve Elibol, 2016: 130). Vergi tekniği raporlarında incelemeye alınan mükellefler hakkında yer alan değerlendirmeler beraberinde başka mükellefler hakkında da vergi mahremiyetini ihlal edecek hükümler içerebilir. Ancak başka bir mükellef dikkate alınarak kusurlandırılan mükellefin yapılan işlemden bilgilendirilmemesi vergi mahremiyeti kapsamında savunulamaz(Aydemir,2016: 183).

Nitekim VUK md. 34’e göre, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "ihbarname " ile ilgililere tebliğ edileceği hükmü açıktır. VUK md.35’e göre tebliğ de yer alması gereken esaslar 12 benthalinde sayılmıştır. Buna göre, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, esasa ilişkin bilgilerinde bulunacağı, ihbarnameye ayrıca komisy on kararının ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun bir örneğinin ekleneceği b elirtilmiştir. Ayrıca, VUK md.108’e göre, mükellefin adı, verginin nev’i veya miktarı, verg i mahkemelerinde dava açma sürelerinin hiç yazılmamış olması ihbarnameyi hükümsüz kılacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde VUK md.34’e göre, ceza ihbarnamesinde bulunmas ı gereken bilgiler belirtilmiştir. İhbarnamede mükelleflere haklarına ilişkin bilgilendirme bulunmaktadır. Danıştay kararında dava hakkının kullanılmasında inceleme raporlarının ve ihbarname eklenmemesini esasa ilişkin bir eksiklik olduğu hak arama özgürlüğünün güvence altına alınması yönünde (Anayasanın md.36) hükme aykırılık teşkil edeceği belirtilmiştir (Akarca ve Şafak, 2015). Örneğin, kaçak akaryakıt satışı ve komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme faaliyetinden dolayı mükellef/davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesini Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu esasa ilişkin şekli hata gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılması yönünde karar vermiştir. Yine, gerçek bir emtia teslimi olmadığı halde fatura ticareti organizasyonu içinde yer aldığı gerekçesi ile davacı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporu ancak kendisine tebliğ edilmemiş olması esaslı bir şekil hatası olarak karara bağlanmıştır (Aydemir, 2016: 199). Bu durumda dava dosyasında kusurlandırılan mükellef için dayanağı inceleme raporlarında açıklanan tarhiyat işlemi ve ihbarname ile dosyada bulunmaması halinde bilirkişi marifeti önem kazanmakta, davanın mükellefin adil savunma hakkı ile yürütülmesi bakımından kanıtlara ulaşmasını gerekli kılmaktadır. Bu durum ispat hukuku ile de desteklenmektedir. VUK md./B ile, “ İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir

durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir'' hükmü bulunmaktadır (Aksoy, 2013). Yine VUK md.3'te vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti için her türlü delille ispatlanabileceği belirtilirken vergi yargı hukukunda takdir komisyonu kararları bir delil türü olarak belirtilmektedir (Yüce, 2016: 122,123). İyi bir vergi sisteminde vergi alacağının güvenliğini sağlamak adına yasal düzenlemelerin yürütülmesinde sadece hazineci bir yaklaşım vergilemenin sürdürülebilirliği bakımından yeterli görülmemiş mükellef haklarının da hukuk kuralları içinde gözetilmesi gerekli görülmüştür. Bu anlamda vergi denetimi sürecinde mükellef hakları kapsamında bilgi alma hakkı odaklı düzenleme olduğu görülmektedir. Taraflar arasında tam bir eşitliğin gözetilmesi ve yargılamanın bu dengede ve tüm aşamasında korunması ilke olarak sağlanmalıdır (Gerçek vd., 2015, 99, 104) Silahların eşitliği olarak da adlandırılan bu ilke, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'ne göre "davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu" demektir. Adil bir yargılamanın sağlanabilmesi için davanın taraflarının davayla ilgili belge ve bilgilere ulaşabilmesi gerekmektedir (İnceoğlu, 2018: 123). Yargı taraflarından davalı idare istenilen belge ve bilgilerin bir örneği dava dosyasına sunmamasına rağmen mahkemelerce esastan karar verilebilmektedir. Vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin geçerli olması hukukî dinlenilme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini sonucunu oluşturmamaktadır. Diğer taraftan, yasak delillerin kullanılması da hukukî dinlenilme hakkına aykırılığı tartışılmaktadır. Bu durumda hakkında vergi suçu iddia edilen mükellefin ispat kuralları kanıtlamasını imkânsız hale getirdiğinde hukukî dinlenilme hakkı ve âdil yargılanma hakkı ihlâl edilmektedir (Pınar, 2015: 4385-4386). Vergi ceza yargısında dava dosyası bilirkişiye tevdi edildiğinde yargıç tarafından somut sorular sorulmakta ve tespitler istenmektedir. Tarafların dilekçelerindeki soru ve açıklamalara atıf yaparak cevap aranması istenmektedir. Somut olaylara dayandırılarak, açık, net, nesnel, gerekçeli, denetime elverişli hazırlanması gereken bilirkişi raporları hâkimin kararına yol gösterici olma amacını taşımalıdır. Dosyada yer alan vergi suçu rapor ve ekleri, iddianame bilirkişilik raporunun verileri arasında bir dayanak oluşturmaktadır (Taştan, 2018: 308). Bu çerçevede bilirkişi görevinin mesleki özen ve gereği olarak vergi teknik raporu bulunmasa da bu ve diğer olması gerekli belgeleri istemeli, kanıtlara ulaşmalı sadece dosyada sunulan verilerle sınırlı kalmamalıdır.

4. Bilirkişilik Mesleğinin Tanım ve Unsurları

Bilirkişi, hâkim veya savcının hukuki bilgisi dışında çözümü uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektiren durumlarda başvurulan, o konunun uzmanı kişilere hukuk dilinde verilen addır (Filiz Berberoğlu Yenipınar, 2017, İdare Ve Vergi Mahkemelerinde Bilirkişilik, Seçkin yayıncılık, Ankara, s.16). Bilirkişiler, klasik kamu hizmetleri arasında yer almakla adli hizmetlerin gerçekleşmesine, işleyişine katkı sağlamaya yönelik olarak görev yürütürler (İbrahim ORGAN, Cansu SEVİNÇ, 2016," Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler'', Maliye Dergisi, Sayı 170, s. s.118). Bilirkişilik kamu yararı gözetilerek yürütülen bir görevdir. Kamu yararı, Anayasa'da ve yargı kararlarında genel kabul gören bir tanımı bulunmamakla

birlikte sık kullanılan bir kavramdır. Kamu yararının ne olduğuna karar verme yetkisi Anayasa ve pozitif hukuk gereğince yasama organına ait bir yetki iken, kamu yararını somutlaştıran ve uygulayan yapı ise yürütmedir (Gedik, 2016: 33). Ancak, yürütmenin hak ihlallerine ilişkin işlemleri de yargı denetimi tabiidir. Vergi yargılaması sırasında tanık dinlenip dinlenilmeyeceği konusunda, Danıştay'ın da dâhil olduğu bir görüş vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hallerde sadece keşif ve bilirkişi delillerinin sayılması nedeniyle tanık beyanının vergi yargılaması hukukunda delil olamayacağını savunmaktadır (Pınar, 4385-4386).Bu anlamda taraflar arası uyuşmazlığın çözümü için delillerin bilirkişi marifeti ile elde edilmesi ve değerlendirilmesinin önemine odaklanılmaktadır

Mahkemelerin iş yükü her geçen gün artmaktadır. Dava dosyasına görevlendirilen bilirkişilerin hazırladıkları raporlar takdiri delil niteliğinde kararın oluşumunda sürecinde ve sonuca bağlanmasında etkilidir. Karar makamı olan yargıç, tüm dosya içeriğinde bilirkişi raporunu da incelemek, tetkik etmek, yeterli olup olmadığı hususunu gerekçelendirmek zorundadır (Berberoğlu Yenipınar, 2017: 27). Anayasa mahkemesi kararına yansıdığı üzere; hâkimleri, karmaşık ve teknik olayları, bilirkişilerden de yararlanarak çözecek şekilde yetiştirmek yerine, erkler ayrılığı, hukuk devleti, adil yargılanma ilkeleri ile bağdaşmayan (mütelaa gibi) özel hususlardan faydalanmanın doğru olmadığı belirtilmiştir. Bu yaklaşım vergi suçlarında özel ihtisas mahkemeleri kurulması ihtiyacını da ortaya koymaktadır (Uğur, ve Elibol, 2016: .162).

Bilirkişi incelemesi var olan delillerin değerlendirilmesi ile sınırlı kaldığında delil değerlendirme aracı; bununla sınırlı kalmayıp yeni deliller ortaya çıkarıyorsa delil değerlendirmesi yapmaktadır. Öte yandan hâkimin kendisinin araştırma, inceleme yapabileceği bazı konularda bilirkişi incelemesine başvurması da mümkündür (Organ ve Sevinç, 2016: 118).

Bilirkişinin Uyması gereken Etik İlkeler aşağıda sıralanmıştır (Adalet Bakanlığı, Bilirkişilik Yönetmeliği, md.6-14, R.G.3.8.2017, Sayı: 30143).

- Yetkinlik ve mesleki özen
- Dürüstlük ve tarafsızlık
- Bağımsızlık
- Saygınlık ve güven
- Sır saklama
- Menfaat elde etmeme
- Bildirim yükümlülüğü
- Reklam yasağı

Sosyal ve ekonomik gelişmeler doğrultusunda her geçen gün yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmakta, bu değişim ve gelişimin sonucu olarak, mahkemelerin uyuşmazlıkların çözümünde uzman kişilerin yardımına olan ihtiyacı da aynı oranda artmaktadır. Ülkemizdeki bilirkişilik kurumu, karmaşık yapısı, birden fazla tarafı

ilgilendirmesi ve kurumlar arası yetersiz koordinasyon gibi sebeplerle yargının çözüm bekleyen sorunlu bir alanı haline gelmiştir. Bu durum ise adalet hizmetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesi için, iyi işleyen bir bilirkişilik sistemini zorunlu kılmaktadır(Berberoğlu Yenipınar, 2017: 19). Bilhassa vergi ceza yargılamasında suç ve cezaların şahsiliğine uygun gerçek sorumlunun (vakıf, dernek, şirket gibi) tespiti güçtür. Tüzel kişilerin temsil ve yönetimine ilişkin diğer hukuk alanlarında da ihtisaslaşma, uzmanlaşma gerekli olmaktadır(Uğur ve Elibol, 2016: 163).

5. Vergi Yargılamasına Konu Davalarda Dilekçe Örnekleri ve Bilirkişi İncelemesi

Türkiye'de idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olarak tesis edilmek zorundadırlar. Sayılan beş unsurdan biri hukuka aykırılık gösteriyorsa, hakları veya menfaatleri ihlal edilen kişiler idare aleyhine iptal veya tam yargı davası açma hakkına sahiptirler(Kılıç ve Kaya, 2017: 55). Buna göre mükellefler vergi idarelerince haklarında uygulanan işlemlere karşı hukuka aykırılık iddiası ile söz konusu idari işlemin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine, belli bir tutar sınırlaması olmaksızın dava açabilmektedirler. İlk derece mahkemelerin vermiş olduğu kararlarına karşı iki tarafın da itiraz hakkı ile yine kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde ikinci derece yargılama merciine istinaf yolu ile belli tutarı aşmak şartıyla bölge idare mahkemelerine, başvurabilmektedirler. Bölge idare mahkemelerinin vakıa denetimi yapmak suretiyle olayı yeniden değerlendirmesi sonucu vermiş olduğu kararlardan temyiz yolu kapalı olmayan kararların, tebliğinden itibaren 60 gün içinde Danıştay da temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Danıştay'ın temyiz başvurusu üzerine hukukilik denetimi yapması sonucu vermiş olduğu kararlar kesin olup taraflarca herhangi bir yargı merciine götürülmek suretiyle inceleme konusu yapılamamaktadır (Beşel, 2017: 56). Adil yargılanma hakkının bir gereği olarak dava konusu dosyada verilen kararlar gerekçeli olmalıdır. Dava da esasa ilişkin iddia ve talepler gerekçede cevap bulmuş olmalı, diğer hususlar için dava konusu dışında kalmış olduğu belirtilmelidir (Dinçkol, 2013: 1587). Bilirkişiye verilen dava dosyasında belirtilen talep sorgusu bu nedenle önem arz etmektedir. Ancak bazen hâkim de dosyada taraflar arası uyuşmazlık konusunun işaret ettiği tespitlerde zorlanmaktadır. Nitekim uygulamada birçok hâkimin işinin yoğunluğu sebebiyle her davayı bilirkişiye tevdi etmesi, örneğin, basit tazminat hesaplarının yaptırıldığı belirtilmektedir. Ekonomik sosyal yaşamda değişimler bilişim teknolojilerinin de etkisi ile sektörel faaliyetler çeşitlenmiş ticarete konu alım satım yöntemleri ve ödeme sistemleri farklılaşmış, iş dünyasında ortaya çıkan sorunların çözümü ayrı bir uzmanlık gerektiren verileri bünyesinde barındırır olmuştur. Sektör bünyesinde çalışan uzman dahi uyuşmazlığı anlamakta zorlanırken, tüm bu verilerin analizi davada da hakimin uzman bir bilirkişi yardımı almadan karar verebilmesi adeta imkansız hale gelmiştir (Berberoğlu Yenipınar, 2017: 25). Diğer taraftan bilirkişilerin de günümüzde gelişen ekonomik ve teknolojik yapı içinde uzmanlık gerektiren ve sorun yaşandığında çözüm bekleyen konulara ilişkin seçilmiş doğru kişiler olduğu tartışılmaktadır. Adalet bakanlığı tarafından 2010 yılında bilirkişilik üzerine sisteminin aksayan yönleri ile çözüm önerileri başlıklı inceleme raporunda

bilirkişilerin eğitimi, denetimi ve seçimi gibi konularda kurumsal yapı eksikliğinden kaynaklı hususlar belirtilmiştir. Yargı Reformu Stratejisinde (17.04.2015) etkin bir denetim sistemi oluşturulması, bilirkişi seçiminin mesleki yetkinliğini sağlayacak ölçütlere bağlanması ve kalite standartlarının oluşturulması üzerinde durulmuştur. Adalete hizmet bakımından raporlarda standart uygulamaların olmaması, bilirkişiye güveni zedeleyecek görev şekli arz eden durumlar yeniden yapılanma ihtiyacını ortaya koymuştur (Türkay, 16.04.2017). 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanununda (24.11.2016 tarihli R:G) bilirkişilere yönelik nitelik, eğitim, seçim, denetim, etik ilkeler, daha etkin ve verimli bir kurumsal yapının oluşturulması konuları ve amaçları doğrultusunda düzenlemeler yer almaktadır. Ancak nitel çalışmamızda elde edilen veride; uygulamada sorunların günümüzde devam ettiğine ilişkindir.

Yargıda UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) ve hukuk sisteminde teknolojik ve bilgisayar ağı üzerinden getirilen yenilikler ile gerek davalı davacı taraf, gerek mahkemelerin işleyişi gerekse yargı sisteminin hızlandırılması açısından çok büyük kolaylıklar sağlamıştır. Bu anlamda, E- hukuk uygulamaları bilirkişilik açısından da yenilikler getirmiştir. UYAP üzerinden bilirkişilik işlemlerinin daha düzenli, daha süratli, daha güvenilir ve daha şeffaf bir şekilde işlemesi beklemektedir.

5.1. Bilirkişi Rapor Ve Dilekçe Örnekleri

Maddi ve şekli esasları ile bilirkişi raporları standart düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir. Bilirkişi kanaatinin gerekçeli açıklamasında dayanak kıldığı ve faydalandığı bilimsel eserlerin referanslarını bildirilmelidir.

5.1.1.Bilirkişinin Dosyada Tespit Ettiği Eksik Belge İçin Örnek Talep Dilekçesi

……..Asliye Ceza Mahkemesi Sayın Hakimliği'ne

İlgi : …… E.sayılı dava dosyası hakkında.

İlgide belirtilen dosyada bilirkişi olarak mahkemenizce seçilmiş bulunmakla, dosya tarafımca incelenmiştir.

Sanık …….. , …..VD.'nin …… vergi numaralı mükellefi ……Ltd.Şti.'nin kanuni temsilcisi

İddianameye dayanak olan vergi raporu içeriğinde sahte faturaları düzenleyen mükelleflerin belirtildiği ancak bu mükellefler hakkında düzenlenen vergi raporlarının dosya kapsamında eksik halde yer aldığı görülmüştür.

Sahte faturaları düzenlediği belirtilen mükellefler ile düzenlenen vergi raporlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Sıra No

Mükellefin Adı Soyadı/Ünvanı

Vergi Dairesi

Vergi Numarası

Raporun Tarih ve Numarası

Raporu Düzenleyen Yetkili

Yerleşik Yargıtay Kararları ışığında, sahte faturaları düzenlediği iddia edilen mükelleflere ait vergi raporlarının tam halinin dosyada bulunması gerekmektedir.

Bu nedenle;

Bilgileri yer verilen mükellefler hakkında; düzenlendiği belirtilen vergi raporlarının onaylı suretlerinin ve cevabı yazılarının, İzmir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'ndan, istenerek tarafıma ulaştırılması hususunu emir ve müsaadelerinize arz ederim. 15.03.2018

Dr. Ecem Karakoyun

Yeminli Adli Bilirkişi

5.1.2. Vergi İdaresinin Yürüttüğü İşlemde Mükellef Lehine Hazırlanan Örnek Bilirkişi Raporu

Mahkeme: **:**İzmir Nöbetçi Vergi mahkemesi

Davacı **:** Adı ve Soyadı

(TC Kimlik No: …/Vergi No: …)-Adres

Dosya No: : 2012/102 E.

Vekili (Varsa) **:** Avukat Adı ve Soyadı, Adresi

Müşteki **:** İzmir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

Sanık : Adı ve Soyadı

Dava Konusu **:** …/…/… tarihinde …. sayı ile T.C Maliye Bakanlığı/ Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan suç duyurusu üzerine T.C. Karşıyaka Cumhuriyet Savcılığı'nda başlatılan …/…/… tarihinde …. nolu soruşturma kapsamında…/…/… tarih ve….. nolu iddianamede; Şüphelinin Çiğli Vergi Dairesinin ….. nolu mükellefi olduğu …….adresinde yapı tesisat ve kazan yapımı ile iştigal ettiği,

Bornova Vergi Dairesi….. nolu vergi kimlik numaralı XYZ Boya inşaat Sanayi Ltd.Şti hakkında düzenlenen inceleme raporunda….sanık adına… tarihinde 55 adet fatura düzenlendiği kayıtlara intikal ettirilerek kullanıldığı, söz konusu 55 adet faturanın gerçek bir mal ve hizmet alım/satım nedeniyle düzenlenmediği sahte fatura olduğu,

Şüphelinin sahte faturaları bilerek kullandığı defter ve belgelere intikal ettirdiği üzere vergi kaçakçılığı suçunu işlediği kanaatine varıldığı belirtilerek sevk maddeleri uyarınca cezalandırılmasına karar verilmesi kamu adına iddia ve talep edilmiştir.

Karşıyaka ağır ceza mahkemesi …tarihinde görevsizlik kararı ile dava dosyasını yetkili ve görevli Karşıyaka Asliye Ceza Mahkemesine göndermiş, Sanığın vergi suç ve kabahati olup olmadığı, vergi suçu olmuş ise ziya uğratılan toplam miktarın ne kadar olduğu hususunda bilirkişi incelemesi tevdi edilmiştir.

Dava Konusu ile İlgili Hukuki Tespitler :

1. Vergi Denetim Kurulu İnceleme Raporu
2. 55 Adet 477.291.90 TL.lık sahte fatura bedelinin kayıtlara işlenmesinden dolayı 85.912.50 TL lık KDV tutarının indirim konusu yapıldığı,
3. 213 Sayılı VUK'nun 359/b-1 maddesi ile hüküm altına alınan sahte fatura kullanma suçunun işlendiği,
4. XYZ Boya inşaat Sanayi Ltd.Şti'n den sahte faturalar ile emtia ve hizmet alışı yaptığı, bu sahte faturaları faturasız mal alışlarını belgelemek amacıyla bilerek aldığı ve kullandığı, suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği,
5. Sanığın…tarihinde kullandığı sahte faturaları belirtilen mal ve hizmetlerin; firmanın faaliyeti dolayısıyla kullanması gerektiği kanaati hasıl olmuştur.

Sonuç ve Değerlendirme

Sanığın yetkili olduğu XYZ Boya inşaat Sanayi Ltd.Şti. ile ….. tarihine dayalı sözleşme'ye dayanan bir ticari ilişkisi olduğu, 55 adet faturanın sözleşme süresi içinde düzenlendiği, fatura içeriklerinin sözleşmede belirtilen iş konusu ile uyumlu olduğu bu fatura içeriklerinin sözleşmede belirtilen iş konusu ile uyumlu olduğu, bu faturada belirtilen mal ve hizmetlerin firmanın faaliyeti dolayısıyla kullanması gerektiği tespit edilmiştir. Yapılan tespitler ışığında XYZ Boya inşaat Sanayi Ltd.Şti'nin sahte fatura düzenlediğine ilişkin bir mahkeme kararının dosyaya ibraz edilmediği hususları değerlendirildiğinde; sanığın vergi suç ve kabahat oluşturacak bir suç işlemediği, vergi zıyanına neden olmadığı kanaatine varılmıştır. Takdir Sayın Mahkemenin olmak üzere arz olunur.22.06.2018

5.1.3. Vergi İdaresinin Yürüttüğü İşlemde Mükellef Aleyhine Hazırlanan Örnek Bilirkişi Raporu

Mahkeme : T.C. 4.Asliye Ticaret Mahkemesi

Davacı : Adı ve Soyadı

(TC Kimlik No: …/Vergi No: …)-Adres

Dosya No : 7218/ 90E

Müşteki : İzmir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellef Grup Başkanlığı

Sanık : Adı Soyadı

Dava Konusu: …/…/… tarihinde …. sayı ile T.C Maliye Bakanlığı/ Vergi Denetim Kuruluna yapılan suç duyurusu üzerine sanık adına… tarihlerine ilişkin sahte ve muhteviyatı İtibarıyla yanıltıcı belge Düzenleme" iddiasıyla tarihinde **"Vergi Suçu Raporu"** düzenlenmiştir.

Dava Konusu ile İlgili Hukuki Tespitler :

1. Vergi Denetim Kurulu İnceleme Raporu
2. Sanık, "Oto Yedek Parça ve Madeni Yağ Ticareti" faaliyetine başladığını bildirerek X Vergi Dairesine mükellefiyet kaydını yaptırıyor. Ancak, bildirdiği bu işyerinde 3 gün bulunduktan sonra bu adresi terk ediyor. Hatta bu işyerinde bulunan masa, sandalye gibi demirbaşların bile kendisine ait olmadığı,
3. Vergi Dairesi tarafından ele geçirilen …../….. sayfa numaraları arası irsaliyeli faturaların anlaşmalı matbaa tarafından mükellefe 13.06.2016…… tarihinin teslim edilmesine rağmen bu faturaların düzenleme tarihinin mayıs 2016 olduğu ve dolayısıyla bu faturaların mükellefe teslim tarihinden önceki bir tarihle düzenlendiği,
4. Mükellefin adresinin belirsizliği nedeniyle X Vergi Dairesinin; işyeri, vergileme ve mükellefiyetlik ödevleri ile ilgili yapması gereken tebligatları yapılamamıştır.
5. Dosya içerisinde dökümü de bulunan birçok faturanın ilk nüshası ile ikinci nüshalarının farklı tutarlar ihtiva ettiği (üst nüsha yüksek tutar, alt nüsha daha düşük tutar) tespit ediliyor.
6. Mükellefiyet kaydı yaptıran Mükellef bay X ancak mükellefiyetlikle ilgili hiçbir beyanda bulunmadığı ve sadece 20xx Mart ayına ait KDV Beyannamesi verdiği, bunun dışında hiçbir beyanda bulunmadığı, mükellefin defter ve belgelerine de ulaşılamamıştır.
7. Mükellefin adına kayıtlı herhangi bir taşıt ile gayrimenkulün olmaması, mükellefin ticari faaliyet yaptığına ilişkin İzmir Esnaf Odasında herhangi bir kaydının olmadığının tespit edilmiş olması, Mükellefin adına tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezalarını ödemediği,
8. VUK hükümleri; md.8; Mükellef ve Vergi Sorumluluğu ile ilgili yükümlülüklerini,md.157;adres değişiklikleri ne ilişkin yükümlülükler,md.171; defter tutma yükümlülüğü,md.215;Kayıt nizamı,, md.220;Defter Tasdiki ile ilgili yükümlülükler, md.227; İspat edici belgeler ile ilgili yükümlülükler md.253;Defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü,md.368;vergi cezalarının ödenmesi kalkması yükümlülüğü, md.359/b-1.

Sonuç ve Değerlendirme

VUK ilgili hükümleri gereği yapılan inceleme ve elde edilen deliller ışığında mükellefiyet ile ilgili çok sayıda usulsüzlük yapıldığı, yanıltıcı belge düzenlendiği görülmektedir. Dosya içeriğinde yer alan belge ve bilgilere göre mükellef ile ilgili gerek vergi idaresinin yürüttüğü işlem ve gerekse

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca düzenlenen raporun yerinde olduğu kanaat ve sonucuna ulaşılmıştır.

Takdir Sayın Mahkemenin olmak üzere arz olunur. 12.06.2018

6. Derinlemesine Mülakat Tekniği İle Durum Tespiti: Vergi Adaleti Bakımından Bilirkişilik Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

Durum çalışması; tek bir durumu veya az sayıdaki durumu yakından ya da derinlemesine anlama ve ortaya çıkarma isteğidir (Günbayı: 2017:s.4). Derinlemesine görüşme, çözümleri günlük konuşmaların akışı gibi, içinde soru ve cevapların aşama aşama izlenebildiği doğal biçimi ile yapılır. Hızlı not tutma, ses kaydı şeklinde izlenen usulde araştırmacı kendi kısaltmalarını kullanabilir (Kümbetoğlu:2005: ss.164-167.) Araştırma soruları çalışma içinde geliştirilir. Kuramsal bakış açılarına göre düzenleme yapılarak önceden deneyimleme ile başlamak yanlış başlangıç yapmayı ve zaman kaybını önleyecektir. Durum çalışmasında kaynaklar; doğrudan gözlem (insan faaliyetleri, fiziksel çevre vb.), Görüşmeler (açık uçlu sorular), Arşiv kayıtları (Düzenlenmiş bilirkişi raporları), dökümanlar, katılımcı gözlem, fiziksel artifaklar şeklinde çeşitlendirilebilir((Günbayı: 2017:s.10).

Durum Tanımlaması

Vergi hukukunda bir tarafta mükellefin yükümlülükleri diğer tarafta vergi güvenliğini sağlamadaki görevi ile idarenin yürüttüğü eylem ve işlemler bazen taraflardan kaynaklı farklı sebep ve durumlarla paradoks oluşturabilmektedir. Bu durumlarda yargıya güven, uyuşmazlığın çözümünde temel unsurdur. Hukukta yazılı ilkeler ve yasal düzenlemelere rağmen her soyut normla somut olayın uygulamada örtüşmemesi yargıdaki süreci ve çözüm ortaklarını ön plana çıkarmaktadır. Özellikle vergi hukuku disiplinler arası bilgi analizi ile mali bakış ve yorumlama tecrübesi gerektirmektedir. Bu anlamda hâkime yardımcı bilirkişiler, teknik ve uzmanlık gerektiren konularda hazırladıkları raporlar ile yol gösterici olurlar. Bilirkişi, davaya ilişkin kararın verilmesinde maddi olayın kanıtlarını toplamak, ispata ilişkin defter, belge ve delilleri değerlendirmek ve uyuşmazlık konusu olayın çözümüne ışık tutacak çalışmaları yapmakla görevlidir. Vergi adaletinin gereği gibi işlemesi için dava dosyasında tarafların haklarını gözeten sistem en iyi şekilde işletilmelidir. Ancak, vergi hukukunun uzmanlık gerektiren konularında bilirkişiler gerçekten uzmanlık alanlarına uygun seçiliyor mu?, etik ve mesleki özenle görev sürecini tamamlıyor mu?, bilirkişilerden ve yargı sisteminden kaynaklı sorunların varlığı raporlara nasıl yansımakta? vd. sorular çerçevesinde bilirkişilik müessesesinin vergi ceza yargısında işleyişi irdelenmektedir.

Araştırmanın Tanıtımı ve Yöntemi

Hukuk devletinin bir gereği olarak yargı adaleti ve bağımsızlığı taraflar arası uyuşmazlık halinde yargıya güven için vazgeçilmezdir. Vergi ceza yargısında biri kamu

yararı ve hazine adına eylem ve işlemde bulunan taraf, diğeri ülke ekonomisinde farklı koşullarında var olmak için girişimci olan mükelleflerdir. Uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren durumlarda delillerin toplanması, değerlendirilmesi ve rapor edilmesinde görevli bilirkişiler davanın karara bağlanmasında hâkime yardımcı ve karara gerekçe bildiren kişiler olmakla hukuk güvenliğinin sağlanmasında çök önemli bir rol üstlenmiş olmaktadırlar. Bu çalışma adalete hizmet eden bilirkişilerin sorunları, kendileri ve yargı sisteminden kaynaklı mesleki eksiklerine dikkat çekerek, çözüm önerilerine ışık tutmayı amaçlamaktadır. Mali bir bakış açısıyla, vergi hukuku birçok farklı disipline temas eden hukuk dalı olarak özel bir uzmanlık alanıdır. Vergi güvenliği bakımından çok sayıda mali işlem bilirkişi raporlarına konu olmaktadır. Bu kapsamda ve bilhassa vergi ceza yargısında önem kazanan hususlara değinilmiştir.

Araştırmanın Önemi

Bilirkişilik Kanunu ve Yönetmelikler öncesi; bilirkişinin seçimi, dava dosyasının verilmesi ve teslimi süreci, bilirkişi raporunun düzenlenmesi, takip ve bilirkişi raporlarının denetimi gibi hususlarda standart düzenleme bulunmamaktaydı. Uygulamada, aynı isimlerden oluşan ancak dosya yükü çok olduğu halde bilirkişiliğin mesleki özen ve gereklerini sağlayamayan kişilerin raporları yargı sürecine dahil olmaktaydı. Bu durum mükellef itirazlarına, farklı bilirkişi atanmasına sebep olurken bir taraftan yargı süresini uzatmak diğer taraftan yine de tekrarlanan eksik ve özensiz raporların sunumuna engel olamamaktaydı. Bilirkişilik uygulamalarının iyileştirilmesini amaçlayan yasal düzenleme sorunların ve yargıda adalet amacına ne kadar hizmet ettiği yönünde tecrübeli ve eğitmen bilirkişilere yöneltilen ifadeler ile geniş kapsamda görüşülmüştür. Yasal düzenleme öncesi ve sonrası bilirkişilik uygulamalarını değerlendirmeye ilişkin özgün bir çalışmanın dinamiklerini tartışmaktadır. Araştırmamız, kuramsal olarak dayandığı vergi yargılama ilkeleri, vergi ceza hukukunun yargıya konu suç ve kabahatler kısmı, idarenin eylem ve işlemlerinden mükellef hakları ile çerçevelenmiştir. Literatür taramasından sonra örnek dava dilekçe ve bilirkişi raporları ile bilirkişinin müdahil olabildiği duruma dikkat çekilirken uygulama tamamen bilirkişilik icrası ve sorunlarına odaklanılarak yürütülmüştür.

Araştırmanın Evreni

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu, 3/8/2017 tarihli 30143 sayılı R.G. yürürlüğe giren Bilirkişilik yönetmeliği md.19 1.fıkraç bendi ile md.309.fıkratemel eğitimin usul ve esaslarını belirlemekte ve eğitmen olacak kişilerin haiz olduğu şartları açıklamaktadır. Bu şartlara uygun olup eğitim sürecini tanımlayarak bilirkişilere eğitmenlik yapmaya hak kazanan mesleki uzmanlık alanında deneyimli toplam 10 bilirkişi eğitmen ve 5/4/2018 tarihinde 5 bilirkişi eğitmen ile 2/52018 tarihinde İzmir ilinde derinlemesine mülakat gerçekleştiilmiştir. Bilirkişiler Vergi ve Asliye Ceza Mahkemelerinde bilirkişilik hizmeti yürütmektedir. Toplantının " Yargı adaleti bakımından bilirkişilerin görev ve hizmet kapsamında karşılaştıkları sorunlar ve yürütülmekte olan bilirkişilik hizmetlerinin yargı sürecine yansımaları'' kapsamlı olmuştur. Ancak paylaşılan ifadelerden alt başlıklar açılmış mesleki deneyim ve bilirkişilik hizmeti süresinde

karşılaşılan durumlar da ilave edilmiştir. Bilirkişiler kimlik bilgilerinin saklı kalmasını istemiştir. Hizmet kıdem aralığı meslekte 15-35 yıl arası olan bilirkişilerin ifadeleri belirli anahtar kelime ve yapılardan hareketle notlara aktarılmış ancak farklılık arz eden zıt düşünceler ayrıca ifade edilmiştir.

Araştırmamızda vergi ceza yargısının taraflarından biri olan Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimi olarak idari işlem yapmaya yetkili 5 vergi dairesi başkanı ile görüşme sağlanmıştır. Bu kişiler ile konu hakkında ön bilgilendirme yüz yüze yapıldıktan sonra konu hakkındaki düşüncelerini yazılı olarak mail yoluyla iletmişlerdir.

Araştırmanın Tasarımı

Araştırma sorgusu uygulamada tespit edilen durumların oluşumu ile çeşitlenebilen alt başlıklardan oluşmaktadır. Yargı sürecinde ve yasal düzenlemenin uygulamaya katacağı beklenen iyileştirmeler dinamiğinde çıkış noktası dava dosyalarında tecrübe edilen sorunlar ve yargı sürecine yansımaları olmuştur. Soruların hazırlanma safhası yazarın da bilirkişi olarak gözlemlediği notları temelinde başlamıştır. Heyet olarak yürütülen çalışmalar ise bu notların gerekçesini ve derinliğini arttırmıştır.

Soruların hazırlanması

Araştırmanın literatür taraması yapılırken, yarı yapılandırılmış olarak sorular hazırlanmıştır. Teorik çalışmanın ilk bölümüne ilişkin ve vergi yargısında önemi bilinen ilkeler çerçevesinde; bilirkişilerin yargıda adalet hizmetinin gereği olan bilgi, deneyim, tecrübeye sahip olup olmadıkları sorgulanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümüne uygun olarak; vergi suç ve kabahatleri kapsamında; VUK md. 3'ün ruhuna uygun olarak ekonomik yaşamdaki maddi olayın soyut unsurlarla örtüşmesinde hâkimin kararına yardımcı olacak doğruluk ve kapsamda kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve rapor edilmesinde bilirkişilerin standartlara uyup uymadığı, mesleki etik ve özen içinde olup olmadığı sorgulanmıştır. Son bölümde bilirkişilerin görevi kabul, göreve gönüllü hizmet etmelerine engel gördükleri sorunlar ve öneriler irdelenmiştir. Bu bölümle ilgili katılımcılara yöneltilen sorular görüşmenin akışına göre detaylandırılmıştır. Bu çerçevede tüm soruların hazırlanmasında araştırmanın bütününe ilişkin olması amaçlanmıştır.

Aşağıda ifade edilen alt problemlerden üretilerek kurgulanan çalışma, görüşmenin seyri içinde detaylandırılmıştır.

1.Hâkimin bilirkişi seçiminde, bilirkişilerin teknik bilgi ve uzmanlıkları dava kapsamında yeterli mi dir?

2.Bilirkişi dava dosyalarında yeterli inceleme ve araştırmayı yapmakta mıdır?

3.Raporların hazırlamasında bilirkişi tarafsızlığını zedeleyen hususlar nelerdir?

4.Heyet çalışmalarının başarısı hususunda izlediğiniz sorunlar nelerdir?

5.Bilirkişilik Kanun ve Yönetmeliği ile yapılan düzenlemeleri yeterli buluyor musunuz?

6.Bilirkişiliğin yargı sisteminden kaynaklı sorunları nelerdir?

Araştırmanın Veri Analiz ve Yorumlanması

Çalışmada izlenen yöntemde sosyo –demografik özellikler detaylandırılarak aktarılmamıştır. Çünkü çalışmanın amacında mesleki deneyim ile ulaşılan tespitler ve dayanağı yer almaktadır. Bilirkişilik üzerine yapılan mülakat da en zengin veri elde edilme olasılığı yüksek olan eğitmen kesim olduğu düşünülmüştür. Çünkü bu grup hem mali bakış açısı ile mesleki deneyimi 15 yıl üzeri olan, hem de kanun ve yönetmelik çerçevesinde bilirkişilik eğitimi için ön koşulları sağlamış Adli yeminli Bilirkişiler olup, eğitimi tamamlamış kişilerden oluşmaktadır. Diğer demografik veriler çalışmanın amacıyla ilişkili olmamasından dolayı verilmemiştir. Ancak hazırlanan cetvelde veri analizini aktarırken kolaylık olması bakımından katılımcılar için kodlama yapılmıştır. Çalışmada Derinlemesine mülakat tekniği ile açık uçlu sorular hazırlanmıştır. Nitel çalışma kapsamında durum tespiti desenlemesi çalışılmıştır.

Durum Tespitinde Alt Boyutlar

- Bilirkişilik bünyesinde çeşitli sorunlar barındırmaktadır.
  - Bilirkişilerin kendinden kaynaklı sorunlar (2 ve 4.sorular)
  - Yargı sisteminden kaynaklı sorunlar (1, 5 ve 6.sorular)
- Bilirkişilik raporları yargıda adaleti etkilemektedir.
  - Vergi kabahat ve suçlarına ilişkin Bilirkişi raporları (3.soru)
  - İdarenin işlevsel gücü (sorulara verilen detay bilgilendirme)

Mülakat Süresince Yöneltilen İfadeler ve Yanıtların Değerlemesi

Araştırma katılımcılar arasında tekrarlanan ifadelere bir kez yer verilmiştir.

Soru:1: Hakimin bilirkişi seçiminde, mevcut işleyişte; bilirkişilerin teknik bilgi ve uzmanlıkları dava kapsamında yeterli midir? Yeterli olmadığını düşünüyorsanız görüş ve önerileriniz nelerdir?

R1/Z1:Hâkimlerin dosya kapsamındaki bilirkişiye ihtiyaç duyulan uzmanlık alanını doğru şekilde ortaya koyması ve bu alanda bilirkişi görevlendirilmesi somut olayın tespiti ve adil yargılama için büyük önem arz etmektedir. Ancak, konuları karmaşık dava dosyalarında hâkimlerinde uzmanlık bilgisi yeterli olmadığından bilirkişi seçimi ve talep sorgusunu hazırlama da yetersiz kalabilmektedirler. Bu nedenle hâkimlerinde ihtisaslaştığı uzman mahkemeler kurulmalıdır. Bu mahkemelerde sadece hukuk eğitimi değil tamamlayıcı diğer branşların da desteklediği eğitim alanı olmalıdır. Özellikle maliye, muhasebe, işletme gibi ana ve alt branşlarda eğitim ile vergi yargılamasında hâkimlik mesleği yeniden yapılandırılmalıdır.

R2/M2: Dava dosyaları kapsamında bilirkişi görevlendirmeleri, teknik bilgi ve uzmanlık alanlarına göre hazırlanan listeye kayıtlı bilirkişiler arasından yapılmaktadır. Listeye kayıtlı bilirkişilerin mesleki anlamda yeterli olmaları ve bu yeterliliklerini mevzuata uygun şekilde güncel tutabilmeleri hazırlanan raporlarda isabet

sağlayacaktır. Bunun sonucu olarak da yargılama kısa zamanda ve daha sağlıklı bir biçimde tesis edilmiş olacaktır. Bilirkişilerin daha yeterli olabilmesi için, eğitimlerin sık ve alan odaklı, uygulamaya yönelik olması gerekir. Listedeki kaydın devam edebilmesi için bilirkişilerin belirli periyodlarda sınava tabi tutulması gerektiği değerlendirilmektedir. Böylece, mesleki yeterliliğin elde edilmesinin yanında mesleki yeterliliğin korunması da sağlanmış olacaktır.

B1/Ö1: Ceza mahkemelerince yaptırılan bilirkişi incelemelerinde, rapor veren bilirkişilerin (mesleki formasyonlarından bağımsız olmak üzere) yeterli olmadıkları, bazı bilirkişilerin idare tarafından verilen rapordaki ifadeleri aynen tekrarladıkları görülmektedir. Bilirkişilerden çok hâkimlerin vergi hukuku eğitiminden geçirilmesi ve vergi suçlarına bakan uzmanlık mahkemelerinin oluşturulması daha çok katkı sağlayacağını düşünüyorum

S1: ; Bilindiği üzere; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı ve ¾ vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu dava sürecinde vergi kayıtlarının ve sair hususlarının incelenmesi defterlerin tasnifi ve tanzimi için İYUK, HMK ve 6754 sayılı Kanuna uygun olarak bilirkişi yoluna gidilmektedir. Genel değerlendirilmeyle görevlendirilen bilirkişiler genelde, Vergi Müfettişleri, Vergi Dairesi Müdürleri (taraf olmamak koşuluyla) YMM ve SMMM'ler ve müteallik diğer ünvanlarda yapılmaktadır. Uzmanlık yeterli olup, ancak akademik ünvanı olan vergi uzmanlarına ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.

N1: Mesleki Sorumluluk gereği, bilirkişi bilgi sahibi olmadığı dosyayı almamalıdır. Bilirkişilerin alt uzmanlık alanları için ek çalışmalar yapılarak daha fazla belirginleştirilmelidir.

A1: Bilirkişiler özellikle sigorta hukuku konusunda dosyada yetkinliği bulunmamaktadır.

Soru:2: Bilirkişi dava dosyalarında yeterli inceleme ve araştırmayı yapmakta mıdır? Bilirkişi ihtiyaç duyulan hallerde hâkimin dosyada talep ettiği sorgu dışında araştırma yetkisini arttırabilir mi?

R1: Bazı bilirkişiler dava dosyalarında detaylı bir şekilde inceleme ve araştırma yapmakta, bazıları ise çok ayrıntıya yer vermemektedir. Bunun sonucu olarak, varılan yargı yeterli olsa bile kullanılan yöntem, hangi hususların dikkate alındığı, vb. unsurlara açıkça yer verilmediğinden raporlara itiraz gündeme gelebilmektedir. Hâkim sorgusunda yer almamasına rağmen vergi kaybı ve muvazaalı durumların görülmesi halinde bilirkişinin araştırmasının sınırlarını genişletmemesi gerektiği düşünülmekle beraber bu durumun raporda belirtilmesi ve hâkim tarafından talep edilmesi halinde ise ek rapor hazırlanması doğru olacaktır. Aksi takdirde, bilirkişinin dosyada hâkim gibi hareket etmesi yargılamayı zedeleyebilecektir.

S1/Z1:6754 sayılı Kanun ve diğer mevzuat zaviyesinden bilirkişiler hâkimin görevlendirme sınırları içerisinde hareket edip, uzmanlık alanı dışında çıkmamalı ve görevlendirme hattına uygun hareket etmelidir. Ancak, tespit olunan başkaca hususlar

var ise Hâkime gerekli yazılı bilgilendirmeyi yaparak, Hâkimin uygun bulmasına istinaden gerekli araştırmayı yapabilir.

H1/B2: Görevini yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayan veya mesleki özen göstermeyen bilirkişiler mali yargıya ilişkin verilerin analizini yeterince yapamamakta, mali olarak dosya okuyamamaktadır. Dava dilekçesine ilişkin hâkim sorgusu net anlaşılamamakta, dosya da istenen talebin dışında inceleme ile zaman kaybedilmektedir. Her iki tarafın cevap dilekçeleri ve cevaba cevap toplam dört dilekçe anlaşılmalıdır. Kesin ikrar (tasdik) olarak delil niteliğinde avukat beyanları yeterince anlaşılmalıdır. Mütelaa ile oluşmuş vergi inceleme rapor, vergi teknik raporları var mı? Dosyada eksik ise istenmeli

B1/Ö1: Bilirkişinin araştırmayı genişletmesi şu anki mevzuata göre mümkün olmadığı gibi, bilirkişinin tarafsızlığı açısından da kuşku doğuracaktır.

N1:Hâkim sorgusunda yer almayan konulara değinmesi tartışma konusudur.

M1: Bilirkişi atama görevinde verilen görev ne ise onunla sınırlı inceleme yapılması gerektiği düşüncesindeyim. İdari Yargılama Usul kanununa aykırı olur. Dava konusu olay dışındaki veya dosya münderecatı dışına çıkılmasına İYUK izin vermez. İYUK'a göre açılan dava bir iptal davası olup, idarenin işleminin hukuka uygunluğu denetlendiğinden, bu konu ile sınırlı yargılama yapılması gerekmektedir. Bu nedenle bilirkişi bu kapsamda kalmalıdır diye düşünüyorum.

B2/T1: Dosya bilirkişinin yetkin olduğu bir konu ile ilgili değil ise dosyanın iadesi gerekmektedir. Ama uygulamada çok az bilirkişi bu nedenle dosya iade etmektedir. Bu sadece vergi yargılamasına özgü bir durum da değildir. Aksi durum dosyanın tarafları yönünden ciddi hak kaybına sebebiyet vermektedir.

R2: Vergi davalarında re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Ancak bu dava konusu olayla sınırlıdır. Bilirkişi dava konusu edilen olay dışında vergi kaybı ya da muvazaa tespit etmiş ise inceleme alanı ve yetkisi arttırılabilir.

Soru:3: Raporların hazırlamasında bilirkişi tarafsızlığını zedeleyen hususlar nelerdir? Bu konuda denetim mekanizması var mı? ne gibi düzenlemelere yer verilebilir?

R1: Raporların hazırlanmasında bilirkişinin tarafsızlığını etkileyecek hususlar aşağıda sayılan hallerde gündeme gelebilecektir;

1) Bilirkişilerin bir fikri tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşıması,

2)Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu bu kişilerin menfaatine hareket etme eğilimi,

3)Kişisel çıkarların gündeme gelmesi,

4)Tarafların baskıları durumlarında tarafsızlık zedelenebilecektir.

R2: Gerek bilirkişinin şahsına gerekse bilirkişi raporuna karşı itiraz yolu açık olduğundan bilirkişinin tarafsızlığını etkileyecek hususların varlığı halinde itiraz müessesesi işletilebilecektir. Ayrıca, hakimler 'in bilirkişiden ek rapor alması (tarafsız

davranılmadığını düşündüren hallerin varlığı da dahil olmak üzere) veya yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırması da mümkündür. Bilirkişiler hakkında tutulan listelerin bilirkişilerin yaptığı işlerle ilgili daha önce şahsına itiraz edilip edilmediği; edildi ise sebeplerinin kaydedilmesi ve bu yönüyle de denetiminin sağlanmasının faydalı olacağını düşünmekteyim.

B1: Maalesef hiçbir denetim mekanizması olmadığı gibi, bu kayıtsızlık, hemen her bilirkişinin rüşvet aldığı gibi yaygın bir inanışa sebep olmaktadır. Bu durumu önleyecek denetim modelini bulmak zor olmasa da, denetimi yapacakların ne ölçüde nitelikli olacağı sorusu da günümüz koşullarında sorulacaktır. Bazı bilirkişilerin işi üstlenmesi, diğerlerinin herhangi bir çalışma yapmadan imza atmakla yetinmesi bir sorundur. Ancak bu sorunun kaynaklarından biri de görevlendirmeyi doğru yapmayan, bilirkişileri yeterince iyi seçmeyen hâkimlerden de kaynaklanmaktadır.

M1/Z1/Ö1: Vergi yargılamasında davalı idare olduğunda maliye idaresinin taraflar arası asimetrik güç oluşturabileceği bilirkişinin bundan dolayısıyla vergi inceleme raporlarında hazırlanan iddianameden etkilenerek inceleme başlatacağını düşünmekteyim. Özellikle, maliye idaresinde çalışan kişilerin bilirkişilik yapması halinde meslektaşlarının hazırladığı rapora karşıt görüşü sunabilme tarafsızlığı tartışmaya açıktır. Tarafların bilirkişi üzerinde baskısı uygulamada rastlanan durumlardandır. Asliye Ticaret mahkemesinde iki tarafından da özel şahıslar olduğu ancak içinde vergi işlemlerinin olduğu dava dosyalarında benzer yaklaşımlar görülmüştür. Baskıya yönelik davranışların mutlaka mahkeme ile paylaşması gerekmektedir. Bilirkişi raporu mahkemeye sunulduktan sonra rapor taraflara tebliğ edilmekte ve taraflar rapora karşı itiraz hakkı kullanabilmektedir. Bu beyanları mahkeme değerlendirdikten sonra kararını vermektedir. Yani esas itibariyle bilirkişi raporuna karşı yapılan itirazlar üzerine mahkeme yeniden ek rapor alabildiği gibi, yeni bir bilirkişi raporu daha alabilmektedir. Ancak vergi yargılamasında genellikle hesaplama için bilirkişi incelemesi yaptırıldığı için matematiksel hatalar dışında bilirkişi raporları davanın esasına bir etki etmemektedir.

S1: Bilirkişilerin tarafsızlığını zedeleyen hususlar; hukuki nitelemede bulunması, karar veriyormuş gibi yanlı rapor hazırlaması ve direkt olarak karar niteliğinde tespitler yapmasıdır. Kanunen yasak olan bu durum bazen mahkemenin talebi doğrultusunda da gerçekleşmektedir. Bu durumlarda Bilirkişi Bölge Kuruluna şikâyet edileceği gibi mahkemeden de bilirkişi raporunun yenilenmesi ve bilirkişinin değiştirilebilmesi istenebilir. Ayrıca taraflar ile menfaat ilişkisi ya da baskıya maruz kalmaması için bilirkişilerin başta iletişim bilgileri olmak üzere diğer kişisel bilgileri saklı tutulup, kamuya açık olmamalıdır. Bununla birlikte bilirkişi görevini yürütürken kamu görevlisi sayıldığından herhangi bir baskı ve tehdit durumunda başta Cumhuriyet savcılıkları olmak üzere, mahkemeye ve Bilirkişilik Bölge Kurullarına bildirimde bulunabilir.

N1: Bilirkişi tarafsızlığını zedeleyen durum içinde ise dosyadan çekilmeli, dosyayı iade etmelidir.

M1: Taraflardan sadece biri ile iletişim, diğerinin bilgisi dışında sağlanamaz; uygulamada buna riayet edilmemekte, taraflardan birinin isteği ile dinlenme hakkı verilerek bilirkişi görüşme talebini kabul edebilmektedir.

A1: Görevlendirilen bilirkişilerin taraflardan birini tanıması veya yakınlarından birinin taraflardan birini tanıması durumunda, bilirkişiden pozitif ayrımcılık istenebilir. Denetim mekanizması bu konuda işlememektedir. Tamamen bilirkişilerin vicdanına kalmış görev anlayışı içinde yasal düzenleme hayata geçirilmemektedir.

M1/T1:Denetim mekanizması Bilirkişi Bölge Kurulu. Bilirkişi bölge kurulu sicilden silmeye kadar işlem yapabilir. Cezai yönden görevin kötüye kullanılması da ayrıca ceza hukuku ve bilirkişilik kanunu açısından suç teşkil etmektedir. Özetle böyle bir durumda bilirkişi hem bilirkişilik yapmaktan yasaklanabilir hem de hakkında davası açılıp ceza alabilir.

Soru:4: Raporların dava kapsamında gerekli ve yeterli kapsamda düzenlendiği söylenebilir mi?, Raporlarda standart esaslara uyulmakta mıdır? Heyet çalışmalarının başarısı hususunda gözleminin nelerdir?

S1: Bilirkişi heyetleri geniş dava konusu olaylarda fayda sağlasa da, bilirkişilerin birbirleri ve mahkeme ile ahenkli çalışmasını düzenlemek zor bir durum olmakla birlikte özellikle rapor süresi açısından çeşitli problemlere yol açtığı müşahede edilmektedir.

N1 /M1/A1: Heyet çalışmasında uyum ve işbirliği çoğu kez sağlanamamakta, görev yükü eşit ücrete rağmen bir kişi üzerinde kalabilmektedir. Zaman içinde hizmet vermediği halde dosya kabulünü bu şekilde yürüten bilirkişi örneklerine sıkça rastlanmaktadır. Özellikle heyet çalışmalarında emek farklılığı tepkiye sebep oluşturuyor; genelde dosyaları teknik bilirkişiler değil de mali bilirkişilere tevdii ettikleri için rapor şablonu, dava özeti gibi sekretarya işleri mali bilirkişiler üzerinde kalıyor.

B2: Heyetin birbirini tanıyan insanlardan oluşmasının avantajları tüzel kişiliğe de bilirkişilik tanınması bakımından olumlu bir yasal düzenleme açısından raporun zamanında hazırlanması ve iş dağılımı bakımından çalışma disiplini uyumu önem kazanmaktadır.

Soru:5: Bilirkişilik Yönetmeliği ile yapılan düzenlemeleri yeterli buluyor musunuz? Bilirkişi uygulamalarında görülen sorunlara karşı ilave ne gibi yasal düzenlemeler yer almalıdır?

R1: 6754 sayılı B.K md.18'e dayanılarak hazırlanan ve Bilirkişilik Yönetmeliği ile belirlenen bilirkişilik başvuru ve kabul şartları, bilirkişilerin nitelikleri, eğitimi, sicil ve listeye kaydı, görevlendirilmesi, uymaları gereken temel ve etik ilkeler, çalışma esasları, denetimi, sicil ve listeden çıkarılması ile Bilirkişilik Danışma Kurulu, Bilirkişilik Daire Başkanlığı ve bilirkişilik bölge kurullarının çalışma usul ve esaslarının düzenlenmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulama sonuçları da denetlenmeli geri bildirimler değerlendirilmelidir.

B2: Bilirkişi uygulamalarında görülen sorunlar halehazırda devam etmektedir. Yasal düzenlemeler fonksiyonel hale gelmemiştir.

S1/H1: Bilirkişilik Kanunu ve Yönetmeliği müstakilen düzenlenmesi bu müessesinin disipline edilmesi için olumlu bir adımken kanunun pratikte karşılığını bulamaması ve başta hâkim ve Cumhuriyet savcılarına gerekli bilgilendirmenin yapılmaması nedeniyle uygulamada problem yaşanmaktadır. Başta bilirkişilere kota ya da tevzi uygulamasının getirilmesi ve bilirkişilere hizmet içi eğitimler verilmesi

düzenlenmelidir. Ayrıca bilirkişilerin görevlendirilmesi ve uzmanlık alanlarına ilişkin olarak sahadaki talepler göz önüne alınmalıdır.

R2:Mahkemenin bilirkişiden davanın esası ile ilgili görüş istemesini ciddi hukuksal sorun olarak görüyorum. Mahkeme bilirkişiden kanunda yazdığı gibi bilimsel görüş değil, uzmanlık gerektiren durumla ilgili görüş almalı. Davanın hukuksal boyutu bilirkişi raporunda hiçbir zaman değerlendirmeye alınmamalıdır.

T1/Ö1: temel bilirkişilik eğitimi tamamen uygulamaya dönük olmalıdır. Teorik hukuki konular öyle fazla ki bu pek çok bilirkişi için hiçbir önem taşımıyor fayda da sağlamıyor. Eğitimlerin her uzmanlık alanında o alanın uzmanı olan ve bilirkişilik yapan kişilerce verilmesi kanaatindeyim. İlk sertifikasyon eğitiminde katılım imza üzerinde kalmıştır. Eğitim teorik verilmiştir. Uygulama yetersiz kalmıştır. İlk kez bilirkişilik yapacak kişiler için hizmet ve fayda sağlayıcı ihtiyacı karşılayacak bir eğitim programı olamamıştır.

A1/M1:: Bilirkişilerden işlerini tam ve eksiksiz yapmaları isteniyor bir de süre sınırı getiriliyor. İki hafta ön inceleme yapılması ve eksiklerin bildirilmesi gerekiyor. Oysaki çok kapsamlı bir dosyada ve heyet ise 15 günde ön inceleme süresi kısadır. Bu tür sınırlamalar bilirkişinin araştırma eylemine aykırıdır Dosyanın içeriğine göre süre farklılaştırılmasına gidilmelidir. Her dosyayı aynı kapsamda gören bu hüküm çıkarılmalıdır.

Soru:6: Bilirkişiliğin yargı sisteminden kaynaklı sorunları nelerdir? (Avukatlar bilirkişilik yapmalımı?, hakimin çözebileceği davada bilirkişi ataması, bilirkişilik koşullarının yeterliliği, ücretlendirme, standartların yeterliliği, vd.).

R1:Şartlar oluşmadan da bilirkişi görevlendirilmesi yapılabilmekte, hukuki değerlendirmelere yer verilebilmekte ve yargılama süreci çoğu zaman bu nedenle gereksiz uzamaktadır.

B2/T1: Hâkimin çözebileceği davada bilirkişi ataması, bilirkişilik koşullarının yeterliliği, ücretlendirme, standartların yeterliliği, vd.). Bugün bilirkişilikten daha önemli hale gelen sorun hâkim ve savcıların mesleki yetersizlikleridir. Bu konuda mesleki uzmanlaşma ve eğitim koşullarını yeniden düzenleyen yapılandırma ile birlikte bilirkişilik de değerlendirmelidir.

S2: Hukuk fakültesi dışında akademik eğitim almamış bir kişinin bilirkişilik yapması kanunen yasaktır. Kanaatimce de avukatlara bu şekliyle bilirkişilik verilmemesi doğrudur. Bilirkişiliğin tanımının daha iyi ve sınırlarının daha net gösterilmesi gerekmektedir. Bilirkişilerin tercihi yüksek lisans, doktora gibi akademik çalışma yapanlar arasından seçilmesi gerektiği eğilimi yaygınlaşmaktadır.

N1/M2/A1: Ücretlendirme konusu bilirkişilik hizmet kalitesine yansıyan ciddi bir sorundur. Belli standartlara bağlanmalı hâkim kanaatine göre değişkenlik göstermemelidir.

B2/M1: Yargı sistemi içerisinde bilirkişilere fiziksel bir alan verilmemektedir. Bence bilirkişilik profesyonel meslek olarak da yapılmalıdır. Bence her ticaret mahkemesinde ya sürekli bir mali müşavir bilirkişi bulundurulabilir. Dosyaları

mahkemede inceleyebilir. Evinde veya ofisinde raporunu yazmamasının sağlıklı olacağını düşünüyorum.

K1: Bilirkişilerin dosyaları fiziksel ortamda alıp, taşımaları mahkemeye gelip gitmeleri, keşif, taraf defterlerinin incelenmesi, delil toplanması, raporun her aşaması; yorucu, maliyetli ve mesai gerektiren bir hizmet iken bedeli düşüktür.

H1:R2: Bilirkişiliğin tüzel kişilikte yürütülmesine izin verilmesini mümkün kılan yasal düzenlemenin yanlış olduğu, bu durumun bilirkişi görevini meslek haline getirmekle bilirkişiliğin ticari yaklaşımla yürütüleceğini düşünüyorum.

A1/Ö1: Kanıtlara ulaşmada defter kayıt ve belgelerle birlikte vergi dairesinden gerekli her türlü bilgiyi almak üzere bilirkişi yetkilerinin arttırılması gerekmektedir.

Ortak yanıtlar incelendiğinde; verilen hizmetin yargıda adaleti sağlamadaki rolü bakımından endişe duyulan yetersizlikler ve sorunlar içerdiği görülmektedir. Bilirkişi araştırma, inceleme ve değerlendirmeleri adil bir yargılama için takdiri delil iken bilirkişiliğin barındırdığı sorunlar yargıya yardımcı olacak hizmet yaklaşımından uzaklaştırabilmektedir.

Dava dosyasında hâkimin sorgusu çok iyi anlaşılmamaktadır. Bilirkişi raporları özensiz, karmaşık, biçimsel nedenler ve kullanılan üslup ile belirsiz kalabilmektedir. Ücret yetersizliği, denetim eksikliği, uzman yetersizliği gibi bilirkişiliğin kurumsallaşmamış yönlerinden kaynaklı çeşitli sorunlar görülebilmektedir. Heyette sorumluluk paylaşımına ilişkin görev dağılımı yapılmamaktadır. Gerekçesiz ve taraflı olabilen raporlar hizmet kalitesinden uzaklaştırırken, özel ve teknik bilgi bakımından yetersizliği yansıtmaktadır. Çalışma ve yöntemlerin belirtilmediği, standart uygulamadan uzak hazırlanan raporlar çelişkili özensiz olabilmektedir. Heyette oy çokluğunu yansıtmayan raporlar, hâkimin kanaatini yeterince yansıtmazken taraflar için de güven oluşturmamaktadır.

Bilirkişilerin davada görev alması öncesinde taraflara uzman görüşü, danışmanlık, hizmeti vermiş ve menfaat sağlamış olmasına ilişkin denetimler bulunmamaktadır. Bilirkişilikte yapısal sorunların çözümü için kurumlar arası koordineli çalışmalar yürütülmelidir. Meslek odaları, Adalet Bakanlığı ve Bilirkişi Kurulu işbirliğinde mesleğin sorunlarının çözümüne ilişkin yasal düzenlemeler yapılması beklenmektedir. Mesleğin yeterli gelişim ve standartlara kavuşması için ihtiyaç duyulan çalışmalar yapılmalıdır.

7. Sonuç

Vergi hukuku kendine özgü ihtisas alanı ile içinde teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiren, ekonomik ve mali faaliyetler ile disiplinler arası değerlendirmeyi gerekli kılan konular barındırmaktadır. Vergilendiren makamın vergi güvenliği için yaptığı yasal düzenlemeler idare tarafından uygulanırken yasaların yorumlanması ve uygulamasında mükellef haklarını ihlal eden sonuçlara yol açabilmektedir. Uyuşmazlığın çözüm yollarından biri olarak yargı yoluna başvurulması dava sürecini başlatmaktadır. Uyuşmazlığın giderilmesinde yargılamanın adaleti sağlayacak şekilde işletilmesi için hâkim objektif araştırmalarında resen takdir yetkisi ile birlikte delil serbestliği

çerçevesinde bilirkişiye başvurmaktadır. Davanın çözümünde taraflarının iddia ve savunmalarına dayanak teşkil eden defter belge incelemesi, kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve maddi olayın gerekçeli soyut hukuk kuralları ile açıklanmasında bilirkişi raporu dava sonucuna etkilidir. İdarenin eylem ve işlemlerinde hak ihlali yaşanması halinde teknik ve uzmanlık gerektiren konularda delilleri toplayıp değerlendiren bilirkişi resen araştırma ilkesi gereğini yerine getirmiş olmaktadır. Ekonomik hayatın gerçeklerini dikkate alarak maddi olaya ilişkin kanıtları değerlendirirken, gerekçelerini net, anlaşılır rapor etmelidir. Vergi suç ve kabahatlerine ilişkin mükellef hakkında hazırlanmış vergi raporlarını, ihbar ve iddianameyi taraflar arası eşitlik ilkesinden hareketle titizlik içinde incelemeli, idarenin suçlamalarına ilişkin eksik verileri talep etmeli, değerlendirme kapsamında objektif olabilmelidir. Yargı adaletinin gereği gibi sağlanmasında; yasalardaki normlar, Danıştay kararları vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde maddi olayın gerçekliğinin tespitine işaret etmiş, somut deliller ile gerekçeli izah istemiştir. Bu anlamda bilirkişilerin araştırma, inceleme, delilleri toplama ve raporlama süreci dava dosyasına yön vermektedir. Bilirkişiden beklenen; vergiye esas işlemin gerçek mahiyetini anlamak üzere gerekirse iş yerinde keşif yapması, muhasebe usul ve esasları ile defter kayıt ve belgelerini incelemesi, envanter kayıtlarında stok ve fiili durum tespiti yapması, maliye muhasebe ilişkisinde bir mali mühendis gibi analitik düşünerek vergiye konu işlemlerin gerçek mahiyetini raporlamasıdır. Tüm bu çalışma, bulgu ve değerlendirmelerin doğruluğu gerek vergi alacağının güvenliği gerek mükellef haklarının sağlanması nitekim hukuki anlamda yargı adaletinin işlemesine hizmet etmesi odaklıdır. Günümüzde vergilemeye ilişkin suç ve kabahatler esaslı dava konuları yanında asliye ticaret mahkemelerinde de vergi işlemlerinin konu olduğu dava dosyaları bu kapsamda oluşmaktadır. Kamu yararı ve mükellef hakları bakımından tayin edilen bilirkişilerin mesleki yeterliliği ile görev üstlendikleri koşul ve imkânların tespit edilen sorunlar ışığında ele alınması kaçınılmaz olmuştur.

Mesleki deneyim ve tecrübesi olan eğitmen bilirkişiler ile yürütülen nitel amaçlı çalışmada; bilirkişilerin, bilirkişilik hizmetinden beklenen nitelikleri taşımada uzmanlık alanlarında yetersiz oldukları, eğitim ihtiyacının olduğu, kurumsal kimlik ile denetim mekanizmasının etkin hale getirilmesi gerektiği, bilirkişi raporlarında heyet çalışmalarının güçlüğü, ücretlendirmeden beklentilerin hizmet kalitesine olumsuz yansıdığı, raporların standart oluşuma kavuşmadığı, UYAP sisteminin aktif kullanılamadığı şeklinde ortak görüşler belirtilmiştir. Diğer taraftan, yargı sisteminden kaynaklı; hâkimlerin dosyada genel hukuk görüşü istediği, bilirkişi atamasında uzmanlık alanının doğru seçilmediği, talep sorgusunun açık olmadığı, ücretlendirmenin adaletli olmadığı, keşif öncesi ve rapor tesliminde yaşanan iletişim sorunları gibi hususlara değinilmiştir.

Bilirkişilerin idareye yönelik vergi ceza davalarında davalı idare olunca belgeye ulaşma ve inceleme hususu üzerinde durulmuştur. İdarenin eylem ve işlemleri ile suç ve kabahat unsurlarının iddiası ile kendilerine rapor yazılmış mükellefler yazılı ihbarnamede menfaat ihlali oluşturmadıkları haliyle yargıya başvurup uyuşmazlığı dava konusu ederler. Mahkeme suç ve kabahatin maddi somut delillerle ispatı için teknik ve uzmanlık gerektiren inceleme ve maddi olayın gerçekliğine ilişkin kanıt toplanması ve değerlemesi için bilirkişi incelemesi ister. Bilirkişi vergi ceza yargılamasında dosyanın

incelenmesinde sadece sunulan belge ve içerik ile incelemesini sınırlı tutmamalıdır. Nitekim, vergi teknik raporlarının vergi mahremiyeti gerekçesiyle dosyaya sunulmaması, tebligat hükümlerine uyulmaması diğer taraftan iddia makamının mükellefe ilişkin suçlamalarına karşı savunma kapsamında mükellefin belgelere ulaşma gereksinimi ve ispat külfetinin mükellefte olması göz önüne bulundurulmalıdır. Bu durumda ve tüm davalı 3.şahıslar için bilirkişinin gerekli belge ve bilgiye ulaşma imkânı sağlanmalıdır.

Yargı adaletine hizmet eden dava dosyasına çalışma ve raporları ile etki ederek hâkim kararına yön veren bilirkişilik kurumu, kurumlar arası koordinasyon ile yeniden yapılandırılmalı, meslek odaları ile ortak görüşmeler beraberinde mesleki sorunların ele alınması, mesleki gelişimin sağlanması ve ilgili mevzuat hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S. (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 23(3), ss.191-207.

Akarca, A. Şafak, M. (2015). "Vergilemede İhbarname Esası'', http://www.muhasebe-tr.com

Akkaya, M. (2009). "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", *2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumu,* http://www.danistay.gov.tr.)

Aksoy,U.H. (2013). "Vergi yargılamasındaki temel İlkeler'', Vergi Uyuşmazlıkları Çalıştayı 13-14 Haziran 2013, http://www.danistay.gov.tr, (6.02.2018).

Aktaş, S. (2018). *Vergi Hukukunda Yorum ve Peçeleme*, http://www.sercanaktas.com.tr/wp-content/uploads/2018/01/yorum-ve-peceleme.pdf. 13.

AYDEMİR, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (7).

Başaran, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü hukuk Devlet Bakış Açısıyla*, Ankara: Seçkin yayıncılık, Ankara.

BEŞEL, F. (2017). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi'', *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107,s.56

Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi ışığında Vergi kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Beta Basım.

Dinçkol, H. A. (2013). *İdari Yargı'da Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi*, Nur Centel'e Armağan, 1574, 1580, dergipark.gov.tr

Dinçkol, H. A. (2013). İdari Yargı'da Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi, Nur Centel'e Armağan, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,* Cilt 19(2), s.1587.

Doğan Ş. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi.

Ergün, Ç.E. (2006). Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 55(2), s.6

Gedik, G. (2016). Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştiren Bir Bakış, *VI. Vergi Hukuku Konferansı İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı*, 35.

Gerçek, A., Gerger, G. Ç. Taşkın, Ç. Bakar, F. & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları, Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Bursa: Seçkin Yayıncılık, Bursa, 99, 104.

Günbayı İ. (2017).(Robert K.Yin), *Durum çalışması Araştırması Uygulamaları***,** 3.Basım, İstanbul: Nobel kitap

İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Seri*si, 4 http://www.anayasa.gov.tr, s.123

Keskin, F. (2006), Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 208, s.111

Kılıç, S. & Kaya, M. G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107 Ekim – Aralık, 2017, S.55

Kümbetoğlu B. (2005). *Sosyolojide ve Antropolojide Niteliksel Yöntem ve Araştırma,* 5.Basım, İstanbul: Bağlam yayıncılık, ss.164-167

Mutluer, M. K. & Dayanç N. (2014). *Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Organ, İ. ve Sevinç, C. (2016). "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler'', *Maliye Dergisi*, Sayı 170, s.118

Pınar, B. (2015). Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori - Uygulama Ve Sorunlar), *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 16, Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015), Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan, s.4385-4386, Http://Hukuk.Deu.Edu.Tr, (3.11.2017)

Ruhi, C. & Ruhi, A.C. (2015). Vergi ve İdari Yargı hukuk Rehberi, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Saraçoğlu, F. (2014). Anayasa Mahkemesinin Vergiye ilişkin Kararlarında Kamu Yararı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tank, M. (2016). *Türk ve Amerika Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukukunda Delilerin Değerlendirilmesi*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, s.135

Taştan, H. (2018). Vergi suçları ve Cezaları, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları Yayını-2.

Türkay, İ. (16.04.2017). "6754 Sayılı Bilirkişilik Kanununun Genel Değerlendirilmesi'', http://vergialgi.net

Uğur, H. Elibol, M. (2016). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Yenipınar, F.B. (2017). *İdare Ve Vergi Mahkemelerinde Bilirkişilik*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yüce, M. (2016). Mali Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi.

Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi

A Comparison of Compulsory Individual Pension Contributions in Terms of Parafiscality

Serkan ACUNER[1]

Abstract

Pafiscal revenues are tax-like public revenues. In this respect, social security premium is one of the prafiscal revenues. This liability is an important duty invested with employers and employees regarding employees' having a social security against health or elderliness risk. Today, premium payers finance their current health expenses and pension allowance through the social security system which is funded according to distribution technique. On the other hand, compulsory individual pension system which provides additional pension income and is financed through funding is supplementary to the social security system. In other words, individuals fund themselves through the system and economise considering their own future. When the contribution paid in social security system and compulsory individual pension system is considered, the point of "obligation" may suggest that both systems resemble one another in terms of parafiscality. This point may incite the question of whether there is a new fiscal obligation in the minds of the novice participants of the system. In this respect, the present study aims to compare the parafiscality and compulsory individual pension contributions, then addressed the features of compulsory individual pension contributions with regard to tax-like income, as the name compulsory implies. This qualitative study adopting a systematic literature review as a research method interprets the legal arrangements through grammatical interpretation technique and clarifies the subject of the study.

Keywords: Parafiscality, Parafiscal Revenue, Tax-like Financial Obligation, Compulsory Individual Pension Contribution.

JEL Codes: H55, J26, K34, L33.

Özet

Parafiskal gelirler vergi benzeri kamu gelir türüdür. Parafiskal gelirlerden biri de sosyal güvenlik primleridir. Bu yüküm, çalışanların sağlık ya da yaşlılık riskine karşı sosyal güvenceye kavuşturulması adına işveren ve çalışana yüklenmiş önemli ödevlerden biridir. Günümüzde dağıtım tekniğine göre fonlanan sosyal güvenlik sisteminde bugünün prim ödeyenleri mevcut sağlık harcamalarını ve emeklilik ödeneklerini finanse etmektedir. Zorunlu bireysel emeklilik sistemi ise sosyal güvenlik sisteminin tamamlayıcısı, ek emeklilik geliri sağlayan, kapitalizasyon (fonlama) tekniğine göre finanse edilen bir

[1] Öğr. Gör. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen Meslek Yüksekokulu, serkan.acuner@erdogan.edu.tr.

sistemdir. Yani bireyler sistem ile kendilerini fonlamakta, tasarruf ederek gelecekleri için birikime yönelmektedirler. Hem sosyal güvenlik primleri hem de zorunlu bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının nitelikleri dikkate alındığında ortaya çıkan "zorunluluk unsuru" onların parafiskalite yönünden benzerlik göstereceklerini düşündürebilir. Bu düşünce; sisteme katılanları, acaba yeni bir mali yükümün mü? doğduğuna yönelik sorulara teşvik edebilir. Bu çalışmada parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı payları mukayese edilmiş, adı üzerinde zorunlu olması sebebiyle bireysel emeklilik katkı paylarının vergiye benzer gelir niteliğinin ne olduğu ele alınmıştır. Çalışmanın araştırma konusu bu soru üzerine kurulmuştur. Çalışmada nitel yöntemlerden sistematik literatür taraması yöntemi kullanılmış ve hukuki düzenlemeler lafzi yorum yöntemiyle yorumlanarak, araştırma konusu açıklığa kavuşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Parafiskalite, Parafiskal Gelir, Vergi Benzeri Mali Yükümlülük, Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Payı.

JEL Kodu: H55, J26, K34, L33.

1. Giriş

Parafiskalite "vergi benzeri" anlamına gelmektedir. Esasına bakıldığında "para" gibi anlamında olmakla birlikte, Roma İmparatorunun hazinesi anlamında olan "fisk" kelimelerinin birleşmesinden türeyen yarı vergi yahut vergi benzeri anlamında kullanıldığı bilinmektedir. Maliye bilim alanında uzun yıllar tartışılmış parafiskal gelir kavramı ise, "vergi benzeri mali yük" anlamına gelmektedir. Literatürde parafiskaliteye yahut parafiskal gelire getirilen bir tanımda bu tür gelirler; *"...iktisadi ve sosyal müdahalecilik rejiminde, belirli amaçlara harcanmak üzere, güdümlü iktisadi teşekküler, meslek teşekküleri yahut sosyal yardım teşekküleri hesabına ya bizzat adı geçen teşekküller veya devletin mali mercileri tarafından resen tahsil edilen bütçe dışı..."* (Karakoç, 1985: 376) gelirler olduğu kabul edilmiştir. Türkiye'de anayasal çerçeveyle genel ilkeleri düzenlenmiş parafiskal gelirler, vergi benzeri gelirler şeklinde Türkçeleştirilmiştir. Kimi özellikleriyle vergiye, kimi özellikleriyle de harca benzeyen (Pehlivan, 2013: 90) bir kamu gelir türü olması hasebiyle vergi benzeri gelirler, Anayasa md. 73 amir hükmü sonucunda yasallık ilkesi gereğince salınır ve tahsil olunur. Çoğunlukla karşılıklılık esasının geçerli olduğu parafiskal gelirler, tahsil edilen parafiskal kurumların bütçesinde muhasebeleştirilirler ve bu kurumlara taraf olanlara sağlanan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılırlar. Vergi benzeri gelirlerin mükellefleri, ilgili parafiskal kuruma taraf olan [mesleki ve ekonomik parafiskal gelirler için ilgili kuruluşa zorunlu üye olan; sosyal parafiskal gelirlerde prim ödemek zorunda olan (Edizdoğan ve Giray, 2007: 20)] kişi ya da kuruluşlardır. Bu kişi ya da kuruluşlar parafiskal kuruma ilgili yasaları gereği taraf olurken, adına tarh edilen vergi benzeri geliri ödemek zorundadır. Aksi takdirde bu yüküm kendisinden cebir uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

Zorunlu bireysel emeklilik katkı payları ise; ek sosyal güvence sağlayan bireysel emeklilik sisteminde çalışanların tasarruf ettiği birikimlerdir. İnsanoğlunun rasyonel davranamayacağı görüşünden doğan bireysel emeklilik sistemiyle, çalışanların yaşlılık riskine karşı korunması amaçlanmaktadır (Acuner, 2016: 96). Çalışanların ücretlerinden

zorunlu olarak kesilerek, yine çalışanın sahip olduğu bireysel emeklilik hesaplarında izlenen, yatırıma yönlendirilen katkı payları, emeklilik döneminde toplam birikim tutarıyla sınırlı olmak üzere çalışanı fonlamaktadır.

Bu çalışmada parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı payları mukayese edilmiş, adı üzerinde zorunlu olması sebebiyle bireysel emeklilik katkı paylarının vergiye benzer gelir niteliği ele alınmıştır. Öncelikle parafiskal gelirlerin özellikleri dikkate alınmış ve karşılaştırma bu özellikler üzerinden yapılmıştır. Parafiskal gelirlerin bir türü olan sosyal parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının yöneldikleri gaye bakımından pek çok benzer yönü yanında, özellikleri itibariyle zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının vergi benzeri gelir niteliğinin ne olduğu üzerine durulmuştur.

2. Zorunlu Bireysel Emeklilik Sistemi ve Ödenen Katkı Payları

Türkiye'de ilk kez 2001 yılında 4632 sayılı Kanunla[2] yürürlüğe giren bireysel emeklilik sistemi, gönüllü katılım esas alınmak suretiyle ayrıca gerekli alt yapı çalışmalarının tamamlanması ardından 2003 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Uygulanmaya başlandığı günden bu güne pek çok eleştiri alan sisteme ilişkin (özellikle vergilendirmeye yönelik) (Bkz: Acuner ve Albayrak, 2018: 128) en temel değişiklik 2012 yılında 6327 sayılı Kanunla[3] gerçekleşmiştir. Sistem, 2016 yılında katılımın zorunluluk esasına dayandırıldığı yeni bir düzenlemeyle karşı karşıya kalmıştır. Zorunluluk esası; sisteme katılım ardından iki aylık süreyi kapsamakla birlikte, katılımcılara; bu iki aylık süre ve devam eden süreçte sistemden cayma/çıkma hakkı tanınmıştır.

6740 sayılı Kanunla[4] 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda (BETYSK) öngörülen değişikliklerle; Türk vatandaşları yanında 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu[5] md. 28 kapsamında bulunan ayrıca 45 yaşını doldurmamış ve ilk kez iş gücüne katılacak olanların sisteme zorunlu olarak dâhil edileceği (BETYSK, md. Ek 2/1) düzenlenmiştir. Mezkûr düzenleme yanında hali hazırda 45 yaşını doldurmamış çalışanların da sisteme otomatik olarak dâhil olmaları yasalaşan hükümler arasındadır (BETYSK, md. Geçici 2). Her ne kadar burada ilk kez istihdam edilecek ya da hali hazırda çalışan kavramı kullanılmış olsa da, tüm çalışanların otomatik yolla sisteme katılması hukuki anlamda mümkün kılınmamıştır. Zorunlu sisteme dâhil olacak çalışanlar; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu[6] (SSGSSK) md. 4/1-(a) ve (c) bentleri[7] kapsamında istihdam edilenlerdir. Bu

---

[2] Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu, K.T. 28.03.2001/4632, R.G. 07.04.2001/24366.

[3] Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 13.06.2012 /6327, R.G. 29.06.2012/28338.

[4] Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 10.8.2016 /6740, R.G. 25.08.2016/29812.

[5] Türk Vatandaşlığı Kanunu, K.T. 29.05.2009/5901, R.G. 12.06.2009/27256.

[6] Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, K.T. 31.05.2006/5510, R.G. 16.06.2006 /26200.

[7] Mezkûr maddenin birinci fıkrası a bendinde " *Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar",* c bendinde ise *" Kamu idarelerinde; 1) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine tabi olmayanlardan, kadro ve pozisyonlarda sürekli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar, 2) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b)*

düzenlemeye ilave olarak 2017 yılı Ocak ayında yasalaşan 6770 sayılı kanunla[8], 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu[9] kapsamında olan "*bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri...*" birliklere ait sandıklara tabi çalışanların da sisteme otomatik yolla katılacakları düzenlenmek suretiyle sistemin kapsamı genişletilmiştir.

Sisteme dâhil olması emredilen çalışanların sisteme dâhil olacakları tarihler alt düzenleme (Çalışanların İşverenleri Aracılığıyla Otomatik Olarak Emeklilik Planına Dâhil Edilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik[10] - ÇOSDEHY) ile belirlenmiş, çalışanların sisteme dâhil olması için kademeli bir geçiş öngörülmüştür (Acuner, 2017: 227). Mahalli idarelerde istihdam edilen kamu çalışanları hariç, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun[11] ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerinde yer alan kamu çalışanları 01.04.2017 tarihinde sisteme dâhil edilmişlerdir (ÇOSDEHY, md. 5). Mahalli idarelerde istihdam edilen kamu çalışanları ise 01.01.2018 tarihinde sisteme katılmışlardır (ÇOSDEHY, md. 5). Özel sektör çalışanlarının ise sisteme katılacakları tarihler, işyerlerinde istihdam edilenlerin sayısına göre belirlenmiştir. Özel sektör çalışanlarının sisteme dâhil olacakları tarihler aşağıda Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: Özel Sektör Çalışanlarının Sisteme Geçiş Tarihleri

Çalışan Sayısı	Çalışanların Sisteme Otomatik Kayıtlanacakları Tarih
1.000 ve üzeri	01.01.2017
250-999 arası	01.04.2017
100-249 arası	01.07.2017
50-99 arası	01.01.2018
10-49 arası	01.07.2018
5-9 arası	01.01.2019

Kaynak: ÇOSDEHY, md. 6/2- (a), (b), (c), (d), (e).

Zorunlu sisteme katılacak olanlar işverenlerinin tespit edeceği emeklilik planlarına dâhil olurlar. Bunun doğal sonucu olarak; işverenler ruhsat sahibi emeklilik şirketlerinden biri ile emeklilik sözleşmesi akdetmek zorundadırlar. Emeklilik sözleşmesinin akdedilmesi ve zorunlu sisteme yönelik detaylı düzenlemeler Bireysel Emeklilik Sistemi Hakkında Yönetmelik[12] (BESHY) ile düzenlenmiştir. Sözleşme

bentlerine tabi olmayanlardan, sözleşmeli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 86'ncı maddesi uyarınca açıktan vekil atanan..." sigortalılar belirtilmiştir.

[8] Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişikliği Yapılması Hakkında Kanun, K.T. 18.01.2017 /6770, RG. 27.01.2017/ 29961.

[9] Sosyal Sigortalar Kanunu, K.T. 17.07.1964 / 506, R.G. 29, 30, 31.07.1964-01.08.1964 /11766-11779.

[10] R.G. 02.01.2017 / 29936.

[11] K.T. 10.12.2003 /5018, R.G. 24.12.2003/25326.

[12] R.G. 09.12.2012 / 28462.

akdedilen emeklilik şirketleri, her bir çalışan için, bireysel emeklilik hesaplarını açmakla mükelleftir. Emeklilik şirketi vasıtasıyla işverenler; çalışanlarına, farklı emeklilik planlarını sunmakta (BESHY, md. 22/B-3), çalışanların ücretlerinden kesilerek sisteme (yani çalışan adına açılmış hesaplara) aktarılan katkı payları bu planlarda değerlendirilmektedir.

Zorunlu sisteme otomatik yolla kayıtlanan çalışanların ödeyeceği katkı payı tutarı, sosyal güvenlik priminin hesaplanmasına esas teşkil eden tutarın % 3'ü olarak tespit edilmiştir (BETYSK, md. Ek 2/2). Ocak 2017 tarihindeki yasal düzenleme ile sisteme katılmaları öngörülen "*bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri...*" birliklere ait sandıklara tabi çalışanlar ise *"...bağlı bulunduğu sandığa, katılım payı, kesenek veya diğer adlar altında ödediği tutarların hesaplanmasına esas..."* kazancın % 3'ü oranında katkı payı ödemek zorundadır (BETYSK, md. Ek 2/2). Buna karşın çalışanın talebi doğrultusunda katkı payının daha yüksek oranlarda kesilerek sisteme aktarılması mümkün kılınmıştır (BESHY, md. 22/F-3). Ayrıca katılımcılarla birlikte işverenlerinde çalışan adına katkı payı ödemesine izin verilmektedir (BESHY, md. 22/G).

Zorunlu sisteme otomatik yolla kayıtlanan çalışanlar, sisteme katılmaları ardından arzu ettikleri takdirde, ilk katkı payının sisteme aktarıldığına ilişkin bilgiyi tebellüğ ettiği tarihten itibaren (BESHY, md. 22/E) 2 aylık sürede, sistemden caymalarına/ayrılmalarına izin verilmektedir (BETYSK, md. Ek 2/3). Ayrılma talebinde bulunanlara, o tarihe kadar ödedikleri katkı paylarının tamamı ile katkı paylarının yatırıma yönlendirilmesi sonucu elde edilen menkul sermaye iratlarının gelir vergisi tevkifatı sonrasında kalan kısmı iade edilir (BETYSK, md. Ek 2/3). Buna ilaveten zorunlu sisteme katılanların, iki aylık süre sonrasında sistemde kalmaya karar vermeleri halinde dahi ilerleyen dönemlerde sistemden ayrılmalarının önü açık bırakılmıştır (BESHY, md. 22/E).

Zorunlu sistemde işveren değişikliği yaşayan çalışanın, yeni işverenin emeklilik planı sunması halinde tasarruflarını bu emeklilik planına transfer etmesi mümkündür. İşveren değişikliği ve tasarrufların transferi ile ilgili düzenlemelere BETYSK Ek md. 2/4'de ve diğer detaylı düzenlemelere ise BESHY md. 22/H-1'de yer verilmiştir.

Zorunlu sisteme katılanlara çeşitli devlet destekleri sunulmaktadır. Bunlardan ilki, gönüllü sistemde de uygulanan, sisteme aktarılan katkı paylarının % 25'i oranında devlet katkı teşvikidir. Bunun yanı sıra zorunlu sisteme dâhil olup, 2 aylık cayma süresinde sistemden ayrılmayanlara/caymayanlara ek devlet katkısı uygulanmaktadır (BETYSK, md. Ek 2/5). Bu teşvik "giriş bonusu" olarak adlandırılabilir (Acuner, 2017: 236) ve tutarı 1.000 Türk Lirası'dır. Son olarak; 10 yıl sistemde kalan ve 56 yaşını dolduranların hak ettiği emeklilik sonrasında, sistemden hak edilen ödenekler ile bir hayat sigorta şirketinden en az on yıllık "yıllık gelir sigorta" poliçesi akdedilmesi/satın alınması halinde uygulanacak olan "emeklilik bonusu"dur. Bu teşvik ile şartları sağlayanlara bireysel emeklilik hesabında bulunan birikimin % 5'i kadar ek devlet katkısı ödenmektedir (BETYSK, md. Ek 2/5). Diğer taraftan emekliliği hak eden katılımcılara devlet katkısı yanında başka bir vergi kolaylığı daha sağlanmaktadır. Şöyle ki; emeklilik hakkını elde edenlerin, sistemden hak ettikleri ödenekler ile süresi 10 yıl ve daha fazla olan yahut ömür boyu ödenek sağlayan yıllık gelir sigortalarına yönelmeleri halinde,

sistemde kaldıkları sürece katkı paylarının yatırıma yönlendirilmesinde elde edilen menkul sermaye iratları vergiden müstesna kabul edilecektir (GVK, md. 22/Ek 2). Bunun yanı sıra akdedilen yıllık gelir sigorta poliçesi nedeniyle ilgili hayat sigorta şirketine aktarılan tasarrufların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen menkul sermaye iratlarına da vergi istisnası tanınacaktır (GVK, md. 22/1).

3. Parafiskal Gelirler, Kurumlar, Türleri ve Özellikleri

Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynakları arasında vergiler yanında vergi benzeri gelirler yer almaktadır. Diğer bir deyişle vergiler ile vergi benzeri gelirler önemli kamu gelirleri arasında yer alır. Burada bahsi geçen kamu gelir kavramına 5018 sayılı Kanun'da değinilmiş ve geniş bir kapsamda türleri sayılmak suretiyle sınırları çizilmiştir. Mezkûr kanun md. 3/1-(i)' ye göre kamu geliri; *"...kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler"* şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu gelirleri, yasal sınırlar çerçevesinde, devletin egemenlik yetkisinin sonucu olarak bazıları cebire bazıları da gönüllülük esasına göre tahsil edilirler. Yukarıdaki hukuki kamu gelir tanımından da anlaşılacağı üzere, ister cebire isterse de gönüllülük esasına dayalı olsun kamu gelirleri, anayasal düzlemde yasalar ışığında doğmalı ve tatbik edilmelidir. Kamu gelir kapsamında yer alan vergi ödevi ile ilgili temel esaslar T.C. Anayasası[13] md. 73 ile düzenlenmiştir. Devlet; vergiler ile vergi benzeri finansman kaynaklarını, mali güce göre, adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak suretiyle bir yüküm şeklinde salma, tahsil etme hak ve yetkisine sahiptir (AY, md. 73/1, 2). Ayrıca bu yükümü kanun yoluyla (yürürlüğe koymak, yürürlükten kaldırmak ve yürürlüğünü değiştirmek şeklinde) düzenlemek zorundadır (AY, md. 73/3). Bu vergilemenin yasallık ilkesi olarak adlandırılır (Bkz: Güneş, 2011: 26-32).

Anayasa'da dayanağını ve adını vergi benzeri (gelir yahut) mali yükümlülük şeklinde bulan (AY, md. 73/4) prafiskal gelir kavramı, hukuki açıdan anayasal düzenlemeler dikkate alınarak, *"... vergi, resim, harç kavramlarının devamı niteliğinde kullanılmakta ve bu anlamda ilgili kavramların özelliklerini (bir ya da daha fazla) bünyesinde taşıyabilmekte ve fakat bunlardan ayrı bazı özellikleri de ihtiva..."* (Yılmaz ve Biyan, 2016: 337) etmektedir. Ayrıca parafiskal gelir kavramı, parafiskal kurum ve kuruluşların kendi üyelerinden elde ettiği gelirler (Ağcakaya ve Armağan, 2012: 99) şeklinde de tanımlanabilir. Bu tanım dar kapsamda kalmakla birlikte, daha geniş bir tanımla parafiskal gelirler; *"...sosyo-ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayarak belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan kamu veya yarı-kamu niteliğindeki ekonomik, sosyal veya mesleki örgütlere, bu amaçlarının finansmanı için ve bunların hizmetlerinden yararlananlardan zorunlu olarak tahsil edilmek üzere, kamu*

[13] K.T. 18.10.1982/2709, R.G. 09.11.1982/Mükerrer 17863.

otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan bütçe dışı bir çeşit kamu geliridir" (Organ ve Akçay, 2013:162; Yereli, 2002: 39; Herekmen, 1972: 11) şeklinde tanımlanır. Diğer yandan Yılmaz ve Biyan (2016) tarafından; vergi benzeri mali yükümlülük ile parafiskalitenin özdeş olmadığı ancak Anayasa Mahkemesi kararlarını da dikkate alarak, yüce mahkemenin kararlarında her iki kavramın özdeş kabul edildiği gerçeğinden ulaştığı ve önerdiği vergi benzeri mali yükümlülük tanımında parafiskal gelirler, *"...yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve yasayla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülük..."* (Yılmaz ve Biyan, 2016: 348) olduğu kabul edilmiştir.

Tüm bu tanımlardan yola çıkarak, parafiskal gelirlerin türleri ve temel özellikleri belirginleştirilebilir. Tanımlardan ilkine göre; parafiskal gelirlere ekonomik, sosyal ve mesleki ihtiyaçların karşılanması amacıyla başvurulmaktadır. Burada öne çıkan kavram, parafiskal gelirlerin fonksiyonel özelliğidir. Sınıflandırma da buna göre yapılabilir. Dolayısıyla parafiskal gelirler; ekonomik parafiskal gelirler, sosyal parafiskal gelirler ve mesleki parafiskal gelirler şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Ekonomik, sosyal ve mesleki parafiskal gelirler ilgili kurumlarca tahsil edilir. O halde bu kurumların belirtilmesinde yarar vardır. Ekonomik parafiskal kurumlar; ekonomik faaliyetleri ve bunların sonucunda ortaya çıkan olay, olgu, amaç, işletme ve işleyişlerin düzenlenmesi ve kamu yararına uygun hale getirilmesi için kamu niteliğine haiz şekilde kurulan kurumlardır (Devrim, 2002: 180). Ekonomik parafiskal kurumlar; Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve benzerleridir. Sosyal parafiskal kurumlar, sosyal güvenliğin temini ve geliştirilmesi (yani istihdam, işsizlik, sağlık, emeklilik hizmetlerinin karşılanması) amacıyla kamu tüzel kişiliğine haiz şekilde kurulan sosyal güvenlik sistemine yönelmiş kurumlardır (Devrim, 2002: 179). Sosyal parafiskal kurumlar arasında Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu (İş-Kur) vb. kurumlar yer alırken, mesleki parafiskal kurumlar; Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Türkiye Barolar Birliği, Türk Tabipler Birliği, Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Borsaları yahut bu birliklere bağlı oda ve borsalar ile benzeri kurum/kuruluşlardan ibarettir. Mesleki parafiskal kurumlar, mesleki gelişim, dayanışma ve yardımlaşma amacıyla organize edilen, meslek mensuplarının yer aldığı (Devrim, 2002: 179) kamu tüzel kişiliğine haiz kurumlardır. Bu kurumların kuruluş dayanakları Anayasa md. 135'e dayanmaktadır (Çakır, 2012: 113).

Bu sınıflandırma hariç literatürde, farklı sınıflandırmaların yapıldığı görülmektedir. Bunların ilkinde parafiskal kurumlar esas alınarak sınıflandırmaya gidilmiştir (Yereli, 2002 : 39). Bu sınıflandırmaya göre parafiskal gelirler; doğrudan parafiskal kurumlara özgülenen parafiskal gelirler ve dolaylı parafiskal kurumlara özgülenen parafiskal gelirler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Buradan da doğrudan ve dolaylı parafiskal kurumlar ayrımına gidilebilir. Doğrudan parafiskal kurumlara Sosyal Güvenlik Kurumu örnek verilebilirken, dolaylı parafiskal kurumlara Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Milli Prodüktivite Merkezi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü örnek gösterilebilir.

Tüm bu açıklamalar üzerine parafiskal gelirlerin özellikleri topluca aşağıdaki gibi sıralanabilir:

– Parafiskal gelirler, kamu ya da yarı-kamu kurum kuruluşların ürettiği mal ve hizmetlerin finansmanı için tahsil edilir.

– Parafiskal gelirler devletin egemenlik yetkisinin sonucu olmakla birlikte kanunla düzenlenir ve cebren tahsil edilir.

– Parafiskal gelirler, karşılık esasına bağlı olarak tahsil edilir.

– Parafiskal gelirler, tasarruf hacminin artmasına yardımcı olur.

– Parafiskal gelirler, sosyal barışa katkı sağlar.

– Parafiskal gelirler çeşitli ekonomik ve mali politika aracı olarak kullanılır.

– Parafiskal gelirler, parafiskal kurum ya da kuruluşların üyelerinden tahsil edilir.

– Parafiskal gelirler, parafiskal kurum ya da kuruluşların bütçelerinde muhasebeleştirilirler.

Yukarıda belirtilen bu özellikler, parafiskal ya da vergi benzeri mali yükümlülük kavramına getirilmiş pek çok tanımdan ortaya çıkmış tanımsal özelliklerdir. Bu özelliklerin pek çoğu, parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının mukayesesi ve niteliğinin belirlenmesinde, açıklanmalarıyla, önem kazanacaktır.

4. Zorunlu Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payları İle Parafiskal Gelirlerin Mukayesesi

4.1. Parafiskal Gelirlerin Özellikleri Ele Alınarak Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarıyla Mukayesesi

4.1.1. Yasallık ve Zorunluluk Açısından Mukayese

Mülk ve teşebbüs gelirleri ile borçlanma hariç kamu gelirleri cebren tahsil edilirler. Cebire dayalı kamu gelirleri içerisinde göze çarpan en önemli gelir türü vergilerdir. Buna ilaveten parafiskal gelirler de (yani vergi benzeri mali yükümlülükler de) zorla tahsil edilirler (Bayraklı, 2017: 58-59). Bu; T.C. Anayasa (AY) md. 73/1 amir hükmünün en önemli sonucudur. Bu hususa T.C. Anayasası'nda da ilke şeklinde yer verilmiştir: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" (AY, md. 73/1). Ancak kamunun uygulayacağı ödeme zorluğu yasal çerçevede uygulanacak bir zorluktur. Dolayısıyla parafiskal kamu gelirleri devletin egemenlik yetkisinin sonucuna dayalı olarak kanunla düzenlenir ve cebren tahsil edilirler (Organ ve Akçay, 2013: 161). Bu açıklamalar ışığında; vergi benzeri mali yükümlülüğünün "vergi ödevi" başlıklı mezkûr maddede düzenlenmiş olması, onun vergilemenin genel ilkelerine uygun salınması ve tahsil edilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Haliyle vergi benzeri mali yükümlülüklerin (parafiskal gelirlerin) vergi, resim ve harçlar gibi kanuniliği söz konusu olup, kanunsuz parafiskal bir yükün doğumu mümkün olmayacaktır (Yereli, 2002: 45). Yasallık ilkesi gibi tüm vergileme ilkeleri bir

yana dursun, parafiskal gelirlerin anayasal düzlemde dayanağının AY md. 73 olduğu söylenmelidir.

Yasallık ve zorunluluk esası açısından Türk bireysel emeklilik sistemi de değerlendirilebilir. Türk bireysel emeklilik sistemi ister zorunlu uygulansın ister gönüllü anayasal düzlemde temelleri inşa edilmiş bir sistemdir. Anayasa'da sosyal bir devlet olarak nitelendirilen Türkiye Cumhuriyeti Devleti aynı zamanda *"...toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, ...insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak..."* şeklindeki göreviyle de mükellef kılınmıştır (AY, md. 5). Bireysel emeklilik sisteminin temel hedefleri ile Anayasa ile devlete yüklenen sosyal devlet görevinin gerekçesi bire bir örtüşmektedir (Acuner, 2017: 165). Diğer taraftan sosyal devlet *"...amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde..."* (AY, md. 65) herkese sosyal güvenlik hakkının sağlanması adına gerekli önlemleri almak bunun yanı sıra kamusal yahut özel teşkilatlanmanın kurulmasını sağlamakla ödevlidir (AY, md. 60). Bunun üzerine yasa koyucu 4632 sayılı Kanunla sistemin esaslarını bir kanunla düzenlemiştir. Yukarıda bahsi geçen anayasal ilkeler bireysel emeklilik sisteminin anayasal dayanağına işaret etmektedir. Aslında tüm bu hukuki esaslar sistemin yasallığının bir göstergesidir. Kaldı ki yasa koyucu AY md. 60'tan aldığı yetkiyle sistemi 6740 sayılı Kanun ile zorunlu hale getirerek çalışanların sisteme otomatik yolla kaydedilmesini hüküm altına almıştır. Ancak sisteme katılanlara getirilen zorunluluk, iki aylık süre boyunca geçerliliğini korumakta, devam eden süreçte sistemde kalmak seçimlik bir hak olarak çalışanların isteğine sunulmaktadır. Dolayısıyla burada bahsi geçen zorunluluk sisteme otomatik kayıttan başka bir şey değildir (Acuner, 2017: 224). Buna karşın sistemde kalınan ilk iki aylık süre için getirilen zorunluluğun tıpkı vergi benzeri mali yükümlülüğe benzer bir yüküme büründüğü düşünülebilir. Çünkü birey yahut çalışan, devletin egemenlik gücünün etkisiyle iradesi dışında ve hatta mülkiyet hakkına dokunulmak suretiyle, sözleşme serbestîsine aykırı şekilde sisteme bir nevi üye edilmekte ve sisteme tasarruf etmeye zorlanmaktadır[14].

Zorunlu sistem ve zorunlu katkı paylarının hukuki yönüne karşın, sistemin; vergileme ilkelerine benzer (yasallık, adalet, genellik yahut ödeme gücü gibi) ilkeleri bünyesinde barındırması veya dikkate alınarak sistemin işletilmesi literatürde ya da Türk hukuk düzeninde yer bulmamıştır. Ancak sistemin ekonomiye ve topluma sağladığı katkılar dikkate alınarak yasal çerçevede ele alınması, Anayasa'nın md. 5, md. 60, md. 65 ve md. 167'de öngörülen hükümler çerçevesinde düzenlenmesi, yasal dayanağını belirginleştirmektedir. Diğer taraftan sistemin zorunluluk esasına bağlanmış olması da, katılımcılar tarafından ödenen katkı paylarının parafiskal gelir niteliğine büründüğünü göstermez. Yine zorunlu sistemde geçirilen ilk iki aylık cayma süresinde de ödenen katkı payları için parafiskalitenin söz konusu olduğu söylenemez. Çünkü tek başına zorunluluk, zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal gelir niteliğine bürünmesi için yeterli değildir. Parafiskal gelirlerin özelliklerinden biri tahsil edilen parafiskal gelirlerin tahsil eden kurum bütçesine kaydedildiği, bir diğeri ise sunulan hizmetin karşılığının olmasıdır. Buna karşın zorunlu bireysel emeklilik katkı payları,

[14] Burada belirtilen tüm aykırılıklara rağmen, Anayasa md. 60'ın varlığı ve bireyi rasyonel olmaya yani kendi yaşlılığını düşünmeye zorlama, sistemin kamu sosyal güvenlik sisteminin mevcut olduğu bir ortamda, zor ancak kötü değil, iyi olduğunun göstergesi olduğu unutulmamalıdır.

katılımcının yaşlılığı için biriktirdiği tasarruflardır ve katılımcının kendi hesaplarında izlenir.

Parafiskal gelirlerin yasallık ilkesine uygunluğu başka bir açıdan daha ele alınabilir. Anayasa md. 73/3 hükmü yasallık ilkesinin ve md. 73/4 hükmü de muaflık, istisnalar ve indirimler konusunda değişiklik yetkisini düzenlemektedir. Bu yetki de, belirlenmiş sınırlar dâhilinde, Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bu yönden parafiskal gelirlerin oranı yahut tarifesi belirlenmiş (bir açıdan maktu tutarda yahut nispi oranda) olduğu açıktır. Buna karşın zorunlu bireysel emeklilik katkı payları için yasal düzlemde belirlenmiş bir oran bulunmakta, ancak bu oran asgari düzeyde belirlenmiş, katılımcı arzu ettiği takdirde bu oran üzerinde (asgari brüt ücretin yıllık tutarına kadar) katkı payı ödemesine imkân tanınmıştır. Buradaki önemli husus; katkı payının daha yüksek oranlarda/tutarlarda ödenmesinde kararın katılımcıya bırakıldığıdır. Görüleceği üzere bazı benzerliklerin olmasına karşın, yukarıda da ifade bulan açık farklılıklardan dolayı zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal yönünden bahsedilemeyecektir.

4.1.2. Finansman Açısından Mukayese

Kişisel ihtiyaçlar özel ve kamusal ihtiyaçlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kamusal ihtiyaçlar başta savunma ve adalet hizmetleri gibi toplumsal nitelikteki ihtiyaçlara karşılık gelmektedir (Pehlivan, 2013: 19). Benzer şekilde sosyal güvenlik, ekonomik koruma ve destek, mesleki gelişim gibi ihtiyaçlarda kişisel ihtiyaçlar arasında yer alır. Bu tür ihtiyaçlar kamu ekonomik kesimi temsil eden devlet tarafından üretilir. Başka bir açıdan üretim, devletin kamu ya da yarı kamu kurum kuruluşları tarafından gerçekleştirilir (Ağcakaya ve Armağan, 2012: 103). Son yüzyılda bu ihtiyaçların her geçen gün arttığı ve çeşitlendiği ifade edilmektedir (Devrim, 2002: 178). Dolayısıyla kamusal ihtiyaçlar içerisinde yer alan sosyal, ekonomik ve mesleki niteliğe haiz ihtiyaçlar kamunun yarı kamu kurum niteliğindeki kuruluşlarınca (diğer bir adıyla tüzel kişiliğe haiz kurumlarınca) yerine getirilmesi onların finanse edilmesini gerektirmektedir. Finansman bazen genel bütçe vergi gelirlerinden sağlanırken bazen de ifa edilen kamu hizmetinden yararlananlardan karşılanır. Özellikle parafiskal kurumlar açısından bu durum şöyledir. Parafiskal kurumların hizmetleri karşılığı tahsil ettiği vergi benzeri gelirler kendi bütçelerinde muhasebeleştirilir ve finansman bu bütçeden karşılanır.

Belirli kamusal hizmetleri ifa eden parafiskal kurumların finansman sağlamak amacıyla taraf olanlardan tahsil ettiği değerler özellikle parafiskaliteyi ön plana çıkarmaktadır (Başaran, 1998: 127) . Dolayısıyla parafiskal kurumların sunduğu hizmetlerden faydalananlar hizmetlerin finansmanına katılmak durumundadırlar (Eker ve Bülbül, 2016: 130; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2015: 72). Buna ilaveten parafiskal kurumlara üye olanlar yahut ifa edilen hizmete taraf olanlardan toplanan parafiskal gelirler de maliye-fiyat ilişkisi bulunmadığı gibi üyelerin ya da hizmetten faydalananların ilgili kuruluşların hizmetlerinden yararlanmaktan kaçınarak bu yükümden kurtulma imkânları da bulunmamaktadır (Pehlivan, 2013: 90).

Zorunlu bireysel emeklilik katkı payları açısından durum irdelenecek olunursa; öncelikle bireysel emeklilik sisteminin temel amacının ele alınması faydalı olacaktır.

Sistem; devlet tarafından sunulan sosyal güvenlik hizmetine ilaveten, tamamlayıcı nitelikte, özel ekonomik kesimce ifa edilen özel türden ihtiyaçları karşılamaktadır. Burada bahsi geçen ihtiyaç, katılımcının yaşlılık riskine karşı korunmasıdır. Buda sistemin mikro amacını yansıtmaktadır (Can, 2010: 139). Her ne kadar yaşlılığın korunması, sosyal devlet ilkesi gereği, pek çok ülkede kamu kesimine yüklenmiş bir görevse de (Yanardağ, 2010: 19; Yereli, 2002: 41), bireyin rasyonel davranması buna bağlı olarak yaşlılık dönemindeki refahını arttırmak üzere yaşlılığını sigortalamak istemesi mümkündür. Birey; bu hizmeti, kamu ekonomik kesimden değil özel ekonomik kesimden sağlar. Aslında özel ekonomik kesimden sağlanan hizmet, geleceğini düşünerek tasarruf eden katılımcının tasarruflarının korunması ve değerlendirilmesine karşılık gelen hizmetlerdir. Özel emeklilik şirketleri bireyin tasarruflarını korur, değerlendirir ve yaşlılık döneminde katılımcının tasarruflarıyla katılımcıyı fonlar. Görüleceği üzere birey bu sistemle aslında kendini finanse etmektedir. Herhangi bir kurum ve kuruluşun finanse edilmesi ya da sunulan hizmetin kamusal özellik taşıması mümkün değildir.

Diğer taraftan bireysel emeklilik şirketleri tahsil ettikleri katkı paylarını kendi bütçesine değil katılımcının hesabına tahsil etmekte, katılımcının hesabında izlemekte bu katkı paylarını yatırıma yönlendirmekte yani değerlendirmektedir. Katılımcının hesabında biriken fonlar, emeklilik dönemlerinde katılımcıları fonlamakta yani ek sosyal güvence sağlamaktadır. Oysaki parafiskal kurumlar toplayacakları parafiskal gelirleri kendi bütçesine gelir kaydetmekte, izlemekte ve hizmetlerinin finansmanında kullanmaktadır. Bu açıdan parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının mukayesesi mümkün değildir.

Sonuç olarak parafiskal gelirler, kamu ya da yarı-kamu kurum kuruluşların ürettiği mal ve hizmetlerin finansmanı için tahsil edilir. Zorunlu bireysel emeklilik katkı payları ise, özel kesim tarafından üretilen ve yaşlılık riskine karşı koruma sağlayan yani çalışanın geleceğini finanse etmek için biriktirilmesi arzu edilen tasarruflardır. Bu belirlemelerden yola çıkılarak, parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı payları arasında bir ilişkinin varlığı ortaya konulamayacaktır.

4.1.3. Karşılık Açısından Mukayese

Parafiskal gelirleri tahsile yetkili kurumlar üyelerinden tahsil ettikleri prim yahut aidat şeklindeki ödemeleri sunduğu hizmetin karşılığı olarak tahsil etmektedir. Ekonomik açıdan denetim ve gözetim, sektörün korunması ile mesleki gelişimin sağlanması hizmetleri kamu tüzel kişiliklerince ifa edilen hizmetlere örnek gösterilebilir. Ancak parafiskal gelirler her zaman bir hizmetin karşılığı olarak alınmayabilir yani herhangi bir karşılık söz konusu olmaksızın da tahsil edilebilir (Oktar, 1996/1997: 163). Örneğin sosyal parafiskal gelirlerden biri olan sosyal güvenlik primlerinin işverenlerce ödenen kısmı böyledir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 187). Dolayısıyla parafiskal gelirler karşılıklılık yahut karşılık olmaksızın da tahsil edilen vergi benzeri mali yükümlülüklerdir. Zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarında ise böyle bir karşılık söz konusu değildir. Katkı paylarını katılımcının hesaplarına aktarmak, korumak ve değerlendirmekle mükellef kuruluş bireysel emeklilik şirketleridir. Bireysel emeklilik

şirketleri anonim şirket ticaret unvanıyla kurulan, tacir vasfındaki özel tüzel kişiliklerdir. Kamu tüzel kişiliğine haiz olmayan bu şirketler, ilgili yasalar ile de parafiskal gelir tahsil etme hak ve yetkisiyle de donatılmamıştır. Şirketler ancak kanundan doğan fakat tacir sıfatıyla ifa ettiği hizmetin karşılığı (ve katılımcıdan tahsil ettiği ücret niteliğinde) olan giriş aidatı, yönetim gider kesintisi ve fon toplam gider kesintisi adı altındaki ödemeleri tahsil edebilir. Bunları da parafiskal gelir niteliğinde düşünmemek gerekir.

Literatürde az da olsa parafiskal ödeme yapanların özel bir fayda elde ettiği ifade edilse de (Yılmaz ve Biyan, 2016: 337; **Çelikkaya**, 2013: 30; Ağcakaya ve Armağan, 2012: 207; Devrim, 2002: 189 vd.), adı geçen özel fayda genel kamu hizmetleri (adalet, milli savunma vs.) dışında, parafiskal kurumların üyelerine sağladığı yine kamusal nitelikte olan faydalardır (Karakoç, 1985: 373). Böylelikle; hem parafiskal kurumların hem de bireysel emeklilik şirketlerinin üyelerine sağladığı faydanın özel olması, zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal gelir niteliğine bürünmesini sağlamayacaktır.

4.2. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Özellikleri Dikkate Alınarak Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarıyla Mukayesesi

4.2.1. Sigorta Fonksiyonu Açısından Mukayese

Sosyal parafiskal gelirler, sosyal güvenlik hizmetlerini sunan sosyal parafiskal kurum ya da kuruluşlarca tahsil edilen vergi benzeri gelirlerdir (Uluatam, 2005: 266). Tanımdan da anlaşılacağı üzere sosyal parafiskal gelirlerin konusu sosyal güvenlik hizmetleridir. Bu gelirler yönünden mükellefiyet esas alınmasa da, sosyal güvenlik kuruluşlarına prim ödeyen çalışanların (Bulut, 2011: 91), faydalandığı sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanına katılması temel kriter olarak ele alınmıştır. Sosyal parafiskal yük altında kalan özellikle çalışanlar, diğer kamu yükümlülüklerinden farklı bir algıyla ödeme yapmakta ve yaptıkları ödemelerle gelecek için bir sigortaya sahip olacaklarını düşünmektedirler (Organ ve Akçay, 2013: 163; Edizdoğan ve Giray, 2007: 11). Bu, sosyal parafiskal gelirlerin sigorta fonksiyonuna işaret etmektedir.

Zorunlu bireysel emeklilik sistemi de tıpkı kamu sosyal güvenlik sistemi gibi bireylere sigorta himayesi sağlamaktadır. Kamu sosyal güvenlik sisteminde sağlanan güvencelerden sadece emeklilik riskine karşı himaye sağlayan zorunlu bireysel emeklilik sistemi; sosyo-ekonomik çöküntü ve kayıpların önleyicisi olan (Acuner, 2017: 57) ve güven duygusunu pekiştiren (Acuner, 2017: 58; Özbolat, 2014: 30) önemli bir sistemdir. Yaşlılık dönemlerinde çalışma gücü ve süresinde yaşanan kayıpların neden olduğu gelir kaybının sistem sayesinde telafi edilmesi hane halkı refahını da arttırmaktadır.

Hem parafiskal gelirlerin hem de zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının sigorta fonksiyonu açıktır. Buradaki temel fark sosyal parafiskal kurumun emeklilik himayesi yanı sıra sağlık, malullük ve benzeri diğer sosyal risklere karşı da himaye sağlamasıdır. Sosyal parafiskal kurumlara prim ödemek çalışanlar için zorunludur aynı şekilde bireysel emeklilik şirketlerine de prim (katkı payı) ödemek katılımcılar için zorunludur. Ancak bireysel emeklilik sistemindeki zorunluluk iki aylık bir süre için geçerliliğini korumaktadır. Şayet bu süre iki ay yerine sosyal parafiskal kurumlarda olduğu gibi istihdam süresi boyunca olsaydı diğer koşullar göz ardı edilmek suretiyle

zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal gelir niteliğinden bahsetmek mümkün olacaktı.

Burada açıklanmasında yara görülen başka bir husus; kamu sosyal güvenlik sistemin var olduğu bir ortamda, zorunlu ya da gönüllü bireysel emeklilik sisteminin rasyonel insan davranışının bir ürünü olacağıdır. Buna karşın Şili'de olduğu gibi kamu sosyal güvenlik sisteminin olmadığı bir durumda zorunlu ya da gönüllü bireysel emeklilik sisteminin varlığı ve sisteme ödenen katkı paylarının parafiskal niteliğinden bahsedilebilecektir. Bilindiği üzere Türkiye'de zorunlu ya da gönüllü bireysel emeklilik sistemi kamu sosyal güvenlik sistemine ek olması katkı paylarını parafiskal gelirlerden uzaklaştırmaktadır.

4.2.2. Ekonomik Fonksiyon Açısından Mukayesesi

Ekonomik açıdan parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının mukayesesinde bu unsurların hem mikro hem de makro açıdan etkileri ele alınmalıdır.

Bilindiği üzere parafiskal hizmetleri sunan yarı kamu kurum yahut kuruluşlar, üyelerine özel bir fayda sağlamaktadır. Parafiskal gelirlerin mikro ekonomik hedefi buradan yola çıkılarak açıklanabilir. Parafiskal gelirlerin mikro ekonomik hedefi; üyelerinin sağlayacağı ve özel (ancak kamu kesimi tarafından tedarik edilen) ihtiyaçlarının karşılanacağı hizmetlerden ortaya çıkacak fayda ya da çıkardır. Diğer taraftan makro ekonomik açıdan parafiskal gelirler ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumlu etkilemektedir. Ülke kalkınmasının büyük miktarda yatırım gerektirdiği bir ortamda, yatırımın gerektirdiği kaynak (zorunlu olarak tasarruf edilmesi sağlanan sosyal güvenlik primleri gibi) parafiskal gelirlerden sağlanırsa (Edizdoğan ve Giray, 2007: 58-59) ve sağlanan kaynağın çeşitli mali politikalarla kullanıldığı bir ortamda yatırımcının yatırım arzusunda artış sağlanır ki; bu artış üretilen mal ve hizmet miktarındaki artışa yani ekonomik kalkınmaya katkı sağlayacaktır.

Zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının mikro düzeydeki ekonomik etkisi ele alındığında en temel etki kişilerin bireysel çıkar maksimizasyonun gerçekleşmesine yardımcı olmasıdır (Acuner, 2017: 58-59). Makro açıdan ise sistemin ekonomik etkileri dört ana başlıkta gruplandırılabilir. Bunlar; ekonomik istikrarı sağlama, gelir dağılımında adaleti sağlama ve tasarruf eğilimin artması ile bütçe açıklarını kapatılmasıdır. Bu etkilerden en önemlisi katılımcılar vasıtasıyla sistemde biriken tasarrufların uzun dönemli kaynak oluşturması, bu kaynakların yatırıma yönlendirilmesi sonucu ekonomik kalkınmaya sağlanan olumlu etkidir. Ekonomik kalkınmada yaşanan olumlu etki; üretilen mal ve hizmet miktarında yaşanan artışa (Bocutoğlu, Berber ve Çelik, 2005: 210) dolayısıyla toplum refahının artmasına (Berber, 2009: 33) katkı sağlayacaktır (Acuner, 2017: 59-60).

Yukarıda dar kapsamda açıklanan etkiler ekonomik açıdan genişletilebilir. Ancak araştırmanın konusu gereği detaylı açıklamalara burada yer verilmeyecektir. Kaldı ki; ekonomik mukayese sayesinde parafiskal gelirler ile zorunlu bireysel emeklilik katkı payları arasında, sağladığı olumlu etkilerden yola çıkılarak, bir mukayese yapılamaz.

4.2.3. Sosyal Fonksiyon Açısından Mukayesesi

Vergiler gibi parafiskal gelirlerin de bir takım sosyal etkileri vardır. Özellikle sosyal güvenlik primlerinin bu noktada daha yüksek yaşam standardı ve toplumsal refah yanında verimliliği olumlu yönde etkileyeceği (Edizdoğan ve Giray, 2007: 76) ifade edilmektedir. Dolayısıyla parafiskal gelirler ile finanse edilen hizmetler, sosyal barışa katkı sağlar. Malullük yahut yaşlılık gibi riskler nedeniyle gelir kaybı yaşayanların aile fertleriyle birlikte maruz kaldığı yoksulluğun bertaraf edilmesi parafiskal gelirlerin sosyal yönünü ortaya koymaktadır.

Sosyal parafiskal gelirleri tahsil yetkisine sahip sosyal güvenlik kurumunun sosyal risklere (yani yaşlılık, hastalık, malullük vb. risklere) karşı sağladığı himaye ile bireysel emeklilik sistemine katılan katılımcılara sağlanan himaye benzerlik göstermektedir. Bu açıdan her iki sosyal güvenlik sistemi *"...dengeli ve sağlıklı hayat seviyesinin sürdürülmesi, sosyal barışta sürekliliğin sağlanmasına yönelik olarak küresel tüketim düzeyinin korunması, mal ya da hizmet taleplerinde meydana gelen ani ve aşırı dalgalanmaların önlenmesini..."* (Acuner, 2017: 55; Koç, 2000: 161) amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda sosyal güvenlik primleriyle zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının benzerlik gösterdiği açıktır. Ancak her iki sistemin varoluş sebeplerinden kaynaklanan farklılıktan yola çıkılarak zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal gelir niteliğinde olamayacağı açıklanabilir. Kamu sosyal güvenlik sistemi sosyal devletin gereklerinden doğar ve gerektiğinde prim ödeyen yahut ödemeyen herkese sosyal güvence sağlar. Kamu; sosyal sigorta (primli), sosyal yardım (primsiz), sosyal hizmet (primsiz) ve devletçe bakılma (primsiz) yöntemlerini uygulayarak sosyal güvence sağlarken sosyal devlet ilkesine hizmet eder ve bu sistemle birey ölünceye kadar hatta bazı durumlarda ölüm sonrasında da himaye edilir. Zorunlu bireysel emeklilik sistemi ise sadece prim esasıyla uygulanan bir yöntemdir. Kamu sosyal güvenliğe ek güvence sağlar ve prim (katkı payı) ödemeyenlerin sağlanan himayeden yararlanması mümkün değildir. Kaldı ki; burada sağlanan himaye ancak ve ancak katılımcının ödediği primlerin (katkı paylarının ve onların yatırım gelirlerinin) toplam tutarı kadardır. Katılımcının biriktirdiği tasarruf miktarı ile onların yatırım gelirlerinin ödenek şeklinde sunularak tüketilmesiyle, zorunlu sistemden sağlanan güvence sona erer. Tüm bu nedenlerden ötürü; sosyal fonksiyon açısından benzerlik gösteren her iki sistemin üyeleri/katılımcılarının ödedikleri primler/katkı paylarının nitelikleri farklıdır. Daha doğrusu zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal gelir niteliğine bürünmesi mümkün değildir.

5. Sonuç

Gelişen ekonomilerde zorunlu tasarruflar önem kazanmakta, gelişmeye ve genişlemeye devam etmektedir. Yatırımları dolayısıyla üretilen mal ve hizmet miktarını tetikleyen tasarruf hacmi, çeşitli tekniklerle arttırılmaya çalışılmaktadır. Bu açıdan parafiskal gelirlerin tasarruf hacminin artışına katkı sağladığı bilinmektedir. Parafiskal gelirler yanında, tasarruf hacmini olumlu etkileyen başka bir araç daha vardır ki; o da, zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarıdır. Parafiskal gelirlerin; kamu gelir türlerinden biri olması, devletin egemenlik yetkisinin sonucu olarak anayasal vergileme ilkeleri

dikkate alınarak, kamu ya da yarı-kamu kurum kuruluşların ürettiği mal ve hizmetlerin finansmanı için zorunlu tahsil edilmesi önemli özelikleri arasında yer almaktadır. Zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının ise; tasarruf hacminin artmasına katkı, topluma yaşlılık riskine karşı himaye sağlaması daha açık bir ifadeyle kişinin yaşlılığını finanse etmesi, katılımın belirli bir süre zorunlu olması gibi özellikleri önem arz etmektedir. Hem parafiskal gelirler hem de zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının özellikleri karşılaştırıldığında "zorunluluk unsuru"nun, katkı paylarını parafiskal gelirlere yaklaştırdığı düşünülebilir. Bu düşünce; sisteme katılanları, acaba yeni bir vergileme tekniğinin mi? doğduğuna yönelik soruya teşvik edebilir. Bu soruya karşılaştırma yoluyla cevap verilmesi mümkündür.

Öncelikle "zorunluluk unsuru" açısından konu değerlendirildiğinde, her ikisinin de kamu gücü ile anayasal düzlemde cebire dayandığı görülmektedir. Ancak buradaki zorunluluk unsuru zorunlu bireysel emeklilik katkı payları yönünden süre kısıtlamasıyla ihlal edilmektedir. Parafiskal gelirin mükellefi olanlar kamu yahut yarı kamu kurum kuruluşuna katılmak ile hizmetten faydalansın veya faydalanmasın vergi benzeri yükümü ödemek zorundadır. Ancak ve ancak bu yükümlülük mükellef olanın kamu kuruluşundan (örneğin baro kaydının silinmesi, istihdamdan) ayrılması sonucunda son bulur. Bireysel emeklilik sistemindeki zorunluluk sadece katılım yönünden sağlanmakta, cayma süresi sonunda ve sonrasında sistemde kalmak yahut ayrılmak katılımcıya seçimlik bir hak olarak tanınmaktadır. Zorunluluk unsurundan yola çıkılarak zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal özelliğinden bahsedilemez.

Finansman yönünden karşılaştırmada üyelerin yahut katılımcıların ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Parafiskal kurumlara prim ve aidat gibi ödemeleri yapanlar, parafiskal kurumun sunduğu hizmetlerden faydalanmakta dolayısıyla bu hizmetlerin finansmanına katılmaktadır. Yani parafiskal kurumu kısmen yahut tamamen finanse etmektedir. Parafiskal kurumlar kamusal ihtiyaçlara yönelik hizmet üretmektedirler. Her ne kadar parafiskal gelir tanımında; üyelerin "özel nitelikli ihtiyaçlarının" karşılandığı deyimi yer alsa da, hizmeti sunan kurumun niteliği sunulan hizmetin niteliğini değiştirmeyecek ve kamusal özellik belirginleşecektir. Zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarını ödeyenler özel ihtiyaçları olan yaşlılık risklerinin himaye edilmesi adına sisteme katılırlar. Özel bir hizmetten yararlanan katılımcılar sistem/kuruluş/kurum/şirket yerine kendi yaşlılığını finanse etmektedir. Doğal olarak finansman yönünden de zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal özelliğinden bahsedilemez.

Parafiskal kurumlara prim yahut aidat ödeyenler, kurumun sunduğu hizmetten faydalanmanın karşılığı olarak vergi benzeri yükümün mükellefi olurlar. Her ne kadar bazı hallerde (örneğin işverenin sosyal güvenlik primi ödemesi gibi) karşılık söz konusu olmasa da vergi benzeri yüküm karşılık esasına bağlıdır. Zorunlu bireysel emeklilik sisteminde böyle bir karşılık bulunmamaktadır. Ödenen katkı paylarını katılımcı hesaplarına aktaran, koruyan, değerlendiren bireysel emeklilik şirketi, ne bir kamu kurum yahut kuruluşudur ne de parafiskal gelir tahsil etme yetkisiyle donatılmıştır. Şirket, icra ettiği ticari iş karşılığında (giriş aidatı vb) ödemeleri tahsil eder ki; bu ödeme özel bir hizmetin karşılığıdır. Bu yönüyle de zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal özelliğinden bahsedilemez.

Zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının, sosyal bir parafiskal gelir türü olan sosyal güvenlik primleri ile pek çok benzer yönü olduğu söylenebilir. Her iki sistem de sigorta himayesi sağlamaktadır. Aynı zamanda ekonomik açıdan pek çok olumlu etkisi yanında sosyal açıdan huzura ve barışa katkı sağlarlar. Benzer yönlerine karşılık olarak her iki sistem arasındaki esas farklılık, sosyal güvenlik sistemi ile kamu sigorta fonksiyonu; sağlık, yaşlılık, malullük gibi pek çok riske karşı himaye sağlarken, zorunlu bireysel emeklilik sisteminin özel sigorta fonksiyonu sadece yaşlılığa ek güvence/himaye sağlamaktadır. Diğer yandan sosyal güvenlik sistemi sosyal devlet ilkesinin gereğidir. Primli yahut primsiz yöntemleriyle toplumun her kesimine himaye sağlamaktayken, zorunlu bireysel emeklilik sistemi sadece katkı payı ödeyenlerin himaye edindiği bir sistemdir. Her iki sistemin sağladığı sigorta ve sosyal etkileri benzerlik gösterse de esaslı farklılıkları nitelik yönünden bir birinin ikamesi oldukları yahut zorunlu bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal özelliğinin doğması için yeterli değildir.

Görüldüğü üzere tüm bu karşılaştırmalardan doğan önemli sonuç; bireysel emeklilik katkı paylarının parafiskal özelliğinden bahsedilemeyeceğidir. Zorunlu bireysel emeklilik katkı payları vergi benzeri bir gelir türü değildir. Zorunlu bireysel emeklilik sistemine katılanlar kendilerine has ihtiyaçları sebebiyle sisteme katılırlar ve kendileri için tasarruf ederek yaşlılıklarını fonlarlar.

Kaynakça

Acuner, S. (2016). “Yurt Dışı Bireysel Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Ödeneklerde Vergilendirme Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 334, ss. 96-111.

Acuner, S. (2017). *Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi ve Vergilendirilmesi*, 1. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.

Acuner, S. & Albayrak A. S. (2018). “Vergilendirmeye Yönelik Hukuki Gelişmelerin Bireysel Emeklilik Sistemine Etkisi”, Sosyal Güvenlik Dergisi, Cilt 8 (1), ss. 119-144.

Ağcakaya, S. & Armağan, A. (2012). “Mesleki Parafiskal Kurumlar: Isparta Örneği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (3), ss.99-127.

Başaran, F. (1998). “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları,* Sayı 118, ss. 114-133.

Bayraklı, H. H. (2017). *Genel Vergi Hukuku*, Eylül 2017 Baskı, Trabzon, Celepler Basım Yayım Dağıtım.

Berber, M. (2009). *Mikro İktisada Giriş*, 1. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.

Bireysel Emeklilik Sistemi Hakkında Yönetmelik, R.G. 09.12.2012 / 28462.

Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu, K.T. 28.03.2001/4632, R.G. 07.04.2001/24366.

Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 10.8.2016 /6740, R.G. 25.08.2016/29812.

Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 13.06.2012 /6327, R.G. 29.06.2012/28338.

Bocutoğlu, E., Berber M. & Çelik, K. (2005). *Makro İktisada Giriş*, 4. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.

Bulut, M. (2011). "Sosyal Güvenlik Usul Hukuku Kavramı Işığında Ülkemizde Sosyal Parafiskal Yükümlülüklere Yönelik Usul Kanunu Gerekliliği ve Öneriler", *Mali Çözüm*, 142, ss. 89-114.

Can, Y. (2010), "Bireysel Emekliliğin Türkiye'deki Durumu ve Gelişimi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2), ss. 139-146.

Çalışanların İşverenleri Aracılığıyla Otomatik Olarak Emeklilik Planına Dâhil Edilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik R.G. 02.01.2017 / 29936.

Çakır, T. (2012). "Kamu Gelirleri", *Kamu Maliyesi*, (Ed.) Tosunoğlu, Ş. & Ergül, T., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss. 106-123.

Çelikkaya, A. (2013). "Vergilerin Sınıflandırılması ve Vergi Dışı Kamu Gelirleri", *Vergi Teorisi*, (Ed.) Sağbaş İ., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss. 20-35.

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, İzmir: İlkem Ofset.

Edizdoğan, N. & Giray, F. (2007). *Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler*, 1. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Eker, A. & Bülbül, D. (2016). *Kamu Maliyesi*, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu İ. (2015), *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, İstanbul: On iki levha Yayıncılık.

Herekmen, A. (1972). *Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler*, Ankara: EİTİA Yayını.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, K.T. 10.12.2003/5018, R.G. 24.12.2003/25326.

Karakoç, Y. (1985). "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri İle Karşılaştırılması", *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3 (3), ss. 373-397.

Koç, M. (2000). *Sosyal Güvenlik Sisteminin Makro Ekonomik Büyüklüklerle İlişkisi ve Türk Sosyal Güvenlik Sistemi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.

Mutluer, M.K., Öner E. & Kesik A. (2013). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 3. Baskı,* İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Oktar, S. A. (1996/1997). "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri No: 37, ss. 155-189.

Organ, F. & Akçay, F. (2013). "Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler", *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9, ss. 160-189.

Özbolat, M. (2014). *Temel Sigortacılık,* 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Pehlivan, O. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ağustos Baskı, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Sosyal Sigortalar Kanunu, K.T. 17.07.1964/506, R.G. 29, 30, 31.07.1964-01.08.1964 /11766-11779.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, K.T. 31.05.2006/5510, R.G. 16.06.2006 /26200.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, K.T. 18.10.1982/2709, R.G. 09.11.1982/Mükerrer 17863.

Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişikliği Yapılması Hakkında Kanun, K.T. 18.01.2017 /6770, RG. 27.01.2017/ 29961.

Türk Vatandaşlığı Kanunu, K.T. 29.05.2009/5901, R.G. 12.06.2009/27256.

Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.

Yanardağ, M. Ö. (2010). "Türkiye'de Sosyal Güvenlik Sistemi ve Bireysel Emeklilik Sisteminin Etkinliği, Muğla İli Üzerine Amprik Bir İnceleme", Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**,** (Yayınlanmammış Doktora Tezi), Muğla.

Yereli, A. B. (2002). "Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite", *Sosyal Güvenlik Dünyası*, 4(14), ss. 38-48.

Yılmaz, G. & Biyan, Ö. (2016). "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı Ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(2), ss. 335-360.

Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisini Belirleyen Faktörlerin Analizi

Analysis of the Factors Determining the Effects of Behaviour Give the Revenue Administration Organizational Structure in Turkey

Özge ALTINSOY[1] **Adnan GERÇEK[2]**

Abstract

Depending on the tax authorities income tax department in the presidential administration in Turkey, the revenue due to tax authorities and the pilot, which is available in three different configurations as the presidential one tax office. A questionnaire was applied to financial consultants in Bursa, Eskişehir and Çanakkale to determine whether these structural differences were influential on tax compliance. As taxpayers' taxation procedures are conducted through financial consultants who are representative of them, professional members have been preferred in field research. The results of the questionnaire were subjected to factor analysis. As a result of the analysis, the views of the members of the profession on income and the factors determining the voluntary compliance of the volunteers were obtained. According to the obtained factors, the services provided by the revenue administration towards the extra taxpayers play a more important role in determining the tax compliance. In other words, it is determined that the structural changes made without improvement of the taxpayer services are not very important and that the most important factor affecting the tax compliance by the administration is the offered service.

Keywords: tax administration, the structure of tax administration, tax compliance, taxpayer's behavior, taxpayers services.

JEL Classification Codes: H21, K34, H83, H11.

Özet

Türkiye'deki Gelir İdaresi'nde vergi dairesi başkanlığına bağlı vergi daireleri, defterdarlığa bağlı vergi daireleri ve pilot uygulama olan tek vergi dairesi başkanlığı şeklinde üç farklı yapılanma mevcuttur. Bu yapı farklılıklarının vergi uyumunda etkisi olup olmadığını tespit etmek için Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde mali müşavirlere anket uygulanmıştır. Mükelleflerin vergileme işlemleri onların temsilcisi konumunda olan mali müşavirler aracılığıyla yürütüldüğü için alan araştırmasında meslek mensupları tercih edilmiştir. Anket sonuçları faktör analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda meslek mensuplarının gelir idaresindeki farklı yapılara bakışını ve vergiye gönüllü uyumunu belirleyen faktörler elde edilmiştir. Elde edilen faktörlere göre gelir idaresinin yapısından ziyade mükelleflere yönelik olarak sunulan hizmetler vergi uyumunu belirlemede daha önemli rol oynamaktadır. Yani mükellef hizmetleri

[1] Yüksek Lisans Öğrencisi, Uludağ Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, ozgealtinsoy@gmail.com
[2] Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, agercek@uludag.edu.tr

iyileşmeden yapılan yapısal değişikliklerin yeterli olmadığı ve vergi uyumunu idare tarafından etkileyen en önemli unsurun sunulan hizmetin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: gelir idaresi, gelir idaresinin yapısı, vergi uyumu, mükellef davranışı, mükellef hizmetleri.

1. Giriş

Vergileme hizmetinin mükelleflere en iyi şekilde sunulabilmesi için çeşitli ülkelerde vergi idareleri yeniden yapılandırılarak fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılar oluşturulmuştur. Bu gelişmelere paralel olarak 2005 yılında Türkiye'de fonksiyonel odaklı bir yapılanmaya geçilerek Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Daha sonra ise mükellef odaklılığı ön plana çıkarmak için 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve 2015 yılında da pilot uygulama olarak Eskişehir'de "Tek Vergi Dairesi" projesi hayata geçirilmiştir. Türkiye'de; Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Tek Vergi Dairesi Başkanlığı şeklinde olmak üzere üç farklı yapılanma bulunmaktadır. Gelir idaresinin organizasyon yapısının mükelleflerin vergi uyumu üzerine etkisinin bilinmesi vergi uyumunun artırılması açısından önemli bir konudur. Bu nedenle bu konunun incelenmesinde ve buna yönelik öneriler geliştirilmesinde yarar duyulmuştur.

Bu çalışmada önce gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ve organizasyon yapıları ele alınacak, sonra vergi uyumu ve vergi uyumunu belirleyen faktörler açıklanacaktır. Son olarak da mali müşavirlerin Türk gelir idaresindeki farklı yapılara bakışını ve vergiye gönüllü uyumunu belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik anket sonuçlarına yer verilerek öneriler geliştirilecektir.

2. Gelir İdarelerinde Benimsenen Organizasyon Yapıları ve Türk Gelir İdaresi'nin Yeniden Yapılandırılması

2.1. Gelir İdarelerinde Benimsenen Organizasyon Yapıları

Gelir idaresi; vergi kanunlarına uygun olarak mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ederek vergilendirme sürecini yöneten, beyannameleri kabul edip inceleyen, vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen, vergi idaresi olarak da anılan idaredir (Gerçek, 2002: 6-7 & Üstün, 2007: 8). Vergi idarelerinin organizasyon biçimleri; vergi türlerine göre organizasyonlar, fonksiyonel organizasyonlar, mükellef odaklı organizasyonlar ve karma organizasyonlar olmak üzere dört grupta toplanabilir. Vergi idarelerinde ilk örgütlenme vergi türüne göre yapılmıştır. Uzun yıllar kullanılan vergi türüne göre organizasyonlar; gelir vergisinden sorumlu birim, kurumlar vergisinden sorumlu birim, özel tüketim vergisinden sorumlu birim gibi her bir vergi için ayrı birimlerin oluşturulmasıdır (Kahriman, 2016: 235). Fonksiyonel yapılanma ise, kendi içinde hiyerarşik ve kurumunun sunduğu hizmetin işlevine göre bir yapılanmadır (Şen, 2018: 35).

Gelişmiş ülkelerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında en son eğilim olarak mükellef odaklı model ön plana çıkmaktadır. Mükellef odaklı yapılanma her bir

mükellef grubunun farklı özelliklerinin ve vergiye uyum davranışlarının olması nedeniyle, gelir idaresi için farklı riskler taşıdığı için ayrı ayrı gruplandırılmasıdır. Mükelleflere yönelik kaliteli hizmet sunulması, hizmet standartlarının belirlenmesi ve mükellef haklarına saygı gösterilmesi, mükellef odaklı gelir idarelerinin temelidir (Tezcan& Gerçek & Sarılı, 2007: 44-57).

Gelir idareleri vergi gelirlerini toplamak için çalışanlarını ve diğer kaynaklarını organize ederken bunu üç tane organizasyon yapısından biri çerçevesinde yapabildikleri gibi organizasyon türlerinden iki veya daha fazla organizasyonun kombinasyonuyla da yapabilirler. Buna yapı türü de karma organizasyon olarak adlandırılır (Kahriman, 2016: 235).

Zamanla Vergi türüne göre organizasyondan, fonksiyonel organizasyon türüne doğru hızlı bir geçiş yaşanırken, farklı mükellef gruplarını dikkate alarak mükelleflere sunulan hizmetlerin etkinliğinin artmasına önem veren mükellef odaklı yaklaşım vergi idarelerinde ağırlık kazanmıştır.

2.2. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları

Türkiye'de Gelir İdaresi'nin yetersizliğini ilk olarak tespit eden 1950 vergi reformundan sonra Türkiye'ye gelip rapor veren James W. Martin ile Frank Cush'tır. Daha sonra 1963 yılında Frank WHITE tarafından "Türkiye'de Vergi İdaresinin Islahı" adında bir rapor hazırlanmıştır. 1964 yılında Vergi Reform Komisyonu da Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yeniden yapılanması konusunda ilk kanun tasarısını hazırlamıştır. 1995'te Alman GTZ örgütü ile ZOPP Teknik işbirliği, proje ve programların hedefe yönelik planlanması çalışmaları kapsamında vergi idaresine ve denetime yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Kalkınma Planlarının da hemen hemen hepsinde vergi idaresinin yeniden yapılanması konusunda önerilere yer verilmiştir (Karyağdı, 2001: 60-61). 2000 yılındaki IMF raporu ve Maliye Gelirler Kontrolörleri Raporu, 2002 yılındaki Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Çalışması, 2003 yılındaki Vergi Denetmenleri Derneği Raporu ile çalışmalar devam etmiştir. Yapılan bu çalışmalarda Türk gelir idaresinde yeniden yapılanmayı gerektiren sorunlar ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir (Gerçek, 2009: 24). Bu incelemelerle Türkiye'de Gelir İdaresinin yeniden yapılanma gerekliliği uzun bir süre tartışılmış ve idarenin sorunları ve yöneltilen eleştiriler dikkate alınarak daha işlevsel bir yapılanma isteği ortaya çıkmıştır. Türk gelir idaresinin de iç denetim anlayışından uzak olması, performans denetimin yapılamaması, mükellefin faaliyetlerinin yakından takip edilememesi, teknolojinin imkanlarının etkin kullanılamaması, nitelikli performans eksikliği olması nedeniyle yeniden yapılanma sürecine girmiştir (Cesur & Çelikkaya, 2014: 12).

Aslında Türk Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasının iç yüzüne bakıldığında IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği tarafından önerildiği ve verilen sözlerin tutulması uğruna yapıldığı da anlaşılmaktadır. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ve gelir idaresinde denetim fonksiyonuna ağırlık verilmesinin IMF ile yapılan stand-by anlaşmalarında bir ön şartı olarak belirlenmiş olması bu durumun somut göstergesidir (Tezcan & Gerçek & Sarılı, 2007: 53).

Türkiye'de 2005 yılında çıkarılan 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun"la beraber gelir idaresi dünyadaki gelişmelere paralel bir şekilde yapılandırılarak vergi türüne göre yapılanmadan fonksiyonel yapılanmaya geçmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür. Bu dönüşüm idari örgütlenme alanındaki ilk düzenlemedir. Daha sonra mükellef odaklılığı ön plana çıkarmak için ekonomide belli bir ağırlığı olan ve büyük mükellef olarak nitelenen mükellefleri ayrı bir yapı altında toplamanın vergi gelirlerini ve mükellef memnuniyetini artıracağı düşüncesiyle 05.08.2006 tarihli 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile İstanbul'da büyük işletmelerden sorumlu birim olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi kurulmuş ve 01.01.2007 tarihinden itibaren de faaliyete geçmiştir. Mükellefleri cirosu, ödediği vergi miktarı, aktif büyüklüğü ve çalışanlarının sayısı gibi kriterlere bakılarak belirlenmiştir. Fakat bankacılık ve sigortacılık sektöründeki kuruluşlar kriterlere tabi tutulmadan büyük mükellef sayılmıştır. Böylelikle İstanbul'da bulunan vergi gelirlerinin de yaklaşık %25'ini oluşturan 800 şirket Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne bağlanmıştır (http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji - 27.01.2017).

2014 yılında çalışmaları başlanan ve 2015 Şubat ayında Eskişehir ilimizde uygulamaya geçen Tek Vergi Dairesi Projesi ile de mükelleflere daha iyi hizmet sunmak, mükellef memnuniyetini ve vergi uyumunu artırmak amaçlanmıştır. Bu proje ile mevcut vergi dairelerinin tamamı vergi dairesi başkanlığına devredilmiş ve vergi dairesi başkanlıklarına vergi dairesi ve tahsil dairesi sıfatı kazandırılmıştır (GİB, 2016: 130). Diğer bir ifadeyle Eskişehir ilindeki tüm vergi daireleri birleştirilip tek bir vergi dairesi olarak hizmet vermeye başlamıştır. Birleştirilen vergi dairelerinin birleşmeden önceki dönemlere ait iş ve işlemleri ve bu işlemlere ait tüm veriler yeni vergi dairesi başkanlığında birleştirilip, hem eskiye yönelik hem de güncel işlemlerde kullandırılacak şekilde yapılandırılmıştır (GİB, 2015: 97). Vergi daireleri, Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı şube niteliği taşımaktadır. Mükellefler dilediği vergi dairesinden hizmet alabilmektedir. Eskişehir Vergi Dairesine bağlı 5 şube faaliyet göstermektedir (GİB, 2016: 130).

2017 yılı sonu itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mevcudiyetinde taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 156 Grup Müdürlüğü, 350 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 456 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 579 Bağlı Vergi Dairesi (Mal müdürlüğü), 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı) bulunmaktadır (GİB, 2017: 19).

3. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler

3.1. Vergi Uyumu Kavramı

Vergi uyumu zorlamaya gerek kalmadan mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesidir (Saruç, 2015: 23).Vergi uyumunun en basit biçimde tanımlanması, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesine göre yapılır. Fakat vergi uyumu sadece ciddi cezalar ve yaptırımlar tehdidi altında sağlanırsa vergilerdeki artış kalıcı olamayabilir (James & Alley, 2004: 28-32). Vergi gelirlerini rahatlıkla toplayabilme ve artırabilmenin yolu ise vergi uyumunu sağlayabilmekle ilgilidir. Aksi halde, vatandaşı

memnun edebilecek kamu ihtiyaçlarına finansman sağlayabilmek kolay olamayacaktır (Cansız, 2015: 434).

Çağdaş ülkelerdeki gelişmelerle, mükelleflerin gönüllü uyumunun sağlanması, hizmet kalitesinin geliştirilmesi ve mükellef beklentilerinin tespiti, gelir idarelerinin görev sorumluluğu haline gelmiştir. Gelir idareleri için önemli olan vergiye gönüllü uyum; mükelleflerin, gelirlerini zamanında tam olarak beyan edip vergilerini de yine zamanında tam olarak ödemeyi ve tüm yükümlülüklerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmesi anlamına gelir. Gönüllü uyum, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkilidir (GİB, 2007: 41).

3.2. Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler

Vergi uyumunu belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler literatürde çeşitli açılardan ve farklı başlıklar altında ele alınmıştır.

Franzoni (1999)'a göre, mükelleflerin vergiye uyumu; mükelleflerin kuruma olan güvenleri, vergilerin adaletli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, ekonomik düzenin karmaşıklığı ve kaçakçılığın tespit edilme ve cezalandırılma olasılığı gibi faktörlerden etkilenmektedir.

Tunçer (2005)'e göre vergi uyumu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, veri yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi yardımcıları gibi faktörlerden etkilenmektedir.

İpek ve Kaynar (2009) çalışmasında göre vergi uyumunun demografik faktörlerden de etkilendiğini ele almaktadır. Çalışmasında demografik faktörleri; yaş, medeni durum, cinsiyet, aile yapısı ve eğitim durumları itibarıyla incelemiştir. Fakat demografik faktörlerin yanı sıra vergi ödeme gücü, vergi bilinci ve ahlakı, siyasal iktidarı benimseme durumu, devlete bağlılık, yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki düşüncesi, kamu hizmetlerinin yükümlünün tercihlerine uyumluluğu ve kamu harcamalarının etkin kullanımının yükümlü üzerinde yaratmış olduğu etkiler, vergi adaleti, vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve sistemin karmaşıklığı, vergi oranları, vergi aflarının sıklığı, belge düzeninin yerleşmemiş olması ve kayıt dışı ekonomi, vergi cezalarının etkin uygulanmaması, istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı, vergi yönetiminin yapısı, siyasal ve ekonomik yapı gibi birçok değişken tarafından da etkilendiğini söylemektedir.

Bărbuţă-Mişu (2011), vergi uyumunu belirleyen faktörler üzerine yapmış olduğu çalışmada, vergi uyumunu belirleyen en önemli faktörlerin; mükelleflerin gelir düzeyi, denetlenme olasılıkları, vergi denetiminin yaygınlığı, vergi oranı, vergi ödeneği, cezaların caydırıcılığı, para cezalarının uygulanabilirliği gibi ekonomik ve idari faktörler ile vergiye yönelik tutumlar, kişisel, sosyal ve ulusal normlar, algılanan adalet gibi diğer ekonomik olmayan faktörlerin olduğunu ileri sürmüştür.

Kaynar Bilgin (2011)'e göre mükelleflerin vergiye karşı olumsuz davranışlar içine girmesinde bireysel vergi yükleri, vergi ahlakı ve vergi zihniyeti, eğitim öğretim düzeyi, siyasal iktidara bakış açısı, devlete olan bağlılık, ailenin gelir düzeyi, ödedikleri

vergilerin hizmet olarak dönüp dönmemesi, kamu gelirlerinin etkin kullanımı, vergi sisteminin yapısı gibi etkenler söz konusudur.

Saruç ve Göksu (2012) çalışmasında vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörleri içsel faktörler (Bireyin Kendisinden Kaynaklanan Faktörler) ve toplumsal faktörler (Bireyin Kendisinden Kaynaklanmayan Faktörler) olmak üzere iki ana başlık altında toplamıştır. İçsel faktörlerin; bireyin vergi ödeme gücü, vergi yükü, aile yapısı ve anlayışı, vergi ahlakı, eğitim durumu, devlete bağımlılık, siyasal iktidarı benimseme durumu, bireysel vergi yükü, yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri, kamu hizmetlerinin gerekliliğine olan inanışlar, yükümlünün mesleği, şahsi özellikleri ve kökeni, vergilerin kullanıldıkları alanlar olduğunu ve toplumsal faktörlerin de; toplumun demografik yapısı, toplumun eğitim seviyesi, toplumun gelir yapısı, toplumsal siyasi tercihler, toplumun din ve inanç yapısı, toplumdaki kişilerin kamusal hizmetlerden yararlanma düzeyi, vergi oranları, vergi afları, vergi denetim ve cezalar, devletin yönetim şekli, vergi idarelerinde personel sorunu, çalışma koşulları, halkla ilişkiler, enflasyon vergisi uygulanması, fiyat değişimleri karşısında istisna tutarları ve tarifelerin etkinlikleri, verginin alındığı dönemin içinde bulunduğu özellikleri ülkedeki kayıtdışı ekonominin durumu, yolsuzluk seviyesi ve mükellef yardımcılarının etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Aygün (2012)'e göre vergi uyumu; mükelleflerin eğitim düzeyi, gelir seviyesi, ülkedeki gelir dağılımı adaleti, mükelleflerin yaşları, cinsiyetleri, medeni halleri, vergi ahlakı, devlete duyulan bağlılık, kamu harcamalarındaki savurganlık, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi idaresinin etkinliği, vergi kanunlarının değiştirilme sıklığı, vergi oranları ve vergi afları gibi faktörlerden etkilenmektedir.

Maciejovsky vd., (2012) yapmış oldukları çalışmada, yükümlülerin vergi uyumunun sağlanmasında; toplum içinde vergi ahlakının oluşması ile birlikte, vergi cezalarının caydırıcılığının ve denetimlerin sıklığının da de etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Devos (2014)'un çalışmasına göre vergi uyumunun sağlanabilmesi için öncelikle vergi ahlakı, vergi adaleti ve vergi suçlarında caydırıcılığı sağlamaya yönelik adımlar atılmalıdır ve en önemli faktör de caydırıcılık faktörüdür.

Şentürk (2014)'e göre mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen; dinsel, ahlaki, psikolojik, siyasi, hukuki, çevresel çok sayıda faktör vardır. Bu faktörlerden birisi de, kamu mallarından yararlanma dereceleridir. Mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri gönüllü uyumun derecesi ile kamu mallarından sağlayacakları faydalar arasında çok yakın bir ilişki vardır. Ödenilen vergiler ile kamu mallarından sağlanılan faydaların eşdeğerli olmayışı, gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir.

Marandu vd. (2014), vergi uyumunu belirleyen faktörlerin incelenmesi üzerine 1985-2012 yılları arasında dünya genelinde yayınlanan 18 ampirik çalışmayı karşılaştırarak yapmış oldukları çalışmada, mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak için, zorlamaya dayalı geleneksel yöntemlerin yerine, gönüllü uyumu teşvik edecek yöntemlerin tercih edilmesi önerilmektedir.

Gadi (2015), vergi uyumunu etkileyen faktörleri araştırmak amacıyla yaptığı çalışmada, gelir düzeyinin, uyum maliyetlerinin, ceza oranının, vergi sistemine yönelik tutumların, vergi sisteminin adaletli olmasının ve sosyal normların vergiyi uyumuna etkisinin istatistiksel olarak önemli olduğunu ortaya koymuştur.

Sofracı ve Güney (2017) Mersin ilinde yaptıkları alan araştırmasına göre, vergi uyumunun; ekonomik etkenler (gelir düzeyi, enflasyonist ortam ve ekonomik istikrar, kayıt dışı ekonomi), siyasi etkenler (birey, devlet ilişkisi), kişisel etkenler (vergi ödeme gücü ve bireysel vergi yükü, yükümlülerin diğer yükümlülere bakış açısı, sosyo-kültürel faktörler, sosyal demografik faktörler), vergi sistemi ve vergi yönetimi gibi faktörlerden etkilendiğini söyleyerek artık cinsiyet faktörünün vergiye gönüllü uyuma olan etkisini yitirdiğini vurgulamaktadır. Bunun yanında, yaş, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi arttıkça vergiye gönüllü uyum kavramına olan ilginin arttığı ve evlilerin bekarlara göre vergiye gönüllü uyumda daha bilinçli olduğunu tespit etmiştir.

Demirtaş Aydoğan (2017)'e göre vergi uyumunu etkileyen faktörler kişisel ve çevresel faktörler olmak üzere iki ana başlıkta sınıflandırılmıştır. Kişisel faktörler; ödeme gücü, vergi yükü, vergi ahlakı, eğitim durumu, devlete duyulan güven siyasal otoriteye bakış açısıdır. Çevresel faktörler ise vergi idaresinden kaynaklanan sıkıntılar, siyasal yapıdan kaynaklanan sıkıntılar, vergi mevzuatının karışıklığı, ekonomik konjonktürdür.

Çıplak (2018) çalışmasında vergi uyumunu etkileyen faktörlerin bilişsel, davranışsal olduğunu söyleyerek vergi uyumu ile nöroekonominin arasında da bir ilişki olduğunu savunmaktadır. Sosyal etiket, saygınlık, sosyal normlar, toplumdan dışlanma korkusu, aidiyet bilinci, vergi ödemelerinde indirim gibi ödül sistemlerinin uygulanması ve buna benzer birçok faktör vergi uyumunda etkilidir.

Görüldüğü üzere vergi uyumu birçok faktörle ilişkilendirilmiştir. Çalışmamızda esas itibariyle vergi uyumunu etkileyen idari yani gelir idaresinden kaynaklanan faktörlerin etkilerine yer verilecektir.

3.3. Vergi Uyumunu Belirleyen İdari Faktörler

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu elbette ki kendiliğinden oluşabilecek bir durum değildir. Gönüllü uyumun sağlanmasında en büyük görev Gelir İdaresine ve dolayısıyla onun çalışanlarına düşmektedir (GİB, 2007: 43).Gelir İdaresi, mükelleflerin gönüllü uyumunu artıracak çalışmalar yaparak vergi ve diğer kamu gelirlerinin zamanında tam olarak tahsil edilmesini sağlamalıdır (GİB, 2016: 154).

Vergi uyumunu belirleyen idari faktörler; sunulan mükellef hizmetleri, idarenin adalet anlayışı, teknoloji kullanımı, gelir idaresinin yapısı ve kurumsal güven olarak ele alınabilir.

3.3.1. Mükellef Hizmetleri

Gelir idaresinin kaliteli hizmet sunması ile mükelleflerin ödevlerini gönüllü olarak yerine getirmelerini teşvik eder ve bu durum vergi gelirlerinin katkı sağlar. Gelir

idaresi personelinin gerekli mesleki bilgi ve yeteneğe sahip olması gerekir (GİB, 2007: 34-36). Mükellef, gelir idaresine sorduğu sorularda kendisi aydınlatılmalı, tam bir iş birliği havası yaratılmalıdır. Bu tutum mükellefler üzerinde olumlu bir etki yaratır (Özer, 1972: 65). Mükelleflere doğru bilginin hızlı ve etkin bir şekilde sunulmasını sağlamaya yönelik; rehber ve broşürlerinin hazırlanması, bilgilendirme yayınları yapılması, vergi haftası etkinlikleri düzenlenmesi, kısa mesaj bilgilendirme servisi hizmeti sunulması, vergi bilincini geliştirme eğitimleri verilmesi gibi uygulamalar mükelleflerin bilgi edinmesini kolaylaştırdığı için bilgiyle beraber vergiye uyumunu artıran çalışmalardır (Şentürk, 2014: 135-136). Vergi idaresinin mükellef odaklı hizmetler ürettiği ve mükellefi doğru zamanda ve doğru şekilde bilgilendirdiği ülkelerde mükelleflerin vergiye olan uyumu daha yüksektir (Küçük, 2011: 2).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasında onlara müşteri mantığı ile yaklaşılması gerekmektedir. Mükelleflerin seçme özgürlüğünün olmadığı fakat kaliteli hizmet alamadıkları takdirde bir şekilde vergi idaresiyle olan ilişkilerini askıya alabilecekleri ve sorumluluklarını yerine getirmede daha az duyarlı davranabilecekleridir. Örneğin yeterli düzeyde hizmet alamayan bir vergi dairesine mükellef daha az uğrayacak; iyi hazırlanmamış internet sitesini kullanmayacak, vergiden kaçınma yollarını arayacak ya da vergi kaçırmaya teşebbüs edecektir. Bu durum vergi gelirlerinin yeterince toplanamamasına neden olacaktır. Mükelleflerin gönüllü uyumunun artması sağlandığında ise, idarenin kazanacağı zaman ve işgücü ile, uyum göstermeyen diğer mükelleflere yoğunlaşması sağlanacaktır. Sonuç olarak gönüllü uyumun sağlanması için Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı tarafından kaliteli hizmet sunulması gereklidir (GİB, 2007: 42).

3.3.2. Adalet Anlayışı

Adaletli bir yönetimin temel esaslarından biri olarak herkese eşit koşullarda çalışma, kazanma hakkı tanınması, herkesten adil bir vergi sistemi ile katkı istenmesi idare tarafından benimsenmelidir (GİB, 2017: 41). Mükellefler tarafsız ve adil bir muamele görmek istemektedirler. Tarafsız ve adil davranmayan bir gelir idaresi, mükellef tarafından olumsuz algılanacak ve bu durum mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde olumsuz etki yaratacaktır (GİB, 2007: 57). Eğer mükellefler vergi kanunlarının uygulanması sırasında gelir idaresinin kendilerine adil davrandığını düşünürse idareye bakışları da olumlu olacak ve vergiye olan uyumları da artacaktır (Çetin Gerger vd., 2016: 52).

Bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması hoşnutsuzluk oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergiye tepki göstermelerine neden olmaktadır. Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler, belli kişi ve gruplara ayrıcalık tanınması sonucunda bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Vergi mükellefleri, devletin sunduğu kamu hizmeti ile kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığını düşünürse, vergi kaçırma eğilimi göstererek vergiye uyum sağlamamaktadır. Vergi mükellefleri, eşitlik ve adaleti hissettiklerinde vergi kaçırma yoluna başvurmazlar ve vergiye uyum sağlarlar (Gencel & Kuru, 2012: 35-36).

3.3.3. Teknoloji Kullanımı

Türk Gelir İdaresi geliştirdiği birçok proje ile vergiye gönüllü uyumu artırmak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha hızlı, kolay ve en az maliyetle yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla teknolojiden yararlanmaktadır (GİB, 2017: 21). Böylece, vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalinin sağlanmasının yanı sıra, işlemlerdeki hatalar da en aza indirilerek mükellef mağduriyeti önlenmektedir. Tüm vergilendirme süreçleri (beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sistem üzerinden online yapılabilmektedir. Mükelleflerin vergi dairesine gitmesine gerek kalmadan işlemleri otomatik olarak tamamlanarak vergi uyumu artmaktadır (GİB, 2016: 111). Teknoloji, hem mükelleflerin hayatlarını kolaylaştırarak vergiye gönüllü uyumu artırmakta, hem de idarenin iş süreçlerini hızlandırmaktadır (Çanakkale, 2016: 57-61). Teknolojiden yararlanmak temel bir gereklilik haline gelmiştir (Toraman & Abdioğlu, 2008: 80). Bu nedenle gelir idaresinde teknoloji kullanımı da her geçen gün artmaktadır.

3.3.4. Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı

Gelir idarelerinin en önemli görevi, mükellef haklarını gözeterek verginin zamanında ve tam ödenmesini sağlamaktır (GİB, 2017: 7). Gelir idaresinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için mükemmel bir organizasyona sahip, kendi içinde de bütünlüğü olan bir idari yapı oluşturulması beklenmektedir (Gerçek, 2004: 61). Vergiye uyum konusunda, gelir idaresinin organizasyon yapısı itibariyle etkin bir yapıda olması gerekmektedir (Şentürk, 2014: 134). Gelir idarelerinin ilk organizasyon yapısı klasik organizasyon yapısı olarak da bilinen vergi türüne göre organizasyondur. Zamanla mükelleflere daha iyi hizmet verebilmek için gelir idareleri yeniden yapılanmaya gitmiştir. Gelir idaresinin fonksiyonel ve mükellef odaklı bir organizasyon yapısına geçmesi ve mükelleflerin özel durumuna göre daha iyi hizmet sunması da vergiye uyumu üzerinde olumlu etki yaratmaktadır (Gerçek vd., 2015: 166). Gelişmiş ülkelerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı model ön plana çıkmaktadır. Mükellef odaklı gelir idaresi sayesinde mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesi artarak, danışma ve tavsiye hizmeti sunacak servisler oluşturularak, vergilendirme süreci basitleştirilerek, beyanname doldurulması, vergilerin ödenmesi ve iletişimin sağlanmasında yeni teknolojilerden yararlanılarak mükellefin vergiye gönüllü uyumuna katkı sağlanmaktadır (Ay, 2006: 77). Mükellef hizmetleri iyileştirilerek yapılan yapısal değişikliklerin vergiye uyumu artırıcı bir etkisi olduğu söylenebilir.

3.3.5. Güven

Mükellefe sunulan hizmetin bir kerede ve doğru yapılması kurumun güvenilirliği açısından önemlidir. Aksi takdirde kurumun hizmeti aksattığı ya da tam anlamıyla yerine getiremediği düşüncesi, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkiler. Vergi mahremiyeti mükellef bilgilerinin gizli olmasını ve üçüncü kişilerin menfaatine kullanılmamasını öngörür. Vergi hizmetini yerine getirirken mükellefin temel haklarından olan vergi mahremiyetini tüm Gelir İdaresi çalışanlarının gözetmesi

kuruma duyulan güveni artırır. Gelir idaresine güveni artan mükellefin vergiye gönüllü uyumu sağlanır (GİB, 2007: 36-37). Gelir idarelerinin çalışanları bilgili ve alanında uzman kişilerden oluşmalıdır. Gelir idareleri mükelleflerin istek ve duyarlılıklarına önem vermeli ve güvenlerini sağlamaya çalışmalıdır. Çünkü güven duyulmayan gelir idaresine sahip bir ülkede mükellefler vergi ödemek istemezler (Kaynar Bilgin, 2011: 273). Mükellefe sunulan kaliteli ve saygılı hizmet mükelleflerin idareye güveni artır ve vergiye daha fazla uyum göstermelerini sağlar (Gerçek vd., 2015: 179).

3.4. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, mükelleflerin kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından, verginin önemini bilmesidir. Bir ülkede mükelleflerin vergi bilinci yüksek olduğunda mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde geri döneceğini, dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler ve üzerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi yerine getirebilirler (Fırat, 2015: 171).

Vergi bilinci oluşmuş toplumlarda mükellefin vergiyi titizlikle ödemekteyken, vergi bilinci oluşmamış toplumda ise vergiyi bir yük olarak algılayan mükellefin vergi ödemekten kaçınmaktadır (Serinkan & Erdoğan, 2017: 527). Gönüllü uyum, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkilidir (GİB, 2007: 41). Vergi bilinci mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam ve doğru bir şekilde gönüllü olarak yerine getirmelerini etkileyen önemli etkenlerden birisidir. Vergi bilincinin yüksek olması devletin vergi yönetimi ile ilgili harcamalarının azalmasına da katkı sağlar (Abdiyeva & Cumakunova, 2017: 78).

4. Alan Araştırması

4.1. Amacı ve Yöntemi

Türkiye'de gelir idaresinin organizasyon yapısı incelendiğinde; 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı ve diğer 52 ilde Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri şeklinde üç farklı organizasyon yapısı bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde gelir idaresinin yeniden yapılanması tamamlanmamıştır. Diğer taraftan Türkiye'de mükelleflerin vergileme işlemleri, onların temsilcisi konumunda olan mali müşavirler aracılığıyla yürütülmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının gelir idaresindeki farklı organizasyon yapısına bakışını ve bunun vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörleri ölçmek için farklı organizasyon yapısı bulunan üç ilde alan araştırması yapılması ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak Bursa, pilot uygulama olan Tek Vergi Dairesi Başkanlığı için Eskişehir ve Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlüklerine örnek olarak da Çanakkale ili tercih edilmiştir.

Araştırmanın evreni Bursa (4.840), Eskişehir (931) ve Çanakkale (429) SMMM Odalarına kayıtlı mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Ana kütle büyüklüğü 6.200 kişidir. Buna göre örneklem hacmi, %5 hata payı ve %95 güven aralığında 382 olarak hesaplanmıştır. Faktör analizi açısından veri kalitesi önem arz ettiğinden, Ocak-Şubat 2018 aylarında uygulanan ankette 407 mali müşavire ulaşılmıştır. Bu toplam sayının üç

il bazında oranına göre illere orantılı bir şekilde anket uygulanmıştır. Verilerin toplanması için standart bir anket formu kullanılmış olup, bu anketler e-posta yoluyla katılımcılara gönderilerek uygulanmıştır.

4.2. Verilerin Analizi

Araştırma bulguları ve bunların değerlendirilmesine ilişkin öncelikle araştırmaya katılan meslek mensuplarını demografik özelliklerine yer verilmiştir. Ardından meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısına bakışı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörlere ilişkin bilgiler sunulmuştur.

Anket sonuçları faktör analizine tabi tutulmuştur. Faktör analizinden önce meslek mensuplarına uygulanan anket sorularının güvenilirliğini ölçmek için Cronbach α katsayısı kullanılmıştır[3]. Çalışmamız veri setinin Cronbach α değeri 0,883 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu veri değerinin 0,80'in üzerinde olması kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını belirlemek için Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) testi uygulanmış ve anketin KMO örnekleme yeterliliği ölçüsü 0,881 olarak bulunmuştur. Verilere uygulanan Bartlett'in küresellik testi anlamlı çıkmıştır [$\chi 2$ = 4565,562, df = 351 (p = 0.000)]. Bu sonuçlar faktör analizinin uygulanabilirliğini ve değişkenler arasındaki korelasyonun varlığını göstermektedir.

Faktörlerin elde edilmesinde amaç, değişkenler arasındaki ilişkileri en yüksek derecede temsil eden az sayıda faktörü belirlemektir. Faktör analizinde değişkenlerin kaç faktör altında toplanacağı ile ilgili en önemli ölçütler olarak özdeğer istatistiği ve toplam varyansın yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. SPSS 22.0 programında faktörlerin elde edilmesi için önce "Communality" değeri 0,45 altında kaldığından;

V16: Vergi idaresinin hazırladığı broşür, rehber ile gönderdiği e-posta ve SMS'ler mükellefleri bilgilendirmek açısından önemlidir.

V20: Vergi idaresi tüm mükelleflerin görüş ve önerilerine önem vermektedir.

V21: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin özel durumlarını göz önünde bulundurmaktadır.

V24: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı yolsuzluk ve suistimalleri önlemektedir.

V32: Vergi idaresi sürekli olarak kendini yenilemektedir.

V33: Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.

V38: Vergi dairelerinin Defterdarlık yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması olumludur.

---

[3] $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değil,
$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,
$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir,
$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

V39: Bazı konularda (KDV iadesi, cebren tahsilat) ihtisas vergi dairelerinin kurulması yararlıdır.' Soruları silinmiştir.

Sonuç olarak geriye kalan 34 değişkenin toplam varyansın % 60,31'ini açıkladığı ve öz değeri 1'den büyük 6 faktör altında toplandığı görülmüştür.

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde (%)
Yaş	21-30	18	4,4
	31-40	165	40,5
	41-50	135	33,2
	51-60	58	14,3
	61+	31	7,6
	Toplam	**407**	**100**
Cinsiyet	Erkek	281	69
	Kadın	126	31
	Toplam	**407**	**100**
Medeni Durum	Bekar	80	19,7
	Evli	327	80,3
	Toplam	**407**	**100**
Eğitim	Lise	14	3,4
	Önlisans	10	2,5
	Lisans	332	81,6
	Lisansüstü	51	12,5
	Toplam	**407**	**100**
Unvan	SM	7	1,7
	SMMM	396	97,3
	YMM	4	1
	Toplam	**407**	**100**
Mesleki Deneyim	0-5 yıl	32	7,9
	6-10 yıl	67	16,5
	11-15 yıl	93	22,9
	16-20 yıl	63	15,5
	21+ yıl	152	37,3
	Toplam	**407**	**100**
Oturduğu İl	Bursa	313	76,9
	Eskişehir	61	8,1
	Çanakkale	33	15
	Toplam	**407**	**100**

Tablo 1'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine yer verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere ankete katılan meslek mensuplarının; ağırlıklı olarak orta yaş grubunda (31-40 yaş), % 69'u erkek ve % 31'inin kadın, büyük bir kısmının (%80,3) evli, yine büyük bir kısmının (%81,6) lisans mezunu, çok büyük bir kısmının serbest muhasebeci mali müşavir ve ağırlıklı olarak 21 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip olduğu belirlenmiştir.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının Gelir İdaresinin Yapısıyla İlgili Düşünceleri ve Vergi Uyumunu Etkileyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları

Faktör Total variance (%)	Load	Communal	Anti-image
Mükellef Hizmetleri (%22,517)			
12: Vergi idaresi çalışanları mükelleflere saygılı hizmet sunmaktadır.	0,805	0,668	0,929[a]
9: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere olan yaklaşımları olumludur.	0,797	0,675	0,910[a]
15: Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere bilgi verme ve iletişim becerisi güçlüdür.	0,788	0,657	0,931[a]
13: Vergi idaresi mükelleflerin sorunlarıyla ilgili açıklayıcı ve güvenilir bilgi vermektedir.	0,755	0,602	0,917[a]
14: Vergi idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde dikkatli ve özenli davranmaktadır.	0,753	0,639	0,924[a]
10: Vergi idaresi işlem yaparken mükellef haklarına saygı göstermektedir.	0,704	0,573	0,943[a]
27: Vergi idaresi çalışanları yeterli mesleki bilgiye sahiptir.	0,691	0,535	0,950[a]
8: Vergi idaresi mükelleflere ödevlerini yerine getirirken her türlü kolaylığı sağlamaktadır.	0,678	0,534	0,944[a]
28: Vergi idaresinin sunmuş olduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.	0,677	0,618	0,935[a]
29: Vergi idaresi, sunduğu hizmetlerle mükelleflere güven vermektedir.	0,631	0,631	0,922[a]
31: Vergileme ile ilgili yaşanan sorunlar vergi idaresi tarafından en kısa zamanda çözülmektedir	0,506	0,477	0,966[a]
Adalet Anlayışı (%10,103)			
17: Ülkemizde adil bir vergi sistemi bulunmaktadır.	0,733	0,575	0,875[a]
18: Vergi idaresi kanunları ve mevzuatı adil bir şekilde uygulamaktadır.	0,713	0,651	0,837[a]
19: Vergi idaresi mükellefler ile ilgili adil karar(lar) vermektedir.	0,708	0,654	0,878[a]
35: Ödenen vergiler devlet tarafından doğru yerlere harcanmaktadır.	0,687	0,529	0,833[a]
Teknoloji Kullanımı (%9,615)			
25: İnternet vergi idaresini kullanmak vergi ödevlerinin daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır.	0,795	0,653	0,757[a]
23: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı daha az hata yapılmasını sağlamaktadır.	0,753	0,600	0,798[a]
26: İnternet vergi idaresi aracılığıyla işlem yapmak kolaydır.	0,722	0,569	0,819[a]
22: Vergi idaresinde teknoloji kullanımı vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır.	0,691	0,519	0,837[a]
Vergi Bilinci (%6,413)			
37: Başkalarının vergi borçlarını ödememesi beni olumsuz etkilemektedir.	0,800	0,657	0,645[a]
36: Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.	0,702	0,580	0,598[a]

34: Devlete olan vergi borçlarımı kanunlarda belirtilen süreler içinde ödemekteyim.	0,685	0,484	0,688[a]
Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı (%6,345)			
41: Mükellef gruplarına göre ayrı vergi dairelerinin kurulması faydalı olacaktır.	0,889	0,798	0,528[a]
42: Vergi daireleri içinde sektörler veya mesleklere göre ayrı ayrı masaların bulunması yararlı olacaktır.	0,860	0,767	0,541[a]
Kurumsal Güven (%5,312)			
11: Vergi idaresi işlem yaparken mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerine dikkat etmektedir.	0,669	0,585	0,857[a]
30: Vergi idaresindeki kişisel bilgilerimin güvende olduğunu düşünüyorum.	0,596	0,585	0,848[a]
40: Vergileme işlemlerinin herhangi bir vergi dairesinden yapılabilmesi önemli kolaylıktır.	0,561	0,467	0,631[a]
KMO: 0.881 Total variance explained: 60,306% **Bartlett's test of Sphericty: Chi-Square: 4565,562 df: 351 Sig 0,000**			

Not: **1.**Load = Factorloading, communal = communality, anti-image = anti-imagecorrelation.
2. V16, V20, V21, V24, V32, V33, V38 ve V39 numaralı sorular analize dahil edilmemiştir.

Tablo 2'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısıyla ilgili düşünceleri ve vergi uyumunu etkileyen değişkenlerin faktörel önermelere göre sınıflandırılması yapılmıştır.

4.3. Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Türkiye'de meslek mensuplarının gelir idaresinin organizasyon yapısı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen faktörlerin her biri toplam varyansı sırasıyla %22,517, %10,103, %9,615, %6,413, %6,345 ve %5,312 olarak açıklamaktadır. İlgili faktörleri açıklayan soruların faktör yükleri 0,561 ve 0,889 arasında değişmektedir. En düşük communal değeri 0,467 ve anti-image değeri ise 0,528 olarak bulunmuştur.

Türkiye'de meslek mensuplarına göre gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisi açısından en önemli faktörün "Mükellef Hizmetleri" olduğunu saptanmıştır. Meslek mensupları açısından gelir idaresinin yapısından ziyade mükelleflere yönelik olarak sunulan hizmetler vergi uyumunu belirlemede daha önemli rol oynamaktadır. Sunulan hizmetlerin iyileştirilmesi neticesinde mükelleflerin vergiye uyumunu artacaktır. Böylelikle mükellefler ödevlerini gönüllü olarak yerine getirecek ve bu durum vergi gelirlerinde artış sağlayacaktır.

İkinci önemli faktörün "Adalet Anlayışı" olarak tespit edilmiştir. Bu tespit mükelleflerin tarafsız ve adil bir muamele görmek istediklerini ortaya koymaktadır. Mükelleflerin idarenin adil olduğunu düşünmesi mükelleflerin vergiye uyumunu artıracaktır.

Üçüncü önemli faktörün ise "Teknoloji Kullanımı" olduğu tespit edilmiştir. Bu da günümüzde vergileme açısından teknolojinin ne kadar önem arz ettiğini göstermektedir. Gelir idaresinde teknoloji kullanımının artmasıyla vergilendirme

işlemleri hızlı, kolay ve en az maliyetle yerine getirebilmektedir. Sağlanan bu kolaylıklar mükelleflerin vergi uyumu üzerinde olumlu etki yaratmaktadır.

Dördüncü faktör "Vergi Bilinci" olarak şekillenmiştir. Vergi bilinci, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini verginin önemini bilerek yerine getirmesidir. Çünkü vergi bilinci yüksek olan mükellefler ne kadar vergi ödediklerini, ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini, vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler ve bunun sonucunda üzerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirebilirler. Vergi uyumu, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkili olduğundan mükelleflerin vergi bilincine sahip olması onların vergiye uyumunu belirleyen bir faktördür.

"Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı" ise mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen beşinci faktör olarak tespit edilmiştir. Bu durum mükelleflerin gelir idaresinin organizasyon yapısı ile çok da fazla ilgilenmediklerini ortaya koymaktadır. Ancak gelir idaresinin fonksiyonel ve mükellef odaklı bir organizasyon yapısına geçmesi ve mükelleflerin özel durumuna göre daha iyi hizmet sunması da vergiye uyumu artırmaktadır. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısı ile ilgili beklentisi mükellef grupları ve sektörlere göre bir yapılandırmaya geçmesi yönündedir.

Mükelleflerin gelir idaresine duydukları "Kurumsal Güven" mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen son faktördür. Bu faktör tespit edilen diğer faktörler kadar etkili olmasa da yine de vergi uyumu açısından anlamlı bulunmuştur. Gelir idareleri mükelleflerin istek ve duyarlılıklarına önem vererek ve güvenlerini artırarak vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu bir etki yaratabilir. Çünkü mükellef idareye güven duyarsa vergiye uyumu da artar.

5. Sonuç

Devletin ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini toplamakla görevli olan gelir idareleri, bu görevini en etkin şekilde yerine getirebilmeleri için organizasyon yapılarında değişik yaparak vergi türüne göre yapılanma yerine fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmaya geçmişlerdir. Mükellefle sürekli sürtüşme içinde vergileme işleminin başarılı bir şekilde yürütülmesinin mümkün olmayacağını anlayan gelir idareleri, yeniden yapılandırma sürecine girerek ve mükellefe daha iyi hizmet sunarak vergi uyumunu artırmaya yönelmişlerdir. Bu anlayışı benimseyen Türk Gelir İdaresi de 2005 yılında yeniden yapılandırılmıştır. Ancak bu yapılandırma yarım kaldığından, günümüzde 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde Vergi Dairesi Müdürlükleri, Eskişehir ilinde Tek Vergi Dairesi Başkanlığı ve diğer 52 ilde Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri şeklinde üç farklı organizasyon yapısı bulunmaktadır.

Türkiye'de gelir idaresinin organizasyon yapısındaki farklılıklara mükellef temsilcisi konumundaki meslek mensuplarının bakışı ve bunun vergi uyumu üzerindeki etkisini belirleyen faktörleri ölçmek ve analiz etmek için Bursa, Eskişehir ve Çanakkale illerinde 407 mali müşavire anket uygulanmıştır. Anketten elde edilen veriler faktör analizine tabi tutulmuştur ve meslek mensuplarının gelir idaresinin organizasyon yapısı ve vergi uyumuna etkisini belirleyen 6 faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler önem

sırasına göre; mükellef hizmetleri, adalet anlayışı, teknoloji kullanımı, vergi bilinci, gelir idaresinin yapısı ve kurumsal güven faktörleri olarak belirlenmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre Türkiye'de gelir idaresinin organizasyon yapısının vergi uyumuna etkisi bakımından en önemli faktörün "Mükellef Hizmetleri" olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgular gelir idaresi tarafından mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesinin artması mükelleflerin vergiye uyumunu artıracağını ve vergi ödevlerini gönüllü olarak yerine getireceklerini göstermektedir. Bu ise devletin vergi gelirlerinin artırılması bakımından son derece önemlidir. Ayrıca mükelleflerin gelir idaresinin tarafsız ve adil olduğunu düşünmeleri de vergiye uyumunun artmasında etkilidir. Bunların yanı sıra teknoloji kullanımı, vergi bilinci, gelir idaresinin organizasyon yapısı ve kuruma duyulan güvende vergi uyumunun belirleyici faktörleridir. Devletin bu alanlarda yapacağı çalışmalar da mükelleflerin vergiye uyumunu artırmasına katkı sağlayacaktır.

Anket sonuçlarına göre meslek mensuplarının gelir idaresinin yapısı ile ilgili beklentisi mükellef grupları ve sektörlere göre bir yapılanmaya geçilmesi ve böylece daha iyi hizmet almalarıdır. Mükellef hizmetleri iyileşmeden yapılan yapısal değişikliklerin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu açısından yeterli olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla mükelleflere yönelik en iyi hizmetin sunulabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendi içinde mükellef odaklı bir yapılanmaya geçmesi, personelini buna uygun olarak yetiştirmesi ve tüm araçlarını kullanarak mükellefe en etkin hizmet sunması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Abdiyeva, R., Cumakunova, T. (2017). "Vergi Bilincini Etkileyen Demografik Ve Siyasi Faktörler: Kırgızistan Örneği", *Sosyoekonomi*, Vol. 25 (32).

Ay, H. M. (2006). "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü", *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F Dergisi*.

Aygün, R. (2012). "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı 369.

Bărbuţă-Mişu, N. (2011). "A Review of Factors for Tax Compliance", (https://www.researchgate.net/publication/254404758_A_Review_of_Factors_for_Tax_Compliance) (30.05.2018).

Cansız, H. (2015). "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği", *Yönetim Ve Ekonomi,* Cilt:22 Sayı:2.

Cesur, A., A. Çelikkaya, (2014). "Türkiye'de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yeri ve Önemi", *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt XVI Sayı:2.

Çanakkale, F. O., (2016). "Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi" ,*Vergi Sorunları Dergisi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 39 (329).

Çetin Gerger, G., Bakar, F. & Gerçek, A. (2016), "Türkiye'de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi", *Sosyoekonomi Dergisi*, No. 24 (29).

Çıplak, B., (2018). "Nöroekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt: 5, Sayı: 1.

Demirtaş Aydoğan, S. (2017). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi", *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*.

Devos, K. (2014). "Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour", http://www.springer.com/cda/content/document/cda_downloaddocument/9789400774759-c1.pdf?SGWID=0-0-45-1418007-p175358280, (09.02.2018).

Fırat, M. (2015). "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları Ve Özerk Gelir İdaresi", *Türk Dünyası Araştırmaları,* Sayı: 216.

Franzoni, L. A. (1999). "Tax Evasıon And Tax Complıance", http://eduart0.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/taxevasionandtaxcompliance_43f.pdf, (09.02.2018).

Gadi, M. (2015). "Factors Affecting Tax Compliance in Rwanda, An Empirical Analysis", *Researchjournali's Journal of Economics*, Vol. 3, No. 4, (https://www.researchgate.net/publication/292615834_Factors_Affecting_Tax_Compliance_in_Rwanda_An_Empirical_Analysis) (30.05.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı,* Ankara, Uyum Ajans.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 216, Şubat, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 247, Şubat, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 276, Şubat, Ankara.

Gencel, U., Kuru, E. (2012). "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi" , *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 20.

Gerçek, A. (2002). *"Vergi İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması İle İlgili Teorik Açıklamalar", Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?,* Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ankara.

Gerçek, A. (2004). "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*", Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 190, Temmuz.

Gerçek, A. (2009). "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı 254, Kasım.

Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, T., Bakar, F. & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Gelişimi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Güngör Göksu, G. ve Saruç, N. T. (2012) "Türkiye'de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması", *Mevzuat Dergisi,* Sayı:176, Ağustos.

İpek, S., Kaynar, İ. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", *Maliye Dergisi*, Sayı 157.

James, S., Alley, C. (2004). "Tax Compliance, Self-Assessmentand Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol: 2, No: 2.

Kahriman, H. (2016). "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,* Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1.

Karyağdı, N. (2001).*Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara Sanayi Odası.

Kaynar Bilgin, H. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt 20, Sayı 2.

Küçük, Ş. (2011). Vergi Ahlakı, www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/Şaban-Küçük-Vergi-Ahlakı.pdf, (15.04.2017).

Maciejovsky, B., Schwarzenberger, H. & Kirchler, E., (2012). "Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance", *Journal of Business Ethics*, Vol. 109 (3).

Marandu, E. E., Mbekomize C. & Ifezue, A. (2014). "Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations", *Proceedings of the First Middle East Conference on Global Business, Economics, Finance and Banking,* (ME14 DUBAI Conference) Dubai.

Özer, İ. (1972). *Vergi İdaresi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı:22.

Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama*, Ankara, Seçkin Yayınevi.

Serim, N., Inam, B. & Murat, D. (2014). "Factors Affecting Tax Compliance of Taxpayers: The Role of Tax Officer The Case of Istanbul and Canakkale", *Business and Economics Research Journal*, Vol.5, No. 2.

Serinkaya, C., Erdoğan, M. (2017). "Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği", *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, No. 6 (4).

Sofracı, İ. E., Güney, G. (2017). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği", *Toplum Ve Demokrasi*, 11 (23).

Şen, F. (2018). "Kurumsal Mimari Ve Stratejik Konumlandırma: Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Örneği", *Gümrük Ve Ticaret Dergisi,* Cilt: 5, Sayı: II, Korza Yayıncılık, Ankara.

Şentürk, S. H. (2014). "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 9 (3).

Tezcan, K., , Gerçek, A. & Sarılı, M. (2007). "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı Ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi", 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pozitif Matbaa.

Toraman, C., Abdioğlu, H., (2008). "Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Gird) ve Gelir İdaresince Kullanımı", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.X, S II.

Tunçer, M. (2005). "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 7/1.

Üstün, Ü.S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,* Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.

(http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji - 27.01.2017).

ÜÇÜNCÜ KISIM

MALİ İKTİSAT

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Otomobil Talebi Üzerine Etkisi

The Effect of Motor Vehicle Tax on the Demand of Cars

Osman Cenk KANCA*

Abstract

The affects of Motor Vehicles Tax (MVT) , one of the fiscal policy practices of states, on the economy have been a matter of discussion. The above mentioned tax type can give a direction to the economic life with different types of practices in the economies of countries. In the study, the relation among the number of automobiles, motor vehicle taxes (MVT), average sales price of automobiles, the population and per capita national income data were investigated in the framework of time series analysis using annual data pertaining to the period 1980-2016. As a result of the analyses carried out, it has been encountered that there is a relation among variables both for short and long run, and findings that MVT and automobile prices effect the automobile demand negatively in Turkey were obtained. Besides, the empirical results show that per capita natinal income has a positive effect whereas population has a negative effect on the demand of automobiles.

Keywords: Motor Vehicle Tax, Automobile Demand, Econometric Demand Analysis.

JEL Classification Codes: H23, C32, R22

Özet

Devletin maliye politikası uygulamalarından biri olan motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) ekonomi üzerindeki etkileri tartışma konusudur. Söz konusu vergi türü ülke ekonomilerinde farklı şekilde uygulama biçimleriyle iktisadi hayata yön verebilmektedir. Çalışmada, 1980-2016 dönemine ait yıllık veriler kullanılarak otomobil sayısı, motorlu taşıtlar vergisi (MTV), otomobil ortalama satış fiyatı, nüfus ile kişi başına düşen millî gelir arasındaki ilişkiler zaman serisi analizi çerçevesinde incelenmiştir. Yapılan analiz sonucunda, değişkenler arasında hem kısa hem de uzun dönemli ilişkiye rastlanmış ve Türkiye'de MTV ve otomobil fiyatlarının otomobil talebini negatif etkilediği yönünde bulgular elde edilmiştir. Ayrıca ampirik sonuçlar kişi başına düşen milli gelirin otomobil talebi üzerinde pozitif, nüfusun ise negatif etkisi olduğuna işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Otomobil Talebi, Ekonometrik Talep Analizi.

1. Giriş

Mali araçlardan olan Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), servet vergisi türü olmakla beraber araç sahipliğinden kaynaklanan bir yükümlülük durumundadır. Motorlu araç sayısının çok fazla olduğu ülke ekonomilerinde bu konu ayrıca anlam kazanmakta ve

* Dr. Öğr. Üyesi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum MYO, Dış Ticaret Bölümü, osmancenkkanca@hotmail.com

söz konusu vergi türü sıkça gündeme gelen bir politika aracı haline gelmektedir. Bu bağlamda, MTV gelirleri üzerindeki düzenlemeler kamu/özel sektörde birçok etkiye neden olmakta ve bütçede gelir kalemlerinden olan MTV'nin sosyo-ekonomik-demografik faktörler açısından incelenmesi, ayrıca önem arz etmektedir. Literatürde MTV'ye yönelik az sayıda da olsa değişik çalışmalar yapılmış ve gelişmiş ülke ekonomilerinde konuya daha çok çevresel açıdan yaklaşılmış ancak gelişmekte olan ülke ekonomilerinde ise vergisel etkisi farklı açılardan irdelenmiştir. Örneğin, Korkmaz (1982), 1925-1975 periyodunda servet üzerinden alınan vergiler ile GSMH ve kişi başına düşen milli gelir arasındaki ilişkiyi regresyon (EKK) analiziyle incelemiştir. Ampirik sonuçlara göre, Türkiye'de servet üzerinden alınan vergiler ile GSMH arasında güçlü bir ilişkinin olmadığı neticesine ulaşılmıştır. Kneller vd. (1999), bazı zaman serisi tekniklerini kullandığı çalışmasında 1970-1995 dönemini incelemiş ve 22 OECD ülke ekonomisi özelinde servet vergilerinin ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Chia ve Phang (2001), çalışmalarında motorlu taşıtlar vergisinin Singapur'da çevresel yönetim aracı olarak kullanılmasını incelemişler ve bu verginin yılda iki defa alınması gerektiği sonucuna varmışlardır. Storchmann (2004), yaşı fazla olan araçların çevreye daha çok zarar verdiğini ve az gelişmiş ülkelerdeki ileri yaştaki araç sayılarının sürekli artma eğiliminde olduğunu ileri sürmüştür. Çiftçi vd., (2016) çalışmalarında, fiyat aralığına dayalı MTV yöntemi, satış fiyatı yüzdesine dayalı MTV yöntemi ve CO_2 salınım oranına dayalı MTV yöntemi olarak tanımladıkları üç alternatif yaklaşım simülasyonlar ile test etmişlerdir. Bu üç sistemin, araç talebi, vergi gelirleri, araçların toplam CO_2 salınımı üzerindeki etkileri tahmin edilmeye çalışılmıştır. Sonuçlara göre, fiyat aralığı ve satış fiyatı yüzdesine dayalı MTV uygulamaları adalet ilkesi, mali gelir dengesi ve çevre korunumu ilkesi açısından uygulanabilir olduğunu öte yandan CO_2 salınımına dayalı MTV yönteminin ise optimal olmayacağını iddia etmişlerdir. Yalçın (2013), Türkiye'de, AB ülkelerinde olduğu gibi çevreyi önceleyen, mali güç ve adalet ilkelerini benimseyen motorlu araçların vergilendirilmesinde CO_2 emisyonuna dayanan vergi tarifesine geçilmesini ileri sürmüştür. Üstün (2012), çalışmasında Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisinin araçların yaydığı karbon emisyon miktarlarını esas alacak şekilde ve çevreyi daha az kirleten araçların kullanılmasının önünün açılmasının şeklinde yeniden yapılandırılmasını öne sürmüştür. Çelikkaya (2011), Türkiye'nin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yeniden gözden geçirilmesi ve vergi matrahının karbon emisyonuna göre ayarlanmasının kaçınılmaz olduğunu tespit etmiştir. Konency vd., (2016) çalışmalarında, Slovakya'da mali özerlik ile motorlu taşıtlar vergisi ilintisini araştırmış ve mali özerklik uygulamalarının sonuçlarının motorlu taşıtlar vergisi yükündeki farklılıkları artırdığına ilişkin sonuçlar elde etmişlerdir. Odabaş ve Hayrullahoğlu (2017), çalışmalarında, çeşitli ülke ekonomilerindeki MTV uygulamalarına göz atmışlar ve bazı ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de otomobillerin motor hacimlerinin yanı sıra fiyatlarının esas alınması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Hali hazırdaki vergi sistemimiz aracı yaşı, motor silindir hacmi, toplam oturma yeri ve ağırlığı vb. belirli özelliklerini dikkate alarak vergilendirmekle birlikte değişen iktisadi durumlar, vergi düzenlemeleri, malın fiyatı (Yaylalı, 2004), gelişen teknolojik koşullar, nüfus artışı gibi etkenler motorlu taşıt sayısındaki değişime yansımaktadır (Polat ve Eser, 2014: 270). Ülkeler özelinde genellikle motorlu taşıt sayısının yüksek olması ve bu taşıtlara talebin günden güne yükselmesi, motorlu taşıtların

vergilendirilerek kamu kesiminin önemli bir gelir sağlamasına sebebiyet vermektedir. Buna mukabil, kişilerin gelirlerinin artması, politik-ekonomik devresel dalgalanmalar, bankacılık sektörünün etkisi, kamu düzenlemeleri, nüfus, krizler vb. otomobil talebini etkileyebilen nedenler arasında sayılabilmektedir (Demir, 2013; Garling ve Steg, 2007: 313-324).

Türkiye'de MTV'nin otomobil talebi üzerine etkisinin incelendiği bu çalışmada otomobil talebinin belirleyicilerinin yansıtıldığı bir model oluşturmak amacı güdülmüştür. Bu kapsamda çalışmada, öncelikle Türkiye ve AB'deki MTV uygulamalarına kısaca değinilmiş, konuyla ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Daha sonra, çalışmada 1980-2016 dönemi yıllık zaman serisi verileri-teknikleri kullanılarak, otomobil talebi (sayısı), MTV, otomobil ortalama satış fiyatı, nüfus ve kişi başına düşen milli gelir değişkenleri arasındaki ilinti ampirik olarak test edilmeye çalışılmıştır.

2. Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi ve AB Uygulamaları

Vergiler; gelir, tüketim ve servet üzerinden alınmakla (Öztürk, 2015) birlikte genel bir söylemle siyasi otoritenin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için kişi ve/veya kuruşlardan zor öğesine dayanarak aldığı ekonomik değerdir; kurumlar vergisi, gelir vergisi, KDV, MTV gibi. Bu bakımdan vergiler, bireysel tercihleri etkileyeceği gibi ekonominin yapılanması bakımından da önemli bir mali araçtır. Milli ekonomi veya milli gelirden alınan değer olan vergiler üretimin maliyetlerine dahil olacağından bu tablo mal ve hizmetlerini fiyatlarını dolayısıyla arz ve talep miktarını etkileyebilir. Öte yandan, kamu kesiminin vergi almasının özel sektörün ekonomik faaliyetleri ve kişilerin tercihleri üzerinde değişik etkiler yapabilmektedir (Erginay, 1994: 12-18; Ulusoy, 2006). Vergi gelirlerinin fazla olması durumunda, toplumun ve firmaların tüketime ve tasarrufa ayıracakları kaynaklarda azalma olabilecektir. Dolayısıyla kamu kesiminin maliye politikası uygulamaları her kesimi direkt ya da endirekt olarak etkilemesi kaçınılmazdır (Tokatlıoğlu ve Selen, 2017). Türkiye pratiğinde, motorlu taşıta sahip kişilerin yılda iki kez MTV ödemesinden dolayı bu vergiyi diğer vergi türlerine kıyasla daha fazla hissedebilmektedir (Karadeniz, 2011).

MTV, Türk vergi sisteminde motorlu taşıta sahip olmanın (taşıt araçlarının mülkiyeti üzerinden) gerektirdiği servet üzerinden alınan vergiler içerisinde olmakla birlikte (Öz, vd., 2014) servetin belirli bir kısmını vergilendirdiği için özel servet vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. MTV'nin mükellefi, taşıtın adına kayıt ve tescili olan gerçek ve tüzel kişi(ler)dir (Şahin, 2016; Pehlivan, 2004: 136). Söz konusu vergi, belli bir malın (otomobil, uçak, helikopter v.s.) malikinden mülkiyet bağı devam ettiği sürece periyodik olarak tahsil edilmektedir (Uluatam, 2003: 353-367). Ödenecek MTV tutarının bulunmasında; araçların motor gücü, silindir kapasitesi, yaşı gibi ölçüler göz önünde bulundurulmaktadır. MTV üzerinde yapılan düzenlemelerin nedenleri arasında; vergi kayıp-kaçak oranının minimal olması, tahsilat ve kontrol sürecinin diğer vergi türlerine kıyasla nispeten daha kolay olması sayılabilir. Türkiye'de motorlu taşıtların vergilendirilmesine 1957 (hususi otomobil vergisi) başlanmış 1963 yılında yapılan düzenlemenin ardından 28.1.1980 gün ve 2348 sayılı Kanunla kapsam genişletilerek,

ismi Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu olmuştur. Vergi, 1985, 2004 ve 2009 yıllarındaki düzenlemelerin ardından bugünkü yapısını kazanmıştır. Her yıl iki defa alınan (Ocak ve Temmuz) Motorlu taşıtlar vergisinde 3 tarife üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Bunlardan ilki olan I sayılı tarifede, otomobiller, kaptı kaçtılar, arazi taşıtları ve motosikletlerde motor silindir hacmi ve araçların yaşları esas alınmaktadır. II sayılı tarifede ise minibüsler, panelvan ve motorlu karavanlar, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri; oturma yerleri, azami toplam ağırlıklarına ve yaş kriterine göre vergilendirilmektedir. IV sayılı tarifede ise uçak ve helikopterlerde azami kalkış ağırlıkları ve yaşları vergilendirmede dikkate alınmaktadır (MTVK, madde 5; Ulusoy ve Akdemir, 2013: 90-103). Diğer taraftan AB üyesi ülkeler ile Türkiye'de MTV'nin alınma ölçütlerinde benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da göze çarpmaktadır. Zira, AB ülkelerinde MTV'ye daha çok ulaşım, güvenlik, enerji ve çevre bağlamında yaklaşılmaktadır (Goulder, 1995: 157-183; David, 2012: 483-492; Sugözü, vd., 2014: 115-128). Söz konusu durum aşağıdaki Tablo 1'de özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 1. Türkiye'de ve Bazı AB Üyesi Ülke Ekonomilerinde MTV'nin Alınma Ölçütleri

Ülke	Binek Vasıta (Kriter)				Ticari Vasıta (Kriter)					
	Yaş	Motor Silindir Hacmi	CO_2 Emisyon Miktarı	Yakıt Türü	Yaş	Motor Silindir Hacmi	Koltuk Sayısı	Aks Sayısı	Süspan-siyon	Ağırlık
Türkiye	x	x			x	x	x			x
Fransa		x	x					x	x	x
Almanya			x							x
Hollanda	x		x	x				x		x
İspanya		x	x							x
İngiltere		x	x				x	x		x
İsveç	x		x					x		x
Portekiz	x	x	x	x				x	x	x
Macaristan	x									x
Romanya		x						x		x
Belçika		x						x		x
Danimarka			x	x						x
Yunanistan			x	x						

Kaynak: EC, 2013; www.gib.gov.tr

Tablo 1 incelendiğinde, AB üyesi ülkelerde binek araçlarda motor silindir hacmi ve CO_2 emisyon miktarının (EC, 2002: 1-63) MTV ölçütlerinde esas alındığı izlenmektedir. Bu durum söz konusu ülkelerin MTV'yi daha çok çevresel nedenlerle aldıklarını ispatlar niteliktedir (Odabaş ve Hayrullahoğlu, 2017: 55; Ömür ve Gerçek, 2017: 197-216; Bozdoğanoğlu, 2008). Ticari araçlarda ise, AB ülkelerinde daha çok aracın ağırlığına önem verildiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan, yola verilen zararın ve sürüş emniyetinin AB üyesi ülkelerde motorlu taşıtlar vergilendirmesinde öncelikli konular

olduğu söylenebilir. Öte yandan ülkemizde ise, Tablo 1'e bakıldığında; binek araçlarda yaş ve silindir hacmi, ticari araçlarda ise, bunlara ilaveten koltuk sayısı ve ağırlığın MTV kriterlerinde belirleyici olduğu görülmektedir. Bu durum, Türkiye'de MTV'nin çevresel amaçlarla değil, daha çok mali amaç ve politikalarla alındığına işaret etmektedir. Bununla birlikte, ülkemizde motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payının da incelenmesinde yarar görülmektedir. Tablo 2'de 1980-2016 döneminde Türkiye'de MTV/GSYH gelişiminin seyri gösterilmektedir.

Tablo 2. Türkiye'de 1980-2016 Yılları Arasında MTV Gelirlerinin GSYH'ye Oranı (%)

Dönem	**1980**	**1981**	**1982**	**1983**	**1984**	**1985**	**1986**	**1987**	**1988**	**1989**	**1990**
MTV/GSYH	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,3	0,2	0,2	0,1	0,2
Dönem	**1991**	**1992**	**1993**	**1994**	**1995**	**1996**	**1997**	**1998**	**1999**	**2000**	**2001**
MTV/GSYH	0,1	0,1	0,1	0,6	0,3	0,2	0,1	0,3	0,3	0,3	0,3
Dönem	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
MTV/GSYH	0,3	0,6	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Dönem	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**							
MTV/GSYH	0,4	0,4	0,4	0,4							

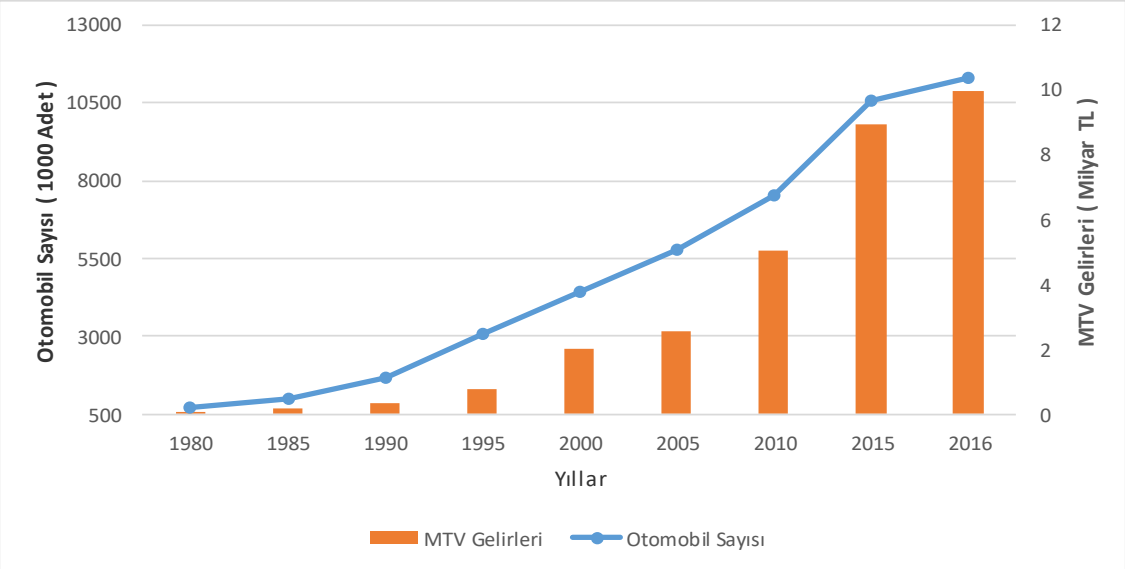
Kaynak: www.maliye.gov.tr.

Tablo 2'ye bakıldığında, MTV gelirlerinin GSYH içindeki payı 1980 yılında %0,1 olarak teşekkül etmiş, bu oran dönem içerisinde 1994 ve 2003 yıllarındaki ufak çaplı salınımlar hariç fazla dalgalanma göstermemiş, 2016 yılı itibariyle %0,4 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere, Türkiye'de MTV gelirlerinin GSYH içindeki payı oldukça düşüktür.

Türkiye'de, 31.01.2017 tarihi itibariyle, 21.211.701 adet trafiğe kayıtlı araç bulunmaktadır. Bu araçların %53,8'i otomobil, %16,4'ü kamyonet, %14,2'ü motosiklet, %8,3'ü traktör, %3,9'u kamyon, %2,2'si minibüs, %1'i otobüs, %0,2'sini özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır (TUİK, 2017). Görüldüğü üzere, trafiğe kayıtlı araç sayısının yarısından fazlası otomobillerden teşekkül etmektedir. Bu durum motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin özgül ağırlığının otomobillerde olduğunu göstermektedir (Demir, 2013).

Türkiye'de otomobil sayısı ve MTV geliri 1980 sonrası sürekli artma eğilimindedir. Bu artış trendi 2000'li yıllardan sonra daha da bir ivme kazanmıştır. 2016 yılı itibariyle 11 milyonun üzerinde otomobilin olduğu, MTV gelirinin de 9 milyar TL'yi aştığı Grafik 1'den izlenmektedir. Bu yükselişte, ekonomik genişleme-ivme ve kişi başına düşen gelir artışına bağlı olarak kullanılan araçların sayısının/değerinin artması, kredi kullanımındaki kolaylıklar, hurda araç uygulamaları, faiz oranlarındaki nispi düşüşler, ÖTV indirimi vb. düzenlemeler, şehirleşmenin giderek gelişmesi, otomobilin günlük hayatın değişmez bir parçası olması ve ilaveten nüfusun da sürekli artması belirleyici pozisyondadır (Ulusoy ve Akdemir, 2013: 103; Yılmaz, 1997: 10). Nitekim MTV'nin basit, sade ve daha rahat tahsil edilebilir bir vergi kalemi olduğu düşünüldüğünde, böyle bir durumda otomobil sayısındaki artış MTV gelirlerindeki yükselişi de beraberinde getirmiştir.

Grafik 1. Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi Gelirlerinin ve Otomobil Sayısının Seyri



Kaynak: TUİK ve T.C. Maliye Bakanlığının verilerinden derlenmiştir.

3. Veri, Metodoloji ve Ampirik Bulgular

Makroekonomik modelleme, iktisat kuramında yaşanan gelişmelerle beraber son zamanlarda popülarite kazanmıştır. Gelişmiş ve az gelişmiş ülke ekonomileri üzerine kurulan bu modeller, genellikle ekonominin durumunu ortaya koymak, politika önerileri yapmak ve geleceğe yönelik tahminlerde bulunmayı amaçlamaktadırlar (Temurlenk ve Başar, 2007). Bu doğrultuda çalışmada otomobil talep modeli oluşturulurken kişisel geliri temsilen kişi başına düşen GSMH (TL olarak), MTV gelirleri, otomobil ortalama satış fiyatı ve ülke nüfusu açıklayıcı değişken olarak düşünülmüştür. Çalışma, 1980-2016 dönemi yıllık zaman serisi verileri kul1anılarak oluşturulmuştur. Veriler ise Türkiye İstatistik Kurumu ve T.C. Maliye Bakanlığının yayınlarından sağlanmıştır. Ele alınan değişkenlerden; otomobil sayısı (*AN*), motorlu taşıtlar vergisi gelirleri (*MVT*), otomobil ortalama satış fiyatı (*AP*), kişi başına düşen milli gelir (*PCNI*) ve ülke nüfusu (*N*) şeklinde analizlerde gösterilmişlerdir. Bu durumda, otomobil talebini belirleyen faktörler fonksiyonel olarak aşağıdaki biçimde yazılabilir;

$$Q_{ANt}=\alpha+\beta_1 MVT_t+\beta_2 AP_t+\beta_3 PCNI_t+\beta_4 N_t+\varepsilon_t \qquad (1)$$

Söz konusu denklemde; Q_{AN}: otomobil sayılarını,

MVT: motorlu taşıtlar vergisi gelirlerini (GSMH deflatörü (1987=100) aracılığıyla reel hale getirilmiştir),

AP: otomobil ortalama satış fiyatını (1994=100 tüketici fiyat endeksi ile deflate edilerek reel hale getirilmiştir) (Yamak ve Yamak, 1995),

PCNI: 1987 fiyatlarıyla kişi başına düşen reel milli geliri,

N: ülke nüfusunu göstermektedir.

Ampirik çalışmalarda zaman zaman serilerin seviye değerlerinin durağan olmadıklarına rastlanılmaktadır. Durağan olmayan seriler, sahte regresyon problemini ortaya çıkarabilmektedir. Bu açıdan, çalışmada kullanılan serilerin durağan hale getirilmesi analizlerin sağlığı için elzem bir durumdur. Bunun için popüler yöntemlerden biri, Dickey ve Fuller (1979) tarafından geliştirilen ADF birim kök testidir (Yamak, vd., 2016: 347-357; Caremza ve Deadman, 1993). ADF birim kök testi aşağıdaki biçimde ifade edilebilir (Enders, 1995);

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \alpha_1 Y_{t-1} + \alpha_2 \text{ trend} + \Sigma_{\gamma i} \Delta Y_{t-i} + \varepsilon_t \qquad (2)$$

Eşitlik 2'de, α_0 sabit terimi, ε_t ise beyaz gürültülü hata terimlerini simgelemektedir. Söz konusu model; sabitsiz-trendsiz, sabitli ve sabitli-trendli olmak üzere üç şekilde tahmin edilmektedir. Uygun form tespitinin akabinde tahmin edilen modelden elde edilen ve negatif olması beklenen α_1 katsayısının t istatistiğinin mutlak değeri, Mackinnon tablo kritik değeri ile kıyaslanarak ilgili serinin birim köke sahip olup olmadığına karar verilmektedir. Eğer serilerde birim köke rastlanmışsa, durağanlık şartı sağlanana kadar farklar alınarak yukarıdaki sürece devam edilmektedir (Yamak, Tanrıöver ve Güneysu, 2012: 210). Bu bağlamda, çalışmada kullanılan makroekonomik değişkenlere ilişkin durağanlık test sonuçları Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. Genişletilmiş Dickey-Fuller Birim Kök Testi (ADF)

Seriler	*Sabitsiz-trendsiz*	*Sabitli*	*Sabitli-trendli*
AN	16.785	8.564	1.526
ΔAN	-7.775***	-7.885***	-3.925***
MVT	0.394	-2.718	-3.126
ΔMVT	-6.745***	-6.764***	-6.647***
AP	1.821	1.869	0.474
ΔAP	-6.196***	-6.830***	-7.351***
PCNI	0.830	-0.074	-3.107
ΔPCNI	-3.748***	-3.253***	-3.823***
N	15.278	-1.728	-1.889
ΔN	-10.494***	-4.241***	-4.439***
Not: Δ ; fark operatörünü, *** ise 0.01 anlamlılık seviyesinde istatistiğin anlamlı olduğunu ifade etmektedir.			

Tablo 3'den görüleceği üzere çalışmada kullanılan seriler seviyelerinde değil, birinci farklarında I(1) durağan olan serilerdir.

Serilerin entegre derecelerinin belirlenmesinden sonraki aşamada çalışmada değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkinin varlığı ele alınmıştır. Söz konusu değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin tespiti amacıyla Johansen koentegrasyon testi kullanılmıştır. Johansen (1988) tekniği bir matrisin rankı ile onun karakteristik kökleri arasındaki ilişkiyi esas almaktadır. Teste göre karakteristik köklerin sayısı (3) numaralı iz (trace) ve (4) numaralı maksimum özdeğer (max) istatistikleri ile tespit edilebilir.

$$\lambda_{trace}(r) = -T \sum_{i=r+1}^{n} ln(1-\tilde{\lambda}_i) \quad (3)$$

$$\lambda_{max}(r, r+1) = -Tln(1-\tilde{\lambda}_{r+1}) \quad (4)$$

(3) ve (4) numaralı eşitliklerde λ_i; karakteristik birim köklerin tahmini değerini, T; gözlem sayısını ve r ise koentegrasyon vektörlerinin sayısını göstermektedir.

Yapılan testler istatistiksel olarak ko-entegre vektörlerin varlığını gösteriyorsa seriler arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu kabul edilmektedir. Yani, hesaplanan iz ve maksimum özdeğer istatistikleri kritik değerlerden büyük ise seriler arasında uzun dönemli ilişkinin var olduğuna karar verilmektedir (Johansen ve Juselius, 1990; Yamak, Tanrıöver ve Güneysu, 2012: 211). Elde edilen sonuçlar Tablo 4'de gösterilmektedir.

Tablo 4. Johansen Juselius Koentegrasyon Testi

SERİLER: AN, MVT, AP, PCNI ve N							
Maksimum Özdeğer Testi (Maximum Eigenvalue Test)				***İz Testi (Trace Test)***			
Boş (Ho) Hipotez	Alternatif Hipotez	Test İstatistiği	0.05 Kritik Değeri	Boş (Ho) Hipotez	Alternatif Hipotez	Test İstatistiği	0.05 Kritik Değeri
r=0	r=1	44.630**	38.331	r=0	r>0	136.571**	88.803
r=1	r=2	39.518**	32.118	r≤1	r>1	91.940**	63.876
r=2	r=3	23.823	25.823	r≤2	r>2	52.422**	42.915
r=3	r=4	17.454	19.387	r≤3	r>3	28.599**	25.872
r=4	r=5	11.144	12.517	r≤4	r>4	11.144	12.517
Not : **; ilgili istatistiğin 0.05 seviyesinde anlamlı olduğunu ifade etmektedir.							

Maksimum özdeğer istatistiğinin 44.630 değeri ile iz istatistiğinin ise 136.571 değeri ile 0.05 anlamlılık düzeyinde anlamlı oldukları tablodan izlenmektedir. Hem maksimum özdeğer istatistiği hem de iz istatistiği *AN*, *MVT*, *AP*, *PCNI* ile *N* arasında uzun dönem bir ilişkinin var olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, seriler uzun dönemde ortak bir trende sahiptirler.

Çalışmaya konu olan değişkenler arasında uzun dönemde varlığı tespit edilen ilişkinin yanı sıra kısa dönem ilişkinin araştırılması amacıyla (Paleologos ve Georgantelis, 1997) hata düzeltme modeli (error correction model; ECM) tahmin edilmiştir. Hata düzeltme modelinin tahmin sonuçları Tablo 5'de verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere hata düzeltme terimi [*EC(-1)*] negatiftir ve sıfır ile bir arasında bir değer almaktadır. Aynı zamanda hata düzeltme teriminin istatistiksel olarak anlamlı olması, kısa dönemli ilişkinin geçerli olduğunu göstermektedir. Türkiye'de uzun dönemde olduğu gibi kısa dönemde de otomobil talebi, MTV, otomobil fiyatları, kişi başına düşen milli gelir ve nüfus arasında etkileşim söz konusudur.

Tablo 5. Hata Düzeltme Modeli

Bağımlı→ Bağımsız↓	*ΔAN*
Sabit	*27,57 (2,90)****
EC (-1)	*-0,31 (-3,35)****
ΔMVT	*-22,71 (-1,27)*
ΔAP	*-10,69 (-2,33)***
ΔPCNI	*164,37 (6,33)****
ΔN	*-0,119 (-1,34)*
R^2	*0,68*
F	*13,26*

Not: ***, ** katsayıların sırasıyla %1 ve %5 seviyelerde istatistiksel anlamlığı göstermektedir. Parantez içindeki değerler t-istatistiklerini göstermektedir.

Değişkenler arasında koentegrasyon ilişkisi varsa en küçük kareler yöntemini (Least Squares Method; LSM) uygulamak mümkün olmaktadır (Griffiths vd., 1993). Çalışmada eşitlik 1'de yer verilen denkleme ilişkin En Küçük Kareler (EKK) tahminlerinin sonuçlarına da Tablo 6'da yer verilmiştir.

Tablo 6. (1) Nolu Denkleme İlişkin Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Katsayı Değeri	t İstatistiği
ΔMVT	*-19,5011*	*-0,9474*
ΔAP	*-12,7305*	*-2,4313***
ΔPCNI	*0,2788*	*5,1361****
ΔN	*-0,0089*	*-0,0943*
R^2*= 0,5715*		
F_h*=10,3378****		

Not: *** %1, ** %5, anlamlılık düzeyini, R^2 denklemin açıklayıcılık gücünü, F_h ise denklemin F istatistiğini ifade etmektedir.

Tablo 6'da görüldüğü gibi, ilk olarak motorlu taşıtlar vergisine ilişkin katsayı işaret olarak beklentileri karşılamakla beraber istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. Bu sonuç, MTV'de (*MVT*) meydana gelebilecek bir artışın otomobil talebini azaltacabileceğini destekler niteliktedir. Öte yandan otomobil fiyatlarının (*AP*) istatistiksel olarak anlamlı çıktığı ve katsayının kuramsal beklentiyle uyuştuğu görülmektedir. Buradan, Türkiye'de otomobil fiyatlarında meydana gelebilecek bir artışın otomobil talebi üzerinde olumsuz bir etki yapabileceği söylenebilir. Yine, kişi başına düşen milli gelirdeki (*PCNI*) 1 birimlik bir artışın otomobil talebini 0.27 birim etkilediği ve söz konusu bu etkinin ise katsayıdan da anlaşılacağı gibi pozitif olduğu

yönünde bulgular elde edilmiştir. Yani Türkiye'de 1980-2006 periyodunda otomobil talebi ile kişi başına düşen milli gelir arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Nüfus değişkeni (*N*) için ise söz konusu etkinin yönü ise negatiftir. Ayrıca elde edilen bulgu istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır.

4. Sonuç

Türkiye'de son dönemlerde hem kamu kesiminde hem de piyasalarda (özel sektör) en çok tartışılan konulardan biri, motorlu taşıtlar vergisi ve iktisadi etkileridir. MTV özellikle de Türkiye gibi otomobil sayısı fazla bulunan ve gelişmekte olan ülkelerde takip edilecek mali politikaların tespit edilmesi ve özel ekonomiyi yönlendirme açısından önem arz etmektedir.

MTV, otomobil talebi, otomobil fiyatları, kişi başına düşen milli gelir ve nüfus arasındaki olası ilişkileri Türkiye'de 1980-2016 dönemi yıllık veri seti ile test edilmesi amacını güden bu çalışmada söz konusu değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkinin saptanması için Johansen-Juselius (1990) koentegrasyon testi kullanılmıştır. Çalışmada koentegrasyon testi öncesinde serilerin durağan olup olmadıkları ADF testi yardımı ile incelenmiş ve seriler (*AN, MVT, AP, PCNI, N*) arasında uzun dönem ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra kısa dönemli ilişkileri test etmek amacıyla tahmin edilen hata düzeltme modelleri de söz konusu dönem itibariyle çalışmaya konu olan değişkenler arasında Türkiye'de kısa dönemde ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Daha sonra En Küçük Kareler Yöntemi altında tahmin edilen söz konusu denklemden (1) elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenmiştir:

- (1) nolu regresyon denkleminde motorlu taşıtlar vergisinin (*MVT*) ve nüfusun (*N*) otomobil talebini (*AN*) negatif yönde etkilediği ancak bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.
- MTV'nin (*MVT*) yanı sıra, otomobil fiyatlarının da (*AP*) otomobil talebi üzerinde negatif yönde (istatistiksel olarak da anlamlı) etkili olduğu belirlenmiştir.
- 1980-2016 dönemi Türkiye ekonomisinde, kişi başına düşen milli gelirin (*PCNI*) otomobil talebine etkisinin pozitif olduğu yönünde (istatistiksel olarak da anlamlı) bulgular elde edilmiştir.

Genel olarak bakıldığında ampirik sonuçlar iktisadi ve mali beklentileri karşılamaktadır. Ülkemizde bir politika aracı olarak MTV'ye genellikle mali açıdan bakılmakta ve daha çok iktisadi etkileri göz önüne alınmaktadır. Bu yaklaşımda Türkiye'nin içinde bulunduğu sosyo-ekonomik-demografik-mali şartlar belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu bağlamda, özel ekonomideki (otomobil piyasası vb.) dengeleri sarsmayacak şekilde bu vergide bazı uyarlamalar yapılabilir. Yine de MTV ile ilgili yapılacak düzenlemelerde sadece mali ve iktisadi amaçların değil ileri dünya ülkelerinde olduğu gibi çevresel faktörlerinde ele alınmasının Türkiye ekonomisi açısından daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Öte yandan, literatür incelendiğinde MTV ile ilgili analitik (ekonometrik) çalışmaların sayısının azlığı dikkati çekmektedir. Bu açıdan çalışmanın mali iktisat yazınına katkıda bulunabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

Bozdoğanoğlu, B., (2008). "Motorlu Taşıt Alımında Uygulanan Vergiler ve Motorlu Taşıtlarda Vergilendirme Tekniğinin AB Uygulamaları İle Karşılaştırılması", *Yaklaşım Dergisi*, 192.

Caremza, W. W. and Deadman, D. F. (1993). *New Directions in Econometric Practice: General to Spesific Modelling Cointegration and Vector Autoregression*, Cambridge Aldershot, Hanst: Edward Elgar Publishing Limited.

Chia, N. C., and Phang, S. Y., (2001). "Motor Vehicle Taxes as an Environmental Management Instrument: the Case of Singapore", *Environmental Economics and Policy Studies*, 4, 67-93.

Çelikkaya, A., (2011). "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye'deki Durumun değerlendirmesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 97-120.

Çiftçi, H. S., Karakaş, M. ve Erdoğan, U., (2016). "Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisine Alternatif Yaklaşımlar", *Maliye Dergisi,* Temmuz-Aralık, 171:1-18.

David, P., (2012). "Principles of Taxation of Road Motor Vehicles and Their Possibilities of Application", *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63 (2), 483-492.

Demir, M. A., (2013). *Türkiye'de Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Analizi ve Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dickey, D. and Fuller, W. A. (1979). "Distribution of the Estimates for Autoregressive Time Series with a Unit Root", *Journal of the American Statistical Association*,74 (266), 427–431.

EC (2013). Environmental Taxes, http://www.europa.eu, A Statistical Guide 2013, (09.11. 2017).

EC (2002). Study on Vehicle Taxation in the Member States of the European Union, Final Report, Germany.

Enders,W., (1995). *Applied Econometric Time Series*, Third Edition, University of Alabama, New York.

Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınları.

Gärling, T. ve Steg, L., (2007). Threats from Car Traffic to the Quality of Urban Life, Problems, Causes, and Solutions, Amsterdam: Elsevier, 313-324.

Goulder, L. H., (1995). "Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide", *International Tax and Public Finance,* 2 (2), 157-83.

Griffiths, W. E., Hill, R. C., ve Judge, G. G., (1993). *Learning and Practicing Econometrics*, John Wiley & Sons, New York.

Johansen, S., (1988). "Statistical Analysis of Cointegrating Vectors", *Journal of Economic Dynamics and Control*, 231-254.

Johansen, S. ve Juselius, K. (1990). "Maximum Likelihood Estimation and Inference on Cointegration with Applications to the Demand for Money", *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52 (2), 169-210.

Karadeniz, K., H., (2011). Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No 415.

Kneller, R., (1999). "Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD Countries", *Journal of Public Economies*, 74, 171-190.

Konency, V., Gnap, J., Simkova, I., (2016). "Impact of Fiscal Decentralization on Motor Vehıicle Taxation in the Slovak Republic", *Transport and Telecommunication Journal*, 17 (1), 28–39.

Korkmaz, E. (1982). *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi, 2989 (489), İstanbul: Gür-Ay Matbaası.

MTVK (1963). Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 197, Resmi Gazete, 11342.

Odabaş, H., ve Hayrullahoğlu, B., (2017). "Çevresel Sorunların Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisine Bakış: AB Üyesi Ülke Örnekleri", *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (3), 54-70.

Ömür, Ö., M., ve Gerçek, A., (2017). "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması", *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (2). 197-216.

Öz, E., Kutbay, H., ve Buzkıran, D., (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 2 (4), 1-19.

Öztürk, N., (2015). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Paleologos, J. M. ve Georgantelis, S. E. (1997). "Does the Fisher Effect Apply in Greece a Cointegration Analysis", *Economia Internazionale*, 2, 238.

Pehlivan, O. (2004). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Polat, S. ve Eser, L. Y., (2104). "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye için Bir Model Önerisi", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15 (2), 269-289.

Storchmann, K., (2004). "On the Depreciation of Automobiles: An International Comparasion", *Transportation*, 31 (4), 371-408.

Sugözü, İ. H., Yıldırım, H. ve Aydın, H. İ., (2014), "Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, 115-128.

Şahin, M., (2016). "Türkiye'de Vergi Uygulamalarında Ekinlik Sorunu", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1 (3), 26-42.

Temurlenk, M. S., ve Başar, S., (2007). *Türkiye İçin Bir Makromodel Denemesi*, Ankara: İmaj Yayınevi.

Tokatlıoğlu, M., ve Selen, U., (2017). *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Yayınevi.

TUİK (2017). *Motorlu Kara Taşıtları İstatistikleri*, Ankara.

Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*, Ankara: İmaj Yayınevi.

Ulusoy, A. (2006). *Maliye politikası,* Trabzon: Üçyol Kitabevi.

Ulusoy, A., ve Akdemir, T., (2013). "Yerel Yönetimlerin Finansman Sorununun Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 1, 87-116.

Üstün, Ü. S. (2012). "Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 1, 153-190.

Yalçın, A. Z., (2013). "Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (2), 141-158.

Yamak, R., Erdem, H., F., ve Koçak, S., (2016). "A Re-Examination of Kaldor's Engine-of-Economic Growth Hypothesis for the Turkish Economy", *OECONOMICA*, 12 (4), 347-357.

Yamak, N., Tanrıöver, B., ve Güneysu, F., (2012). "Turizm-Ekonomik Büyüme İlişkisi: Sektör Bazında Bir İnceleme", *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi,* 26 (2), 205-220.

Yamak, N., ve Yamak, R., (1995). "Türkiye'nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi,* 6 (18-19), 51-65.

Yaylalı, M., (2004). *Mikro İktisat*, İstanbul: Beta Yayınevi.

Yılmaz, Ö., (1997). *Otomobil Talebi ve Otomobil Talebini Etkileyen Faktörler Erzurum İl Merkezinde Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

www.maliye.gov.tr.

www.tuik.gov.tr.

www.gib.gov.tr.

Türkiye'de Yoksullar Lehine Vergi Politikası*

Pro-Poor Tax Policy in Turkey

Kemal ÇELİK[1]

Abstract

There are still too many people facing hunger and poverty in today's world. Securing justice in the distribution of income and wealth, one of the central the aims of fiscal policy, does not seem to be a sufficient target in fighting poverty alone. Therefore, the governments aiming to reduce poverty need to use taxation, one of the tools of fiscal policy, to increase the wealth and opportunities of the poor. The pro-poor tax policy, for this very purpose, can be regarded as one of the most comprehensive and effective fiscal policy instruments implemented by governments in reducing poverty. Based on this, this study aims to explore and examine all aspects of pro-poor tax policy in the case of Turkey through a comprehensive literature review and through reflecting on theoretical prepositions so far proposed within the literature. The inquiry has shown that while the structure of the tax system in Turkey in the last 15 years of taxation has exhibited a successful performance in terms of fiscal objectives, yet with regard to the non-fiscal objectives as secondary aims, which target the poor, the taxation system has exhibited an unsuccessful performance.

Anahtar Kelimeler: Poverty, Income Tax, Tax Wedge, Minimum Living Allowance

JEL Code: H20, H30

Özet

Günümüz dünyasında halen açlık ve yoksullukla karşı karşıya kalan çok sayıda insan vardır. Maliye politikasının amaçlarından birisi olan gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması yoksullukla mücadelede tek başına yeterli bir hedef olarak gözükmemektedir. Bu yüzden, yoksulluğu azaltmayı hedefleyen hükümetler, maliye politikası araçlarından biri olan vergileri, yoksulların varlık ve olanaklarını arttırıcı yönde kullanmaları gerekmektedir. Bu amaçla uygulanan yoksullar lehine vergi politikası, yoksulluğu azaltmada hükümetler tarafından yürütülen en kapsamlı ve en etkili maliye politikası araçlarından birsi olarak kabul edilebilir. Çalışmada ileri düzey literatür taraması yapılarak yoksullar lehine vergi politikasının bütün boyutlarıyla araştırılıp teorik alt yapısının oluşturulması ve ikincil veriler eşliğinde

---

* Bu çalışma "Yoksullar Lehine Maliye Politikası: Türkiye'de 2002 Sonrası Döneme İlişkin Bir İnceleme" (Kütahya, DPÜ, SBE, 2017), adlı basılmamış Doktora Tez çalışmasından türetilmiştir.

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, kemal.celik@erdogan.edu.tr

Türkiye'de yoksullar lehine değerlendirilebilecek bazı uygulamaların etkinliğinin incelenmesi amaçlanmıştır. Yapılan incelemede Türkiye'de vergi sisteminin yapısı son 15 yılda vergilemenin birincil amacı olan mali amaç acısından başarılı bir performans sergilerken ikincil amaç olan ve yoksulları hedef alan mali olmayan amaç açısından başarılı bir performans sergileyemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yoksulluk, Gelir Vergisi, Vergi Takozu, Asgari Geçim İndirimi

1. Giriş

Yoksulluk, insan onuruna yakışır bir yaşam için gerekli olan temel ihtiyaçların karşılanamadığı, maddi imkânsızlıklar yüzünden gelecek endişesinin yaşandığı, zaman ve mekân olarak bazı toplumlarda temiz içme suyuna dahi erişimin güç oluğu küresel bir sorundur. Bu sorunun temelinde ise kıt kaynakların yetersizliğinden ziyade özellikle piyasa ekonomisinin kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan paylaşım adaletsizliği vardır. Geçmişten günümüze çeşitli şekillerde (akrabalık, komşuluk ilişkileri, gelenekler, kültürel ve dini değerler ekseninde) ve çoğunlukla yerel düzeyde sınırlı kalmış olan yoksullar lehine politikaların değişen koşullarla birlikte küresel boyutta bir kamu hizmeti olarak hem merkezi hükümetlerce hem de uluslararası kuruluşlarca yürütülmesi zorunlu hale gelmiştir.

Yoksulluğu azaltmayı hedefleyen ve bireylerin daha yüksek bir refah seviyesinde yaşamasını temin edecek politikaları uygulayıcı konumda olan hükümetler, maliye politikası araçlarından biri olan vergileri, yoksulların varlık ve olanaklarını iyileştirici bir yönde etki oluşturacak biçimde kullanmaları halinde vergi politikasının yoksullar lehine olumlu sonuçlar sunmasına imkân sağlarlar. Bu amaçla uygulanan yoksullar lehine vergi politikası, yoksulluğu azaltmada hükümetler tarafından yürütülen en kapsamlı ve en etkili maliye politikası araçlarından biri olarak kabul edilebilir.

Yoksulluk sorununa çözüm bulmak için etkin, uygulanabilir yeni yol ve yöntemlerden biri olan yoksullar lehine vergi politikasının bütün boyutlarıyla araştırılıp teorik altyapısının oluşturulması ve Türkiye'de yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek bazı uygulamaların incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. İdeal bir yoksullar lehine vergi politikası nasıl olmalıdır? Türkiye'de yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek uygulamalar ne ölçüde başarılıdır? Eksiklikleri var mıdır? Eğer varsa bu eksikliklerin giderilmesi için ne yapılması gerekir? gibi sorular çalışmanın cevap aradığı başlıca problemlerdir. Çalışmada ileri düzey literatür taraması yapılarak ikincil veriler ve kaynaklar kullanılmış, bir araya getirilmiş, özetlenmiş ve Türkiye'de yoksullar lehine vergi politikası her yönüyle incelenmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yoksulluk kavramı ve yoksulluğun asgari düzeye indirilmesinin önemi hakkında genel bilgiler verilmiş ve ardından bir bütün olarak yoksullar lehine doğrudan ve dolaylı politikaların uygulama yöntemleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde yoksullar lehine vergi

politikasının tanımı ve yoksulluğun azaltılması için önerilen bazı vergisel araçlara (artan oranlılık, vergi takozu, negatif gelir vergisi vb.) yer verilerek seçilmiş bazı OECD ülkelerinin vergi sistemi içerisindeki vergi gelirlerinin yoksullar lehine vergi politikası açısından önemi ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye'de yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek bazı uygulamaların (artan oranlılık, asgari geçim indirimi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun düşük gelir gruplarını hedef alan bazı vergisel kolaylıkları) ne denli yoksullar lehine bir profil sergile(me)diği mevcut veriler ve yasal düzenlemeler çerçevesince incelenmiştir.

2. Yoksulluk Kavramı ve Önemi

Sözlük anlamı ile yoksul, yeterli düzeyde parası olmadığı için asgari ihtiyaçlarını dahi karşılamada çok sıkıntı çeken veya daha iyi koşullarda yaşamak için gerekli olan araçlara sahip olamayan kişi, toplum ya da ülkedir (Akalın vd., 2011: 2601). Yoksulluk ise parasal kaynaklardan bazen de parasal olmayan kültürel imkânlardan yoksun olunan bir durumu ifade etmek için kullanılmaktadır (Marshall, 1998: 683). Küresel boyutta yoksullukla mücadelede öncü bir kuruluş olan Dünya Bankası (WB), yoksulluğu daha çok parasal gelir açısından inceleyerek yoksulluğun genel tanımını şu şekilde yapmıştır; "*Yoksulluk asgari yaşam standartlarına erişememe durumudur. Diğer bir ifade ile yoksulluk maddi nitelikteki mahrumiyetler nedeniyle kaynaklara ve üretim faktörlerine erişememe ve asgari bir yaşam düzeyini sağlayacak gelirden yoksul olma durumudur*" (World Bank, 1990: 24). Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) ise yoksulluk kavramını sadece parasal bir içeriğe hapsetmeden "*insani gelişme için zorunlu olan imkânlardan (hayat boyu sağlık, kaliteli bir hayat, ortalama bir hayat standardı, özgürlük, kendine güven, saygınlık gibi) mahrum olma*" şeklinde tanımlamıştır (Uzun, 2003: 157).

Yoksulluk, içinde birçok unsuru (gelir veya tüketim yetersizliği, sosyal dışlanma, kabullenmişlik vb.) barındırması ve birçok disiplinin (ekonomi, sosyoloji, antropoloji, politika vb.) ilgi alanına girmesi nedeniyle çok boyutlu bir kavramdır ve literatürde deşik şekillerde tanımlanmaktadır. Yoksulluk kavramına yönelik ortaya koyulan bu farklı tanımlar aynı zamanda yoksulluk türlerini de oluşturmaktadır. Tablo 1'de farklı boyutları itibariyle yoksulluğun tanımı ve türleri özetlenerek gösterilmiştir.

Tablo 1. Farklı Boyutları İtibarıyla Yoksulluğun Tanımı

Yoksulluk Türü	Yoksulluğun Tanımı	Yoksulluğu Azaltmanın Amacı
Mutlak Yoksulluk	Yaşamak için gerekli olan fiziki ihtiyaçları karşılayan kaynaklardan yoksun olma	Temel ihtiyaçların karşılanması
Göreli Yoksulluk	İçinde yaşanılan topluma göre normal kabul edilen bir hayat sürmek, toplumda kendisine biçilen rolleri oynayabilmek ve toplumsal ilişkilere katılabilmek için gerekli olan yaşam standartlarını gerçekleştirebilecek kaynaklardan yoksun olma	Toplumdaki diğer bireylere denk/eşit olma

Bağımlı Olma	Hayatını sürdürebilmek için başkalarının yardımına muhtaç olacak şekilde yaşam için elzem olan varlıklardan yoksun olma	Kendi kendine yeterlilik
Dışlanma	Kişiyi/aileyi ekonomik ve sosyal faaliyetlerden izole eden yoksunluk ve marjinalleşme süreci	Toplumsal dışlanmanın önlenmesi
Yetenek Yoksunluğu	Yeterli bir yaşam standardı sürdürmek ve medeni, siyasi, ekonomik ve sosyal haklardan yeterince yararlanabilmek için gerekli olan güç, güvenlik, tercih, olanak ve yeteneklerden yoksun olma	İnsani gelişim

Kaynak: Loewen, 2009: 5.

Yapılan bu tanımlara ek olarak yoksulluğu; bireylerin asgari ihtiyaçlarını karşılama pahasına, göç, işsizlik, ekonomik şoklar ve olağan üstü şartlara rağmen bireylerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri, nezih bir hayata sahip olabilmeleri, temel eğitim ve sağlık hizmetlerinden yararlanabilmeleri, siyasi karar alma mekanizmasında yeterince sesini duyurma ve temsil edilebilme imkânlarına sahip olabilmeleri için gerekli niteliklere, mal ve hizmetlere sahip olamaması ve yeterli parasal kaynağa ulaşamaması şeklinde ifade edebiliriz (Çelik vd., 2017: 43-44).

Küreselleşme sürecinin etkisiyle birlikte başta WB ve UNDP gibi uluslararası kuruluşların 90'lı yılların başından itibaren dünya genelindeki yoksulluk olgusuna dikkat çekmek ve yoksulluğu azaltmak amacıyla yayınlamaya başladıkları raporlar, yoksulluk sorununa küresel ölçekte farkındalığın artmasına neden olmuştur. Yaklaşık 30 yıldır yayınlanan bu raporların ana teması, yoksulluğun asgari düzeye indirilmesinin birçok açıdan ciddi önem arz etmesidir. Açlık ve yoksulluğun azaltılması küresel krizler karşısında kırılganlığı yüksek olan birey ve firmaların dayanıklılığını arttırır ve krizlerden olumsuz bir biçimde etkilenme olasılığını asgari düzeye indirir. Ayrıca açlık ve yoksulluğun azaltılması sosyal barışı sağlar, resosyalizasyonu güçlendirir ve iktisadi büyümeyi olumlu yönde etkileyerek toplumsal faydayı azamileştirir ve toplumsal refahı en üst düzeye yükseltir.

3. Yoksullar Lehine Politikalar

Yoksullar lehine uygulanan politikalar, ekonomiyi, bürokrasiyi, siyaseti, sivil toplum kuruluşlarını, Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşları da kapsamakta ve bir o kadar da karmaşık bir süreçte yürütülmektedir. Yoksullar lehine politikalar yoksulluğun çok boyutlu olma özelliğini dikkate alarak yoksulların sayısını ve yoksulluğun şiddetini azaltmayı amaçlayan veya yoksulların durumunu iyileştirmeyi hedefleyen politikalardır. Bu politikalar, maddi mahrumiyeti, fiziki zaafiyeti, psikolojik yetersizlikleri ve güçsüzlük ile katılımın yetersizliğini dikkate almalıdır (Misturelli & Heffernan, 2010: 38). Başka bir ifadeyle, yoksullar lehine politikalar (sosyal yardımlar, sosyal sigorta, sosyal hizmet, sosyal eşitliği sağlamayı amaçlayan hizmetler, insani gelişimi artıran yardımlar vb.) yoksulların varlıklarını ve imkânlarını artıran politikalardır (Curran&Renzio, 2006). Bu türden politikalar ya doğrudan doğruya yoksul kişileri hedef alır veya genel olarak yoksulluğun azaltılmasını amaçlar.

Doğrudan yoksulları hedef alan politikalar yoksulların imkânlarını geliştirerek veya varlıklarını artırarak yoksul kişilerin ihtiyaçlarını, tercihlerini ve olanaklarını geliştirmek üzere düzenlenebilirler. Başka bir deyişle, doğrudan yoksullar lehine politikalar ile sosyo-ekonomik, demografik veya coğrafik bir grup hedeflenebilir ya da sosyal hakları geliştirerek, ayrımcılığa karşı kampanyalar yürüterek veya haklarını koruyabilmeleri için bilgi ve yardım sağlayarak yoksul kişilerin toplumla, siyasi mekanizmalarla veya ekonomiyle olan ilişkilerinde koşullar elverişli bir hale getirilebilir. Doğrudan yoksulların hedeflendiği yoksullar lehine politikalar; sosyal güvenlik ağları, şartlı nakit destekleri, mikro-finansman ve mikro-sigorta uygulamaları, ayrımcılığın önlenmesini amaçlayan politikalar, sosyal yatırım fonları, ulaşım-iletişim-bilgi altyapısı ile ilgili muafiyetler, su, elektrik ve gıda sübvansiyonları gibi yoksulları hedefleyen sübvansiyonlar, kamu istihdam programları gibi ayni ya da nakdi programlar veya burslar olarak sıralanabilir (Bird & Busse, 2006:3).

Bu politikaların dışında kalan yoksullar lehine politikaların yoksulları doğrudan hedeflememesine rağmen yoksullar lehine sonuçlar üreteceği varsayılmaktadır. Bu politikaların yoksul kişilerin gelir, tüketim ve olanaklarının korunmasına ve artırılmasına, yoksulluktan kurtulmak için daha elverişli bir ortama ve olanaklara erişmesine ve gelecekte zenginleşmelerini sağlayacak yeni imkânlara kavuşmalarına yardımcı olabileceği genel olarak kabul görmektedir. Yoksulların durumunu iyileştireceği varsayılan genel politikalar ise enflasyonun kontrol altına alınması, yoksullar lehine maliye politikası, iş ve çalışma ortamının elverişli bir hale getirilmesi, temel sosyal hizmetlerin sağlanması, altyapı yatırımlarının geliştirilmesi, şeffaflık ve saydamlığı artırıcı kurumsal reformların yapılması ve herkese yönelik temel eğitim ve sağlık hizmetlerinin sunulması ana başlıkları altında toplanabilir (Bird & Busse, 2006:3-4).

4. Yoksullar Lehine Vergi Politikası

İşsizlik, yoksulluk, eşitsizlik, iktisadi kriz gibi küresel boyuta sahip bir dizi risk ve tehditlere karşı birey ve firmaları korumak modern devletlerin günümüzde üstlendikleri yeni görev alanını meydana getirmektedir. Günümüzde gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak tek başına yeterli değildir. Zira gelir ve servet dağılımında eskiye kıyasla daha adil bir düzeye erişilse bile açlık ve yoksullukla karşı karşıya kalan çok sayıda insan bulunmaktadır. Küreselleşme bu kesimin maruz kaldığı sorunları ve bu sorunların şiddetini geometrik olarak artırmaktadır. Bu sorun klasik politika ve uygulamalarla giderilebilecek bir konumda değildir ve bu nedenle yoksulların durumunu modern ve etkili yöntem ve politikalarla iyileştirmeyi hedeflemek gerekmektedir. Yoksullar lehine vergi politikası, açlık ve yoksulluk sorunsalını bu türden bir yöntemle çözüme kavuşturacak etkili bir politika aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yoksullar lehine vergi politikası vergilemenin mali ve mali olmayan amaçlarını yoksulların durumunu iyileştirecek şekilde gerçekleştirme potansiyeline sahip olan bir vergi politikasıdır. Vergilemenin ilk ve birincil amacı vatandaşların çeşitli ihtiyaçlarının devlet tarafından karşılanması için yapılan kamu harcamalarını finanse etmek için

gerekli gelirleri elde etmek demek olan mali (fiscal) amaçtır. Vergilemenin ikincil amacı ise mali olmayan (extra-fiscal) amaçtır ve mali amacı gerçekleştirirken yoksulluğun önlenmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, işsizliğin azaltılması, üretim ve yatırımların artırılması gibi bir dizi sosyal ve iktisadi amacın gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Yoksullar lehine bir vergi politikası, öncelikle, devlet tarafından üretilen ve yoksul kesimlerin en fazla yararlandığı mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan gelir ihtiyacını karşılamaya yetecek düzeyde vergi gelirinin elde edilebilmesine olanak tanımalıdır. Başka bir ifadeyle toplam kamu gelirleri içinde vergi gelirleri ne kadar yüksek düzeyde bir paya sahip olursa vergi politikası o ölçüde yoksullar lehine sonuçlar verir. Bütçe açıklarının ağırlıklı bir biçimde borçlanma ve para basarak finanse edildiği ve bu iki finansman aracının enflasyon (zengini daha zengin yoksulu daha yoksul kılar), milli paranın değerinin azalması (genellikle sabit gelirli olan yoksulları olumsuz yönde etkiler) ve iktisadi krizler (yoksulların karşı karşıya kaldığı riskleri ve kırılganlıklarını artırır) gibi yoksulları son derece olumsuz yönde etkileyen sonuçların ortaya çıkmasına neden olduğu düşünüldüğünde vergilerle finanse edilen bir denk bütçe yoksullar lehine olumlu sonuçlar doğurur. Üstelik vergi gelirlerinin yeterli düzeyde olması işsizliği azaltan ve istikrara yol açan hızlı, refahı ve insani gelişimi iyileştiren ve rekabet gücünü sağlamlaştıran bir kalkınma sürecini de sürdürülebilir bir biçimde finanse edebilir. İkinci olarak, yoksullar lehine bir vergi politikası mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan mali kaynağı sağlamalı ve bunu yaparken adil ve etkin olmalıdır.

Vergi sisteminin yoksullukla mücadelede için uygulanan programların finansmanının sağlanması için yeterli düzeyde kamu gelirinin elde edilmesine olanak sağlaması hayati bir öneme sahiptir. Seçilmiş bazı OECD ülkeleri dikkate alındığında, 1965 ila 2016 yılları arasında, GSYH'ye kıyasla daha düşük düzeyde vergi toplayan ülkelerin vergi gelirlerinde artış olurken daha yüksek düzeyde vergi geliri elde edenlerin vergi gelirlerinde ise belirgin bir gerilemenin olduğu görülmektedir (Bkz.Tablo 2).

Tablo 2. GSYH'nin Yüzdesi Olarak Toplam Vergi Gelirleri, (1965-2016)

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2016
AVUSTRALYA	20,6	21,1	25,4	26,2	27,8	28,1	28,2	30,4	29,9	25,6	28,5
KANADA	25,3	30,3	31,5	30,5	31,9	35,3	34,9	34,9	32,3	30,4	31,7
FİNLANDİYA	30,0	31,2	36,1	35,3	39,1	42,9	44,5	45,8	42,1	40,8	44,1
FRANSA	33,6	33,6	34,9	39,4	41,9	41,0	41,9	43,1	42,8	41,6	45,3
ALMANYA	31,6	31,5	34,3	36,4	36,1	34,8	36,2	36,2	33,9	35,0	37,6
İRLANDA	24,5	27,6	27,9	30,1	33,7	32,4	31,8	30,9	29,2	27,5	23,0
ITALYA	24,7	24,8	24,5	28,7	32,5	36,4	38,6	40,6	39,1	41,8	42.9
JAPONYA	17,8	19,2	20,4	24,8	26,7	28,5	26,4	26,6	27,3	27,6	30,8
KORE	-	-	14,9	16,9	15,8	18,8	19,1	21,5	22,5	23,4	26,3
MEKSİKA	-	-	-	14,5	15,2	12,4	11,4	13,1	12,1	13,4	17,2
HOLLANDA	30,9	33,4	38,2	40,3	39,8	40,2	38,9	36,8	36,1	36,2	38,8
NORVEÇ	29,4	34,3	38,8	41,9	41,9	40,2	40,0	41,9	42,6	41,9	38,0
İSPANYA	14,3	15,5	18,0	22,0	26,8	31,6	31,3	33,4	35,3	29,9	33,5
İSVEÇ	31,4	35,7	38,9	43,7	44,8	49,5	45,6	49,0	46,6	43,2	44,1
TÜRKİYE	**10,6**	**8,6**	**12,0**	**13,4**	**11,5**	**14,9**	**16,8**	**23,6**	**23,4**	**24,8**	**25,5**
İNGİLTERE	29,3	35,0	34,2	33,4	35,1	32,9	31,9	34,7	33,8	32,8	33,2
ABD	23,5	25,7	24,6	25,5	24,6	25,9	26,4	28,2	25,9	23,5	26,0
OECD	**24,8**	**26,7**	**28,6**	**30,1**	**31,5**	**32,1**	**33,6**	**34,2**	**33,5**	**32,5**	**34,3**

Kaynak:http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table-2-total-tax-revenue--gdp-1965-2015.htm, (10.02.2018)

1965-2013 arasında vergi gelirleri/GSYH oranında görülen hızlı artışın en önemli nedeni kalkınmanın ve sosyal koruma sisteminin finansmanıdır. Başka bir deyişle, günümüzde sanayileşmiş ve gelişmiş olarak nitelendirilen ve dolayısıyla daha yüksek bir refah (daha az sayıda yoksul) düzeyine sahip olan ülkelerin vergi sistemleri 1965 yılından beri yüksek bir vergi gelirleri/GSYH oranına sahipken görece daha az gelişmiş olan ve refah düzeyi düşük olan ancak son yıllarda kalkınma hızı artan ülkelerde başlangıçta düşük olan vergi gelirleri/GSYH oranının son yıllarda OECD ortalamasına yaklaştığı görülmektedir. Tablo 2'deki veriler yüksek düzeyde vergi geliri elde eden ve bunu on yıllar boyunca sürdürebilen ülkelerin diğerlerine kıyasla daha fazla yoksullar lehine bir vergi politikası uyguladıklarına karine teşkil etmektedir.

4.1. Artan Oranlı Gelir Vergisi

Gelişmekte olan ülkelerin karşı karşıya kaldığı bazı sınırlamalar ve engeller bu ülkelerin yoksullukla mücadele etmek için elzem olan vergi gelirlerini yeterli düzeyde toplama yeteneğini ortadan kaldırmaktadır (Itriago, 2011: 22). Küreselleşme sürecinin KDV'nin önemini artırması, tasarruf ve yatırımların teşviki için vergi sistemlerinin basitleştirilip sermaye gelirlerinin vergi yükünün azaltılmasına yönelik reformların yapılmak zorunda kalınması ve dış ticaret vergilerinin azaltılması bu kısıtların başında gelmektedir. Vergi teşviklerinin rasyonel olmaması, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, kurumsal kapasitedeki yetersizlikler ve vergi sistemi içerisindeki uyumsuzluk bu ülkelerin vergi toplama kapasitesini olumsuz yönde etkileyen diğer faktörlerdir.

Vergi sisteminin bileşimi ve vergi sistemini oluşturan farklı vergileri mükelleflerin ödeme koşulları yoksullar üzerinde ciddi etkilere sahiptir. Yoksullar lehine bir vergileme politikasının yoksulların durumunu önceki dönemlere kıyasla iyileştirme potansiyeline sahip olması ya da bunu gerçekleştiremiyorsa, en azından, daha da kötüleştirmemesi (*etkin*[ψ] *ve adil*[•] *olması*) gerekir. Bir vergi sistemi sermaye gelirleri yerine ücretleri vergilendirmeye dayanıyorsa bu vergi sistemi yoksulluk ve eşitsizlikle mücadeleye katkı sunmayan adaletsiz bir mali sistemdir (Itriago, 2011: 13). Benzer bir biçimde, vergi sonrası kârlılıklarının düşmesine yol açtığı için firmaların yatırım yapmamalarına ve dolayısıyla daha az üretim yapmalarına yol açacak biçimde kurum kârlarının vergilendirildiği bir vergi sistemi de etkin değildir.

Vergi politikası yoluyla yoksulluğun azaltılması için uygulanması önerilen ilk araç vergi sisteminin artan oranlı bir yapıya sahip olmasıdır. *Artan oranlılık* vergi yükümlülerinin geliri arttıkça vergi oranlarının da artması ve böylece geliri yüksek olanların yoksullara kıyasla oransal olarak daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaları

[ψ] Bir vergi sistemi birey ve firmaların tüketim, tasarruf ve yatırım gibi alanlardaki iktisadi kararlarına mümkün olduğunca az müdahalede bulunuyorsa o vergi sistemi etkindir.

[•] Vergi sisteminin adil olması ile kastedilen aynı durumda olanların aynı biçimde vergilendirilmesi (aynı düzeyde gelir elde edenlerin aynı vergi yüküne tabi olması-yatay adalet), farklı durumda olanların farklı biçimde vergilendirilmesi (dikey adalet), zenginlerden alınan daha fazla verginin dezavantajlı kesimlere aktarılması ve "ödeme gücü ilkesi" dikkate alınarak ikincil dağılımın gerçekleştirilmesidir.

olarak tanımlanabilir. Artan oranlılık, geniş anlamda tanımlandığında ise, belirli yükümlü gruplarını etkileyen vergi politikalarının bu grupların bazılarını zenginleştirirken geriye kalanını yoksullaştırmasıdır. Vergi sisteminin artan oranlılık düzeyi, yoksulları yoksulluk riskinden uzaklaştırmaya yetecek düzeyde kamu harcaması yapılmasına imkân sağlayacak kadar çok vergi geliri sağlayabiliyorsa yoksullukla mücadelede ideal artan oranlılık düzeyidir. Vergi sistemi herhangi bir ülkenin mali kapasitesini belirler. Halkın tümünden yeterli miktarda vergi toplayabilen ülkeler bir yandan artan oranlı vergilemeyle zenginden daha çok, fakirden daha az vergi alarak gelir dağılımını dengeleyebilirken öte yandan elde ettiği yüksek miktardaki gelirin büyük bir kısmını transfer harcamaları yoluyla yoksulluğu azaltmada kullanabilirler (Council of Europe, 2013:134–135). Bu nedenle vergilerin nasıl toplandığı gelir dağılımı ve yoksulluğun düzeyini etkileyen en önemli faktörlerden birini oluşturur.

Vergilerin artan oranlılığı ve yoksulluk üzerindeki etkileri türlerine göre farklılık gösterir. Gelir vergisi esnek ve artan oranlı yapısıyla ekonomik istikrarın sağlanmasına katkıda bulunan bir otomatik istikrar sağlayıcıdır. Gelir vergisinin *gelir esnekliği* bu verginin matrahının milli gelire bağlı olarak değişebilmesinden (milli gelir arttıkça artar, azalınca azalır) kaynaklanır. Artan oranlı bir tarifeye sahip olan bu vergide matrah arttıkça vergi gelirinin geometrik olarak artması nedeniyle iktisadî genişleme dönemlerinde matrahtaki genişlemeye paralel bir biçimde vergi gelirlerinde de ciddi artışların ortaya çıktığı bir vergidir (Eker vd., 1997: 155). Gelir vergisi, sahip olduğu bu iki özelliği nedeniyle, ekonomik istikrarı sağlayarak yoksulları enflasyon ve diğer iktisadi dalgalanmalara karşı korur, iktisadi büyüme için gerekli finansmanı temin ederek yoksullara iş sağlar ve artan oranlılık dolayısıyla yoksulları görece daha az vergi yüküne maruz bırakır.

OECD ülkelerine ait son elli yıldaki veriler incelendiğinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında yaklaşık % 1'lik bir gerileme gözlenmektedir (Bkz.Tablo 3). Bunun nedeni daha önce gelir vergisi tecrübesi olmayan eski Doğu Bloku ülkelerinin gelir vergisi yükünün düşük olması, küreselleşme sonucu ortaya çıkan vergi rekabeti nedeniyle düz ve ikili gelir vergisi uygulamalarının yaygınlaşması ve gelir vergisinin düz ve tek oranlı bir yapıya doğru evrilmesidir.

Tablo 3. OECD Ülkelerinde Vergilerin Yapısı (Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak)

Vergi Türleri	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2015
Kişisel Gelir Vergisi	26,2	29,8	29,8	26,0	24,1	24,0	24,0
Kurumlar Vergisi	8,8	7,6	8,0	7,9	10,0	8,5	9,0
Sosyal Güvenlik Vergisi (İşçi)	5,7	6,9	7,4	8,6	8,7	9,4	10,0
Sosyal Güvenlik Vergisi (İşveren)	9,8	13,8	13,3	14,4	14,4	15,0	15,0
Ücretlerden Alınan Vergiler	1,0	1,3	1,1	0,9	1,0	1,0	1,1
Emlak Vergileri	7,9	6,4	5,4	5,3	5,6	5,5	6,0
Genel Tüketim Vergileri	11,9	13,4	15,8	19,4	20,2	20,3	21,0
Özel Tüketim Vergileri	24,3	17,7	16,2	12,7	11,1	10,9	10,0
Diğer Vergiler	2,3	2,0	1,7	2,9	3,1	3,4	4,0

Kaynak: OECD, 2016a: 47.

Gelir vergisi ile kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında görülen kısmi gerileme, gelirlerinin büyük bir kısmını yoksulluk riski ile karşı karşıya kalan kişilerin ödediği sosyal güvenlik vergilerinde tersine artan oranlılığın artması ile telafi edilmektedir (Bkz. Tablo 3). Sosyal güvenlik vergilerinin ücretlerin belirli bir yüzdesi olarak alınması bu vergilerin yeniden dağıtıcı rolünü sınırlamaktadır. Avrupa ülkelerinin birçoğunda bu vergilerin vergi öncesi ve sonrasında gelir dağılımı üzerindeki etkileri negatiftir. Başka bir ifadeyle, bu ülkelerde sosyal güvenlik vergileri vergi yükü daha az gelir elde eden çalışanların üzerinde ağırlıklı olarak kaldığı tersine artan oranlı bir yapı arz etmektedir (Council of Europe, 2013:137). Tablo 3'de de görüleceği üzere tüketim üzerinden alınan vergiler (katma değer vergisi, satış vergileri ve özel tüketim vergileri) 2015 yılı itibarıyla, OECD ülkelerinde, toplam vergi gelirlerinin %30'unu oluşturmaktadır.

4.2. Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi

İlk kez 1954'te Fransa'da yürürlüğe konan ve Avrupa ülkelerine yayılan KDV tipik bir düz oranlı vergi olduğundan tersine artan oranlı bir etkiye sahiptir. Başka bir ifadeyle, vergi yükü, büyük ölçüde, mal ve hizmet tüketmek için gelirine kıyasla bütçesinin daha büyük bir kısmını tüketime harcayıp KDV ödeyen düşük gelirli kesimler üzerinde kalır. Bu nedenle, yoksulluk içinde yaşayan kesimler, gelirinin yüzdesi olarak yüksek gelirli kesimlere kıyasla daha fazla KDV (dolaylı vergi) öderler. Öte yandan, dolaysız vergilere (gelir, kurumlar) göre iktisadi kararları saptırıcı veya mükelleflerin çalışma şevklerini azaltıcı etkisi daha az olan dolaylı vergiler (KDV, ÖTV) iktisadi krizlerle mücadelede daha gözde bir kamu finansman kaynağıdır. Dolaylı vergilerin artırılması bir yandan yoksulların bütçelerinden daha fazla kaynağı vergi olarak devlete aktarmalarına öte yandan ise mal ve hizmetlerin fiyatını artırması nedeniyle daha az tüketmelerine yol açtığından yoksullar aleyhine bir etkinin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle yoksullar lehine olumlu bir sonuç elde etmek isteyen bir vergi politikası temel mal ve hizmetler başta gelmek üzere emek yoğun sektörlerde üretilen mal ve hizmetlerden alınan KDV ve ÖTV'nin azaltılmasını sağlamayı hedeflemelidirler (Council of Europe, 2013:137–138). Aşağıdaki Tablo 4'de seçilmiş OECD ülkelerindeki KDV oranları gösterilmiştir. 2016 yılı itibariyle en yüksek KDV oranına %25 ile Norveç ve İsveç sahipken en düşük KDV oranına %5 ile Kanada sahiptir.

Tablo 4. Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde KDV Oranları (%)

Ülkeler	1980	1990	2000	2010	2016	İndirimli Oranlar
AVUSTRALYA	-	-	-	10,0	10,0	0,0
KANADA	-	-	7,0	5,0	5,0	0,0
FİNLANDİYA	-	-	22,0	22,0	24,0	0.0/10.0/14.0
FRANSA	17,6	18,6	20,6	19,6	20,0	2.1/5.5/10.0
ALMANYA	13,0	14,0	16,0	19,0	19,0	7,0
İRLANDA	20,0	23,0	21,0	21,0	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5
İTALYA	14,0	19,0	20,0	20,0	22,0	4.0/5.0/10.0
JAPONYA	-	3,0	5,0	5,0	8,0	-
KORE	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
MEKSİKA	10,0	15,0	15,0	16,0	16,0	0,0
HOLLANDA	18,0	18,5	17,5	19,0	21,0	6

NORVEÇ	20,0	20,0	23,0	25,0	25,0	0.0/10.0/15.0
ISPANYA	-	12,0	16,0	16,0	21,0	4.0/10.0
İSVEÇ	23,5	23,5	25,0	25,0	25,0	0.0/6.0/12.0
TÜRKİYE	**-**	**10,0**	**17,0**	**18,0**	**18,0**	**1.0/8.0**
İNGİLTERE	15	15	17,5	17,5	20,0	0.0/5.0
OECD	**16,1**	**15,5**	**16,8**	**16,8**	**17,9**	

Kaynak: http://www.oecd.org/ctp/consumption/Table-2.A2.1-VAT-GST-Rates-2016.xlsx, (02.03.2018)

4.3. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi ile birlikte, iktisadi büyümenin ve dolayısıyla işsizlik ile yoksulluğun azaltılmasının en önemli finansman araçlarından biridir. Bu vergi, konjonktürel açıdan esnek ve dolaysız bir vergi olmasına rağmen düz ve genellikle tek oranlı olması itibarıyla artan oranlı bir yapıda değildir. Kurumlar vergisi oranları, son yıllarda, küreselleşme süreci sonucu oluşan vergi rekabeti, ekonomik kriz vb. nedeniyle hızla gerilemektedir. Bu durum ülkelerin mali sistemleri içerisinde yoksullar lehine vergilemenin giderek zayıflamasına neden olmaktadır. Oysa yoksullar lehine bir vergi politikası uygulamasından beklenen yüksek gelir guruplarının daha çok düşük gelir guruplarının daha az vergilendirilerek dezavantajlı durumda olanlara yönelik yapılan sosyal transferlerin miktar ve bileşimin arttırılmasını sağlamasıdır.

Günümüzde AB ülkeleri kurum kazançları üzerinden ortalama olarak % 22,8 vergi almaktadır (Bkz.Tablo 5). 1996 yılında AB'nde kurumlar vergisi oranları ortalama % 35 iken 2015 itibarıyla bu oranlarda görülen 12,2 baz puanlık gerilemenin temel nedeni sermayenin hareketliliğinin artması nedeniyle meydana gelen vergi tabanındaki kaymaya karşı ülkelerin aldıkları bir tedbir ve politika değişikliğidir. Kurumlar vergisi oranlarındaki gerilemeyi içeren bu politikada 2008 krizi sonrasında bile herhangi bir değişiklik emaresi görülmemektedir. Türkiye de aynı dönem içerisinde kurumlar vergisi oranlarını % 46'lardan % 20 düzeyine indirerek benzer bir politikayı uygulamaya devam etmektedir.

Tablo 5. Seçilmiş Bazı Avrupa Ülkelerinde KV Oranları (%), (Ek Vergiler Dâhil)

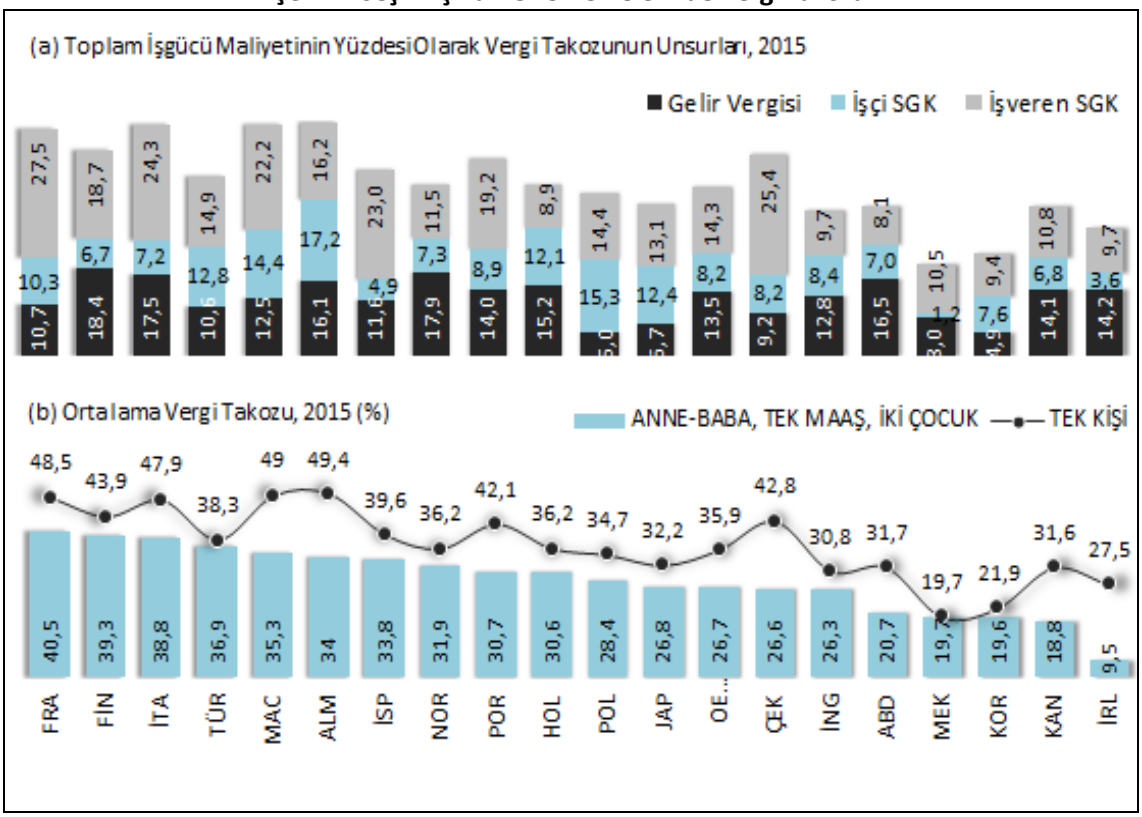
Ülkeler	1996	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ÇEKYA	39,0	31,0	26,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
DANİMARKA	34,0	32,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5
FİNLANDİYA	28,0	29,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5	20,0	20,0
FRANSA	36,7	37,8	35,0	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0
ALMANYA	56,7	51,6	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2
IRLANDA	38,0	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İTALYA	53,2	41,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
MACARİSTAN	19,6	19,6	17,5	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6
POLONYA	40,0	30,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
PORTEKİZ	39,6	35,2	27,5	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5
HOLLANDA	35,0	35,0	31,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
NORVEÇ	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	27,0	27,0
İSPANYA	35,0	35,0	35,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0
İSVEÇ	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0
TÜRKİYE	**46,0**	**33,0**	**20,0**	**20,0**	**20,0**	**20,0**	**20,0**	**20,0**	**20,0**
İNGİLTERE	33,0	30,0	30,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0
AB-28	**35,0**	**32,0**	**25,3**	**23,2**	**23,0**	**22,9**	**23,2**	**22,9**	**22,8**

Kaynak: Eurostat, 2015: 144–145.

4.4. Vergi Takozu

Yoksulluğu önlemek açısından vergilemenin temel amacı, ulusal ekonomiye en az zararı vererek ve en az sapmaya yol açarak, yoksulların durumunu iyileştirecek kamu harcamaları ile iktisadi büyümeyi finanse etmek ve ulusal rekabet gücünü artıracak elverişli bir ortamı meydana getirmektir. Vergi gelirleri kamusal nitelikli mal ve hizmetlerin kamu kesimince üretilmesi için gereklidir ancak vergiler nimet (ücret, gelir) ile külfet (çalışma) arasında bir engel ya da takoz olarak da işlev görür. Herhangi bir çalışanın vergi öncesi geliri (brüt gelir) ile vergi sonrası geliri (net gelir) arasındaki farka *vergi takozu* denir (Mankiw, 2008: 128). Vergi takozu ne kadar büyük olursa kişilerin üretken faaliyetlerde bulunma isteği o ölçüde azalırken boşta kalma isteği ise o ölçüde artar. Vergi kısıtlaması olmaksızın iktisadi karar alma birimleri üretim, tüketim, yatırım ve tasarruf konularında serbestçe karar verdiklerinde iktisadi büyümede olumlu yönde etkilenir. Dolayısıyla vergi takozu iktisadi büyümeyi olumsuz yönde etkiler. Öte yandan vergileme ile iktisadi büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların büyük bir kısmı vergilerin iktisadi büyüme üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir (McBride, 2014).

Şekil 1. Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Takozu



Kaynak: OECD, 2016b: 19.

İşverenlerin üstlendiği toplam işgücü maliyeti ile işçilerin eline geçen net ücret arasındaki vergi takozu 2015 yılında en düşüğü Meksika (% 19,7), en yükseği Almanya (% 49,4) ve OECD ortalaması (% 35,9) olmak üzere farklılık göstermektedir (Bkz. Şekil 1). Benzer bir biçimde işgücü maliyeti içinde gelir vergisinin payı en düşüğü Kore (%

4,9), en yükseği Finlandiya (% 18,4) ve OECD ortalaması (% 13,5) olacak şekilde bir dağılım gösterirken işçilerin sosyal güvenlik katkıları (SGK) en düşüğü % 1,2 (Meksika) ve en yükseği % 17,2 (Almanya) ve OECD ortalaması % 8,2 düzeyinde gerçekleşmektedir. İşverenlerin sosyal güvenlik katkıları (SGK)'nda da benzer bir eğilim bulunmaktadır. Bu alanda ABD % 8,1 ile en düşük, Fransa % 27,5 ile en yüksek işveren sosyal güvenlik katkısına sahipken OECD ortalaması % 14,3 civarındadır. 2007-2010 arasında gelir vergisi oranlarındaki gerileme nedeniyle toplam işgücü maliyetinin yüzdesi olarak vergi takozunda bir miktar gerileme olsa da 2010-2015 arasında % 0,9 civarında bir yükselme meydana gelmiştir.

4.5. Negatif Gelir Vergisi

Yoksulluğu önlemeyi amaçlayan mevcut sosyal politika ve uygulamalar yüksek bir maliyete sahiptirler, piyasa mekanizmasının işleyişini bozarlar, enflasyonist etkileri yüksektir ve kişilere tanınan avantajlar mevcut durumu dikkate aldığından yoksulları kayırıcı nitelikleri zayıftır (Öncel, 1982: 4). Öte yandan, muhtaç durumdaki kişiler haklı bir gerekçeye (hastalık, yaşlılık, sakatlık vb.) sahip değillerse bu programlardan yararlanamadıkları için kapsayıcı olmayan mevcut sosyal politika ve uygulamalar kimlerin kamu yardımına ihtiyaç duyduğunu objektif bir biçimde belirlemekten de uzaktır ve genellikle nakdi nitelikte olmadıklarından subjektif yoksulluğu azaltmada başarısızdırlar. Bu nedenle mevcut refah programlarının bir kısmını, sosyal transferleri ve yardımları kaldırıp bu uygulamaların yerine daha sade ve daha iyi şahsileştiği için yoksulluğu önlemede daha başarılı olacağı varsayılan *negatif gelir vergisi*[*] yoksullar lehine vergi politikasının etkin bir aracı olarak uygulanabilir (Aktan & Vural, 2006: 115). Negatif gelir vergisi açlık veya yoksulluk sınırı gibi belirli bir gelir düzeyinin üzerindeki gelirleri artan oranlı vergiye tabi tutarken (pozitif vergileme) bu düzeyin altında gelir elde eden kişi ya da hanehalkına açlık veya yoksulluk sınırını oluşturan gelir düzeyini garanti edecek biçimde nakdi yardım yapmayı (negatif vergileme) amaçlayan bir uygulamadır.

Negatif gelir vergisinin en büyük avantajı çalışan yoksullara asgari düzeyde de olsa karşılıksız bir gelir transferinde bulunulmasıyla hem çalışan hem de çalışanın işini kaybetmesi durumunda işsizlik sigortası gibi işlev görmesiyle çalışmayan yoksul bireyleri koruma altına almasıdır. Ayrıca diğer yardım programlarından farklı olarak negatif gelir vergisi uygulamasının yoksulluğu yoksulların onurunu incitmeden, çok daha az bir maliyetle ve birçok sosyal koruma programında olan sayısız istisna ve bürokratik işlemler olmaksızın önleyeceği iddia edilmektedir (Aktan & Vural, 2002: 626).

5. Türkiye'de Yoksullar Lehine Vergi Politikası Uygulamaları

Genelde maliye politikasının özelde ise vergi politikasının temel amaçları olan ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, kaynak dağılımında etkinlik ve adil bir gelir dağılımı aynı zamanda Dünya Bankası'nın birçok raporunda da yoksullukla mücadele

[*] Milton Friedman, Robert Lampman, Robert Theobald ve James Tobin'in de aralarında yer aldığı bir grup iktisatçı tarafından önerilen bu verginin ilk örneğini zekât vergisi oluşturur.

konusunda üzerinde durduğu konulardır (Aydın & Türgay, 2011: 254). Bu nedenle yoksullukla mücadelede yoksullar lehine bir vergi politikası son derece etkili ve belirleyici role sahiptir.

Yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek bazı uygulamalara değinmeden önce vergi gelirleriyle ilgili temel göstergelerin incelenmesi, vergi sisteminin ne kadar yoksullar lehine bir profil sergile(me)diğinin ortaya konulması açısından önemlidir. 2000–2016 yılları arasında toplam kamu gelirlerinin GSYH'ye, bütçe gelirlerine, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH'ye, bütçe gelirlerine, toplam vergi gelirlerine oranı ve ortalama vergi takozu aşağıdaki Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Vergi Gelirleri ile İlgili Temel Göstergeler ve Ortalama Vergi Takozu, (2000–2016)

Yıllar	VG/ GSYH (%)	VG/ BG (%)	Dolaysız Vergiler			Dolaylı Vergiler			Ortalama Vergi Takozu (%) ψ			
			GSYH (%)	BG (%)	VG (%)	GSYH (%)	BG (%)	VG (%)	Türkiye		OECD	
									Bekâr	Evli+2	Bekâr	Evli+2
2000	17,7	77,4	6,0	26,0	33,6	10,5	45,6	59,0	40,4	40,4	37,0	27,9
2003	18,1	82,1	6,2	27,8	33,0	11,7	56,3	67,0	42,2	42,2	36,4	27,5
2005	18,4	78,3	6,0	25,6	32,7	12,4	52,6	67,2	42,8	42,8	36,2	27,0
2007	18,1	80,3	6,1	27,2	33,9	12,0	53,0	66,0	42,2	42,2	36,2	26,5
2009	18,1	80,0	6,4	28,4	35,5	11,6	51,4	64,2	36,7	35,2	35,2	25,1
2011	19,6	85,5	6,3	27,6	32,3	13,4	57,8	67,6	37,0	35,5	35,8	26,1
2013	20,8	83,7	6,4	25,8	30,8	14,4	57,8	69,2	37,4	35,8	36,2	26,8
2015	20,9	84,3	6,6	26,5	31,5	14,3	57,7	68,5	38,2	36,7	36,0	26,6
2016	20,8	82,7	6,8	27,0	32,8	14,0	55,6	67,3	38,1	36,4	36,0	26,6

Simgeler: **VG:** Toplam Vergi Gelirleri, **BG:** Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Notlar: (*) Toplam vergi gelirleri, merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisindeki genel bütçe vergi gelirlerini ifade etmektedir. (**) Türk vergi sistemi içerisinde dolaysız vergiler; gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ile mülkiyet üzerinden alınan vergilerken dolaylı vergiler ise; dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlardır. (ψ) Ortalama vergi takozunda bekâr sütünü; çocuksuz tek kişiyi, Evli+2 sütünü ise anne-baba, tek maaş ve iki çocuğu ifade etmektedir.(μ) 2016 yılı değerleri yazar tarafından hesaplanmıştır.

Kaynak: http://stats.oecd.org/; www.muhasebat.gov.tr; www.bumko.gov.tr (05.03.2018) ve T.C. Kalkınma Bakanlığı, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, 2015

İlgili dönemde vergi gelirlerinin hem GSYH'ye hem de bütçe gelirlerine oranında istikrarlı bir artış gözlemlenmektedir. Vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı ortalama %19 civarında iken merkezi yönetim bütçe gelirlerine oranı % 81,5 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin hem GSYH'ye hem de bütçe gelirlerine oranlarındaki bu artışta 2000'li yılların ilk çeyreğinde uygulanan istikrar tedbirlerinin mali disipline yansımalarının etkisi büyüktür. Ayrıca bu istikrarlı artışta şüphesiz dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının da etkisi vardır*. Son 17 yıllık süreçte vergi gelirlerinin bütçe gelirlerine oranındaki %5,3'lük artış kamu harcamalarının özelliklede devlet tarafından sunulan ve yoksul kesimin yararlandığı mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan gelirin extra finansman araçlarına (borçlanma, emisyon vs.) gerek

* Toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranına literatürde vergi yükü de denilmektedir. OECD ülkelerinde ortalama vergi yükü %35 iken Türkiye de %25 civarındadır. Türkiye'nin vergi yükü OECD ortalamasına göre her ne kadar düşük olarak gözüksede toplam vergi gelirlerindeki dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında OECD üyesi birçok ülkede dolaysız vergilerin toplam vergilere oranı %30 ile %40 bandında iken Türkiye'de %23 civarındadır.

duyulmadan karşılanması açısından yoksullar lehine bir vergi politikası olarak değerlendirilebilir. Ancak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının yıllar itibariyle artmış olması (%59'dan %67,3'e) her ne kadar vergilemenin mali amacına yönelik etkili bir yol olsa da özellikle talebin fiyat esnekliğinin düşük olduğu temel mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler (ekmek, süt, vb.) , marjinal tüketim eğilimi yüksek, tasarruf eğilimi düşük olan yoksullar aleyhinde sonuçlar doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle yoksullar lehine yapılan kamu harcamalarının finansmanı yine yoksul kesime daha çok etki eden dolaylı vergilerle yapılmaktadır. TÜİK'in 2002–2015 dönemi gelire göre sıralı %20'lik gruplarda tüketim harcamalarının türlerine göre dağılımına baktığımızda en düşük %20'lik gelir grubunun (yoksulların) gıda ve alkolsüz içeceklere ortalama %23,1, en zengin %20'lik grubun ise ortalama % 17,1 oranında harcama yapması bu düşüncemizi kanıtlar niteliktedir.

Kamu harcamalarının finansmanı açısından vergiler hayati bir öneme sahip olmakla birlikte özellikle düşük gelir gruplarının ücret geliri elde ettikleri ve ücret geliri üzerinden sağlanan vergi gelirinin toplam vergilere oranı düşünüldüğünde vergi takozu yoksullar lehine vergi politikası kapsamında dikkate alınması gereken bir göstergedir. Türkiye'de 2000 yılında bekâr bir çalışanın ortalama vergi takozu %40,4 iken OECD ülkelerinde ortalama vergi takozu %37'dir. Bu oranlar Türkiye'de yıllar itibariyle düşerken (2016 yılında %38,1'e) OECD ülkelerinde %36 civarında sabit kalmıştır. Evli ve iki çocuklu bir ücret geliri elde eden açısından baktığımızda ise Türkiye'de 2008 yılına kadar bekâr çalışanla aynı oranda bir ortalama vergi takozu (%42 seviyelerinde) söz konusu iken 2009 yılından itibaren %1,5 oranında evli ve çocuklu çalışan lehine bir ortalama vergi takozu (%35,5 düzeyinde) söz konusudur. Bu durumun nedeni ise 2008 yılında ücret geliri elde edenler için mükellefin aile durumuna göre değişik miktarlarda yararlandığı asgari geçim indiriminin yürürlüğe girmesidir. OECD ülkelerinde evli ve iki çocuklu bir çalışanın ilgili dönemde ortalama vergi takozu % 27 (Türkiye'den %9 daha azdır) civarındadır (Bkz. Tablo 6). Ayrıca 2015 yılı itibariyle OECD ülkelerinde işçi ve işveren sosyal güvenlik kesintilerinin payı vergi takozunun %63'ünü oluştururken Türkiye'de söz konusu bu oran %73 seviyelerindedir (Bkz. Tablo 5). OECD ülkeleri ve Türkiye arasında ortalama vergi takozu açısından dikkat çekici bir diğer önemli unsur ise Türkiye'de bekâr bir çalışanın ortalama vergi takozu OECD ülkelerine kıyasla % 1,9 puan fazla iken evli ve 2 çocuklu bir çalışanın ortalama vergi takozu OECD ülkelerine kıyasla %10 puan daha fazladır. Bu durumun nedeni toplam işgücü maliyetlerinin yüzdesi olarak vergi takozunun ana unsurunu oluşturan işçi ve işveren sosyal güvenlik paylarının Türkiye'de yüksekliğinden* kaynaklanmakla birlikte ücretlerin vergilendirilmesinde OECD ülkeleri arasında Türkiye'nin aile durumunu en az dikkate alan ülke konumunda olmasıdır.

5.1. Artan Oranlı Gelir Vergisi Uygulaması

Türk vergi sistemi içerisinde yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek fazla bir düzenleme olmamakla birlikte (çalışan düşük gelir gruplu

* 2017 yılı için asgari ücret geliri elde edenlerin SGK işveren payı %15,5 (indirimsiz hali %20,5), işçi payı ise %14'dür.

yoksullar veya asgari ücretliler için) en önemli uygulama gelir vergisi tarifesinin artan oranlı yapısıdır. Artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi özünde az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınmasına imkân sağladığı için genel olarak çalışan yoksullar lehine bir vergisel düzenleme olarak değerlendirilmektedir. 1960 yılından beri yürürlükte olan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında uygulanan gelir vergisi tarifesi, son 57 yıldır ülkenin içinde bulunduğu şartlara göre Bakanlar Kurulu Kararlarıyla tarife dilim sayısında ve dilime karşılık gelen en düşük ve en yüksek oranlarda bazı değişikliklere uğramıştır. 1999 ve 2005 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifesi, ücret dışındaki gelirlere ve ücret gelirlerine uygulanacak tarife olarak iki farklı şekilde uygulanmaktaydı**. Vergilemede adalet açısından ayırma kuramı (emek geliri elde edenlerin korunması) gereği ücret geliri elde edenler için uygulanan tarifede her bir dilim için 5 puanlık bir avantaj söz konusu olmaktaydı. Ancak 2006 yılında yapılan bir düzenlemeyle ücretliler lehine farklılaştırılmış tarife düzenlemesinden vazgeçilerek tüm gelir unsurları için tek bir tarife uygulamasına geçilmiş ve ücret geliri elde edenler üçüncü dilimden itibaren ayırma kuramı gereği vergisel kolaylıktan yararlanır hale gelmiştir. Oysaki çoğu asgari ücretli olan ve emek geliri elde eden ücretliler için 2006 yılından önceki dönemlerde olduğu gibi ilk basamaktan itibaren sağlanması gereken vergisel kolaylık bu yeni uygulamayla ortadan kaldırılmış ve düşük gelirli çalışan yoksulların daha az vergisel avantajdan yararlanması sonucunu doğurmuştur.

Mevcut yürürlükteki artan oranlı gelir vergisi tarifesinin* yoksullar lehine vergi politikası kapsamında daha etkili bir şekilde kullanılmasını sınırlandıran bazı vergisel düzenlemelerin varlığından da bahsetmekte yarar vardır. İlk olarak, yüksek gelir grupları kanunların kendilerine tanıdığı çeşitli imkânlarla (muafiyet, istisna, matrahtan indirilebilecek gider vb.) vergiden kısmen kaçınabildikleri için düşük gelirli kesim, yüksek gelirli kesime göre daha ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalabilmektedir. İkincisi, mevcut artan oranlı gelir vergisi tarifesi belirli bir noktadan sonra artan oranlılık özelliğini kaybederek (70.000 TL veya ücret gelirlileri için 110.000 TL) düz oranlı bir tarifeye dönüşmekte ve bu noktadan sonra bireylerin elde ettiği gelir ne olursa olsun tek bir vergi oranı (%35) uygulanmaktadır. Bu durum ise vergide adalet ilkesiyle bağdaşmamaktadır (Öz & Rakıcı, 2004: 28). Üçüncüsü, 2000'li yılların başında özellikle küreselleşmenin de etkisiyle emek ve sermayenin artan mobilitesi ülkeleri vergi rekabetine zorlamış, birçok AB ve OECD ülkeleri gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirime gitmiştir. Türkiye'de 1999 yılından itibaren vergi oranlarında çeşitli indirimler

** 1999–2005 yılları arasında yürürlükte olan gelir vergisi tarifesi 6 dilimden oluşmakla birlikte (2005 yılı 5 dilimden oluşmaktaydı) ücret geliri elde edenler için uygulanan tarifenin ilk dilimi %15'den başlarken son dilimine karşılık gelen oran %40'dı (2005 yılında %35'di). Ücret dışında gelir elde edenlere (ticari, serbest meslek kazancı vb.) için ise uygulanan tarifenin ilk dilimi %20'den başlarken son dilimine karşılık gelen oran %45'di (2015 yılında %40'dı).

* 2017 yılı itibariyle gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife 4 dilimden ve her dilime karşılık gelen %15 ile %35 arasındaki oranlardan oluşmaktadır. 2017 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak olan tarife; 13.000 TL'ye kadar %15, 30. 000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası %20, 70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası %27, 70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası %35 olarak vergilendirilmektedir.

yapılmış ancak bu indirimler vergi tarifesindeki basamak sayısının azalmasıyla ve bir üst basamağa geçerken oran artışlarının daha da büyümesiyle sonuçlanmıştır**. Bu durum ise mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun alt vergi dilimlerinde yoğunlaşmasına ve vergi kayıp ve kaçağının artmasına yol açarak kamu harcamalarının ana finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (TÜSİAD, 2012: 77–78).

5.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer uygulama asgari geçim indirimidir. Asgari geçim indirimi, genel olarak bireylerin en az düzeyde geçimini sağlayacak gelirin vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi teorisi açısından Türkiye'de uygulanan asgari geçim indirimi sadece ücretlileri kapsamakta ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla düşük vergilendirilmesi olan ayırma kuramını ifade etmektedir (Kaplan, 2012: 381). Asgari geçim indirimi, GVK'nın yürürlüğe girdiği 1960 yılından beri değişik dönemlerde, çeşitli isim (genel indirim, özel indirim, ücretlerde vergi indirimi) ve uygulama yöntemleriyle (matrahtan veya vergiden indirim-dekot yöntemi) uygulanma imkânı bulmuş ve 2008 yılında yapılan bir düzenlemeyle vergiden indirim tekniği benimsenerek son halini almıştır. Gerçek usulde vergilendirilen ücretliler için geçerli olan asgari geçim indirimi uygulamasında indirim miktarı, ücretlinin medeni haline ve çocuk sayısına göre belirlenmektedir*. Asgari geçim indirimi uygulamasının ücretli çalışanlar açısından anlamı, ücret geliri elde eden bireyin eline geçecek olan net ücretini arttırıcı bir etki yapmasıdır. Uygulamayla, bireylerin asgari geçimini sağlayacak olan gelirin vergi kapsamı dışında tutulması sağlanarak ödeme gücü yaklaşımıyla vergilemede adalet amaçlanmaktadır. 2017 yılı için eşi çalışmayan ve üç çocuklu bir asgari ücretli aylık 226,63 TL asgari geçim indirimi tutarından yararlanarak ilk 9 ay hiç gelir vergisi ödememektedir. Aynı durum bekâr bir asgari ücretli çalışan açısından değerlendirildiğinde aylık 133,31 TL asgari geçim indiriminden yararlanarak ilk 9 ay sadece 93,32 TL (asgari geçim indiriminin olmaması halinde ise 226,63 TL) gelir vergisi ödemektedir.

Asgari geçim indiriminden yararlanılabilmesi için ücret gelirinin belirli bir miktarı aşmaması gibi bir şart söz konusu olmamakta ve dolayısıyla gerçek usulde verilendirilen ücretlinin gelir düzeyi ne olursa olsun tümü bu uyulamadan yararlanmaktadır. Bu durum asgari geçim indiriminin tüm ücret geliri elde edenlere aynı oranda uygulanmasıyla düşük ücret geliri elde eden grupların yüksek ücret geliri

** 2006 yılından itibaren her yıl vergi dilimleri güncellenerek uygulanan gelir vergisi tarifesinde birinci basamaktan ikincinci basamağa geçerken oran artışı %5, ikinci basamaktan üçüncü basamağa geçerken %7, üçüncü basamaktan son basamak olan dördüncü basamağa geçerken %8'dir.

* Asgari geçim indiriminin hesaplanmasında öncelikle çalışanın kendisi, çalışmayan, herhangi bir geliri olmayan eşi ve beş çocuğa kadar her bir çocuk için brüt ücretin yıllık tutarına; mükellefin kendisi için %50, çalışmayan eşi için %10, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, dördüncü ve beşinci çocukların her biri için yine ayrı ayrı olmak üzere %5 oranının uygulanmasıyla bulunacak asgari geçim indirimine esas olan yıllık tutara, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi olan %15'lik oranının çarpılması söz konusudur. Bulunan asgari geçim indiriminin yıllık tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden düşülmesiyle asgari geçim indirimi tutarı hesaplanmaktadır. 2017 yılı aylık asgari geçim indirimi tutarı bekâr ve çocuksuz bir çalışan için 133,31 TL iken evli ve eşi çalışmayan 3 ve daha fazla çocuklu bir çalışan için ise 226,63 TL'dir.

elde eden gruplara kıyasla vergisel avantajdan daha az yararlanması sonucunu doğurarak yoksullar lehine vergi politikasının etkisini kısmen de olsa zayıflatıcı bir vergisel düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca asgari geçim indiriminin gelirin yedi unsurundan sadece ücret geliri elde edenleri kapsaması da uygulamanın bir diğer eksik yönünü oluşturmaktadır.

5.3. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Düşük Gelir Gruplarını Hedef Alan Vergisel Düzenlemeler

Doğrudan yoksulları hedef almamakla birlikte özellikle düşük gelir gruplarını hedef alan bazı indirim, muafiyet ve istisna uygulamaları ile Türk Vergi Sistemi içerisinde önemli bir yer tutan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek bir takım vergisel kolaylıkları içermektedir. Bu vergisel düzenlemelerden bazıları aşağıdaki Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Yoksullar Lehine Vergi Politikası Kapsamında Değerlendirilebilecek Vergisel Düzenlemeler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	
İndirimler	GVK'nın 40. maddesinin 10. bendindeki *gıda ve yardım bankalarına* yapılan bağış ve yardımlar ile 89. maddenin 15. bendindeki *basit usule tabi olanlara* yönelik indirimler kapsamında; ➢ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak** maddelerinin maliyet bedelinin tamamı; ➢ Ticari kazancı **basit usulde** tespit edilen mükelleflerin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlarının 2017 yılı için **8.000 TL**'si gelirden indirilecektir.
Muaflıklar	GVK'nın 9. maddesi kapsamında uygulanan esnaf muaflığı, genel olarak *parekende satış yapan düşük gelirli gezici esnaf* için uygulanan bir muaflık olmakla beraber, sabit iş yerlerinde *küçük ölçekli iş yapan* bazı gerçek kişilerde bu muaflıktan yararlanabilmektedir. Ancak ticari, zirai ve mesleki kazancı dolaysıyla gelir vergisine tabi olanlar ve GVK'nın 9. maddesinde belirtilen işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından yararlanamaz (milli piyango bileti satanlar vb. hariç). Bu kapsamda uygulanan muaflıklar; ➢ **Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak** şartı ile **gezici** olarak veya **bir işyeri açmaksızın** perakende ticaret yapanlar; ➢ Bir işyeri açmaksızın **gezici olarak** ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, çilingir, ayakkabı tamircisi ve boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi **küçük sanat erbabı**; ➢ **Hayvanla** veya **bir adet hayvan arabası** ile **nakliyecilik** yapanlar; ➢ Dışardan **işçi almamak** ve **makine gücü kullanmamak** şartıyla **oturdukları evlerde** imal ettikleri tarhana, erişte, mantı, havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, örgü dantel vb. işleri **dükkân açmaksızın** satanlar; GVK'nın 66. maddesinin 5. Bendine göre, Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu **5.000'i aşmayan** yerlerde faaliyette bulunan **ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber** gibi mesleki faaliyette bulunanların kazançları gelir vergisinden muaftır.

İstisnalar	GVK'nın 23 maddesinin 1, 2, 3, 5, 6 ve 7. bentlerindeki *ücretlilerle* ilgili istisnalar gelir vergisinden müstesnadır. ➢ Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu **5 000'i aşmayan** yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri; ➢ Gelir Vergisinden **muaf** olanların veya gerçek usulde vergilendirmeyen **çiftçilerin** yanında çalışan işçilerin ücretleri; ➢ Toprak altı işletmesi halinde bulunan **madenlerde** çalışanların yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri; ➢ Hizmetçilere ödenen ücretler. Buradaki hizmetçi kavramı, **özel fertler tarafından** evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde; dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalışanları kapsamaktadır. ➢ Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, **ceza ve ıslahevlerinde**, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, **hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere** verilen ücretler; ➢ Türkiye'de ve yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından **emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları** kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. ➢ **Muhtaç olanlara** belli bir süre için (süreli) veya hayat kaydıyle (süresiz) yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler.); ➢ Genel olarak **nafaka** alanlar için; yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu, (1960), Md. 9–23–40.

6. Sonuç ve Öneriler

Türkiye'de vergi sisteminin yapısı son 15 yılda vergilemenin birincil amacı olan mali (fiscal) amaç acısından başarılı bir performans sergilerken ikincil amaç olan mali olmayan (extra-fiscal) amacı açısından özellikle de yoksullar lehine bir vergi politikasının başarısından söz etmek oldukça güçtür. Yoksullar lehine bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi için vergilemenin mali amacının yanı sıra yoksulları hedefleyen mali olmayan amaçlarının da dikkate alınması gerekmektedir. 2016 yılı itibariyle Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %70'leri bulması etkinlik kayıplarına ve rekabet eşitsizliklerine neden olarak makroekonomik dengeler üzerinde uzun vadede ciddi sıkıntılara yol açabilir. Türkiye'deki dolaylı vergi ağırlıklı bir vergi sistemi hem kaynak dağılımında hem de gelir dağılımında adaletsizlik yaratarak vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir.

Yoksullar lehine bir vergi politikası için ilk olarak Türk Vergi Sistemi ivedilikle gözden geçirilmeli, hem çalışan yoksulları (asgari ücretlileri) hem de aşırı yoksul kesim olarak tabir edilen işsiz yoksul vatandaşları kapsayıcı bir dizi yeni düzenlemelerin yürürlüğe konulması gerekmektedir. Ayrıca yoksul vatandaşlar (hem kendileri hem de yardımda bulunacak kişi ve kurumlara yönelik) için daha kapsamlı, basit, maksimum fayda sağlayıcı ve sosyal adaleti sağlamaya yönelik vergi harcama politikasına ağırlık veren vergisel düzenlemeler yapılmalıdır. İkincisi, marjinal tüketim eğilimi yüksek, tasarruf eğilimi düşük olan yoksulların kullanılabilir gelirlerini azaltan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının %70'lerden %40'lara düşürülmesi böylece dezavantajlı grupların üzerlerindeki vergi baskısının azaltılarak harcanabilir kişisel gelirlerinin arttırılması hedeflenmelidir. Üçüncüsü, vergileme ilkelerinden ayırma kuramı gereği gelir vergisinde ücretliler lehine farklılaştırılmış daha yumuşak bir artan oranlı vergi tarifesi ve daha gerçekçi özel indirimler

uygulanmalıdır. Bu kapsamda düşük gelir gruplarını korumak adına ilk dilime karşılık gelen matrah tutarının belirli bir miktar daha arttırılması ve uygulanacak vergi oranının %15'den %10'a indirilmesi düşünülebilir. Dördüncüsü, vergilemede adalet açısından mevcut artan oranlı gelir vergisi tarifesinin belirli bir noktadan sonra düz oranlı bir tarifeye dönüştüğü gerçeğinden hareketle tarife dilim sayısının ve bu dilimlere karşılık gelen oranların vergide ikame etkisi de dikkate alınarak arttırılması (tarife dilim sayısının 4'den 7'ye çıkarılması ve son dilim hariç her dilimde sabit 5 puanlık bir vergi oranı artışıyla son dilime karşılık gelen en yüksek oranın %35'den'den %45'e çıkarılması) gerekmektedir. Beşincisi, ücretliler üzerindeki vergi takozunu (%38) çocuklu aileleri destekleyen sosyal yardımların arttırılması teşvik edilerek düşürülmesi (en azından OECD ortalamasına indirilmesi %26) sağlanmalıdır. Son olarak tasarruf-yatırım hassasiyetine dikkat etmek koşuluyla mülkiyet üzerinden alınan vergilerin payının arttırılması yoksullar lehine vergisel düzenlemeler olarak önerilebilir.

Uygulamadaki asgari geçim indiriminin Gelir Vergisi Kanunu'ndaki 7 gelir unsurundan sadece ücret geliri elde edenleri kapsaması ve tüm ücret geliri elde edenlere (asgari ücretliye ve yüksek ücretliye) aynı oranlarda uygulanması düşük ücret geliri elde eden gruplarının bu vergisel avantajdan daha az yararlanması sonucunu doğurmaktadır. Bu eksikliğin giderilmesi için vergi teorisi açısından sadece ayırma kuramına hizmet etmeyen asgari geçim indiriminin diğer düşük gelir gruplarını da kapsaması sağlanmalıdır. Özellikle asgari ücretlilere daha çok vergi avantajı sağlayacak asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlüğe konulması (Bakanlar Kurulu'nun asgari geçim indirimini asgari ücretin brüt tutarına kadar yükseltme yetkisi vardır) gerekmektedir. Ayrıca literatürde çok sık dile getirilen ve birçok ülkede uygulama örneği olan ancak mevcut durumda uygulanabilirliğinin günümüz Türkiye'sinde pekte mümkün olmayacağı düşünülen asgari ücrettin tamamen vergi dışı bırakılması da düşünülebilir.

Negatif gelir vergisi uygulaması, emek gelirleri vergi indirimi, temel gelir (vatandaşlık–yurttaşlık–asgari gelir güvencesi) uygulaması gibi uygulamalar yoksullar lehine vergi politikası kapsamında değerlendirilebilecek etkili uygulamalardır. Yoksullar lehine vergi politikası kapsamında önerilen tüm bu uygulamalar aynı zamanda toplam işgücü maliyetlerinin ve kayıt dışılığın azalmasına, istihdamın artmasına ve kapsayıcı bir ekonomik büyümeye yardımcı olacağı için mevcut yoksulların durumunu iyileştirici, yoksul olmayanların da yoksulluk sınırı altına düşmesini önleyici politikalardır.

Kaynakça

Akalın, Ş. H vd., (2011). *Büyük Türkçe Sözlük*, 11 baskı, Ankara, Türk Dil Kurumu.

Aktan, C. C. & Vural, İ. Y. (2002). "Yoksullukla Mücadele ve Negatif Gelir Vergisi Önerisi", *Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, (Ed.) Aktan C.C., Ankara, Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu, ss. 621–631.

Aktan, C. C & Vural, İ. Y. (2006). "Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Açısından Negatif Gelir Vergisi Önerisi", *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi,* (Ed). Aktan C. C., Dileyici D., Vural İ. Y., Ankara, Seçkin Yayıncılık, ss. 115–124.

Aydın, M. & Türgay T. (2011). "Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikası ve Türkiye", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt: 16, Sayı:1, s. 249–274.

Bird, K. & Busse S. (2006). *Pro-Poor Policy: An Overwiev*, https://www.shareweb.ch/site/Poverty-Wellbeing/resources/Archive%20files/Pro-Poor%20Policy%20-%20An%20Overview% 202006.pdf, (05.03.2018).

Council Of Europe, (2013*). Living in Dignity in the 21st Century-Poverty and Inequality in Societies of Human Rights: The Paradox of Democracies, The Council of Europe*, Paris.

Curran, Z & Renzio, P. (2006). "What do we mean by 'pro-poor policies' and 'pro-poor policy processes'?" *Overseas Development Institute* (ODI), London.

Çelik, K., Vural, İ. Y & Tuncer G. (2017). "Dünya'da ve Türkiye'de yoksulluğun Genel Görünümü: 2002 Sonrası Döneme İlişkin Bir Değerlendirme", Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı:5, ss. 41 – 79.

Eker, A, Altay A & Sakal M. (1997). *Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)*, 2.b. İzmir.

Eurostat (2015). *Taxation Trends in the European Union*, Italy.

Itrıago, D. (2011), *Owning Development: Taxation to Fight Poverty*, OXFAM Research Report.

Kaplan, R (2012). "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler", *Maliye Dergisi*, Sayı:163, ss. 367–381.

Loewen, G. (2009). *Compendium of Poverty Reduction Strategies and Frameworks*, Canada, Waterloo: Tamarack.

Mankiw, N. G. (2008). *Principles of Microeconomics*, Fifth Edition, Australia, South-Western ve Cengage Learning.

Marshall, G. (1998). *Sosyoloji Sözlüğü*, Derya Kömürcü ve Osman Akınhay (Çev.), Ankara, Bilim ve Sanat Yayınları.

Mcbride, W. (2014) "Empirical Evidence on Taxes and Growth: A Response to CBPP." Tax Foundation,http://taxfoundation.org/blog/empirical-evidence-taxes-and-growth-response-cbpp, (01.03.2018).

Misturelli, F. & Heffernan C. (2010). "The Concept of poverty: A Synchronic Perspective", *Progress in Development Studies*, Vol:10, No:1, ss.35–58.

OECD, (2016a). Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Paris, OECD Publishing.

OECD, (2016b). *Taxing Wages 2016*, Paris, OECD Publishing.

Öncel, T. (1982). "Gelirin Yeniden Dağılım Politikası Aracı Olarak Negatif Gelir Vergisi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 28. Seri, İstanbul, ss. 1–14.

Öz, E. & Rakıcı C. (2004). "Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi" *Çimento İşveren Dergisi*, Cilt:18, Sayı:5, ss. 24–31.

TÜSİAD, (2012). *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, Yayın No: TÜSİAD-T/2012/10/532, İstanbul.

Uzun, A. M. (2003). "Yoksulluk Olgusu ve Dünya Bankası", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, ss. 155 – 173.

World Bank, (1990). *Poverty*, World Development Report.

Obezite ile Mücadelede Kamu Politikaları[1]

Public Policies to Tackle Obesity Problem

Işıl AYAS[2] **Naci Tolga SARUÇ**[3]

Abstract

Obesity has turned into a significant issue for governments due to rapidly increasing costs besides being an important health problem. In their fight against obesity, governments apply education and information policies, obesity tax, regulation and restriction policies. The aim of this study is to investigate the public policies employed in fight against obesity and evaluate the feasibility of these policies. Literature review has indicated that traffic light labelling included in education and information policies is an effective political means of fight against obesity. It is observed that studies on obesity taxes often focus on sugary drinks. It is suggested that ad valorem taxes might be effective in fight against obesity only if they are high enough. On the other hand, studies have proved that specific taxes are remarkably effective in reducing calorie intake. With regards Saved-Disability Adjusted Life Years, the first three effective policies in fight against obesity are regulation and prohibition policies such as portion control, reformulation and limitation of high calorie food. Though obesity tax is extensively covered by the media, it is 13th of 16 policies in terms of saved-disability adjusted life years. Empirical studies indicate that the most effective policies in fight against obesity are education and information policies, regulation and restriction policies and obesity tax. It is considered that obesity tax will contribute significantly to fight against obesity if used in combination with other policies

Keywords: Obesity Tax, Tackling Obesity, Public Policies

JEL Classification Codes: H2,I1

Özet

Önemli bir sağlık problemi olmasının yanı sıra hızla artan maliyetleri dolayısıyla obezite, hükümetler için ciddi bir sorun haline dönüşmüştür. Bu doğrultuda ükümetler obezite ile mücadele etmek üzere eğitim ve bilgilendirme politikaları, obezite vergisi, düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikaları uygulamaktadırlar. Bu çalışmanın amacı, obezite ile mücadelede kullanılan kamu politikalarının irdelenmesi ve bu politikalarının uygulanabilirliğinin değerlendirilmesidir. Yapılan literatür taraması sonucunda, eğitim ve bilgilendirme politikaları kapsamında yer alan trafik ışığı etiketlemesinin obezite ile mücadele etkili bir politika aracı olduğu görülmüştür. Literatürde obezite vergilerine yönelik çalışmaların genellikle şekerli içecekler üzerine yoğunlaştığı görülmüştür. Advalorem matrahlı vergilerin

---

[1] Bu çalışma Işıl AYAS'ın Obezite ile Mücadelede Obezite Vergilerinin Algılanan Etkinliği" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

[2] Dr. Öğretim Üyesi., Sakarya Üniversitesi, iyeter@sakarya.edu.tr

[3] Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, tolgasaruc@hotmail.com

ancak yüksek oranlı olması halince obezite ile mücadelede etkili olacağı ileri sürülmektedir. Spesifik matrahlı vergilerin ise kalori alımını azaltmada etkisinin büyük olduğu çalışmalarda kanıtlanmıştır. İşlev kaybına uğramış yaşam yılından elde edilen tasarruf açısından bakıldığında obezite ile mücadelede porsiyon kontrol, reformülasyon, kalorili gıdalara erişimin azaltılması gibi düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikaları ilk üç etkili politikadır. Obezite vergisi medya da çok fazla yer almasına rağmen işlev kaybına uğramış yaşam yılı açısından bakıldığında 16 politikadan 13. sırada yer almaktadır. Ampirik çalışma sonuçlarına bakıldığında ise obezite ile mücadelede en etkili politikalar sırasıyla eğitim ve bilgilendirme politikaları, düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikaları ve obezite vergisidir. Obezite vergisinin diğer politikalarla kombine şeklinde uygulandığında obezite ile mücadeleye anlamlı bir katkısının olacağı düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: Obezite Vergisi, Obezite ile Mücadele,Kamu politikaları

1. Giriş

Son yıllarda hızla artan obezite oranları, birçok ülke için ciddi bir problem haline dönüşmüştür. Obezite oranlarının artması obeziteye bağlı hastalıkların artmasına yol açmaktadır. Obezite endokrin sistem, dolaşım sistemi, solunum sistemi, mide-bağırsak sistemi, deri, idrar ve üreme yolları sistemi, kas-iskelet sistemi üzerinde birçok olumsuz etkiye sahiptir. Dünya Sağlık Örgütünün verilerine göre diyabetin %44'ü, iskemik kalp hastalıklarının %23'ü belirli bazı kanserlerin %7-41'i fazla kilo ve obeziteden kaynaklanmaktadır (DSÖ, 2014: 4). Birçok sağlık probleminin yanısıra obezite gerek tedavi masrafları gerekse kişisel verimliliği düşürerek yarattığı ekonomik verimlilik kaybı ile ülke bütçelerinde de önemli bir maliyet oluşturmaktadır. Obezitenin maliyetleri, doğrudan ve dolaylı maliyetler olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Doğrudan maliyetler tıbbi hizmetler için yapılan harcamalar, hastane tedavisi, doktor ve muayene ücretleri, ilaçlar için yapılan harcamalar, ulusal sağlık sigortasından talep edilen bakımın parasal değeri, obezite sonucu oluşan diğer hastalıkların tedavi maliyetlerinden oluşmaktadır. Konnopka vd. (2011: 350) tarafından yapılan çalışmada obezitenin doğrudan maliyetlerinin ülkelerin sağlık harcamaları içerisindeki payı %1,9 ile %7,8 arasında değişmekte olduğu tespit edilmiştir. Dolaylı maliyetler ise literatürde emek piyasası maliyetleri olarak geçmektedir. Üretkenlikte ortaya çıkan düşüşün parasal değeri olarak da ifade edilen dolaylı maliyetler, hastalık ve ölüm maliyetleri olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. Emek piyasasında işe devamsızlık sonucu oluşan verimlilik kaybı (absenteesim), iş yerinde çalışma performansındaki düşüş sonucu oluşan verimlilik kayıplarından (işte varolamama) dolaylı maliyetlerin hesaplanmasında kullanılır. Erken ölüm maliyeti obeziteye bağlı oluşan hastalıklar sonucu bireylerin hayata erken veda etmelerinden kaynaklanan verimlilik kaybı olarak adlandırılır. Dobbs vd. (2014: 16) tarafından hazırlanan raporda obezitenin küresel maliyetleri açısından bakıldığında en çok maliyet kaleminin %70 ile dolaylı maliyetler oluşturmaktadır. Dolaylı maliyetlerin ise en büyük kalemini erken ölüm maliyetleri oluşturmaktadır. Doğrudan ve dolaylı maliyetlerdeki hızlı büyüme, hükümetleri obezitenin azaltılmasına yönelik çeşitli önlemler almaya yöneltmiştir. Obezite ile mücadelede hükümetlerin uyguladıkları politikalar 3 grupta toplanmaktadır. Bunlar (i) eğitim ve bilgilendirme politikaları, (ii) obezite vergisi ve (iii) düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikalarıdır. Obezitenin toplumsal maliyetleri ve kişisel maliyetlerini azaltmak ve

daha etkin bir mücadele sağlamak için bu politikaların uygulanması oldukça önemlidir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı obezite ile mücadelede uygulanan kamu politikalarının irdelenmesi ve bu politikalarının uygulanabilirliğinin değerlendirilmesidir. Obezite ile mücadelede kamu politikalarına ilişkin literatür ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2. Eğitim ve Bilgilendirme Politikaları

Devletin obezite ile mücadelede eğitim ve bilgilendirme politikalarını uygulamasının temelinde gıda piyasasında asimetrik bilginin bulunması yatmaktadır. Asimetrik bilgi, piyasada taraflardan birinin diğerine göre daha az bilgiye sahip olması ile açıklanmaktadır. Obezite kapsamında değerlendirildiğinde tüketicilerin gıda piyasasında yaşadıkları bilgi eksiklikleri onları yanıltarak gıdalar konusunda yanlış seçim yapmalarına sebep olmaktadır. Bireyler tükettikleri gıdaların kısa ve uzun dönemli maliyet ve faydaları hakkında tam bilgiye sahip değildir ve bu durum onları karar verme aşamasında başarısızlığa uğratmaktadır. Bir bireyin sağlıklı beslenmek için hangi gıdaları tüketeceği, tüketmesi gereken miktar ve gıda bileşimini belirlemesi oldukça karmaşık bir konudur. Hükümetler asimetrik bilgi sorununu gidermek amacıyla bilginin üretilmesi ve yayılmasında rol almaktadır. Ancak bu bilgi arzının reklam endüstrisi tarafından baskılandığı ileri sürülmektedir. (Griffith & O'Connel, 2010: 483-484). Amerika için yapılan bir araştırmada çok uluslu fast food şirketlerinden birinin reklam bütçesine ayırdığı pay 600 milyon dolar iken Ulusal Kanser Enstitüsünün meyve ve sebze tüketimi için ayırdığı promosyon bütçesi 1 milyon dolardan daha azdır. Sağlıksız gıdalara ayrılan reklam bütçesinin yüksek olmasının asimetrik bilginin varlığını doğrudan etkilediği ileri sürülmektedir. Reklam bütçesinin yüksek olmasının yanı sıra yanıltıcı reklamlar da bilgi eksikliğine yol açabilir. Örneğin kilo kaybettirdiği iddia edilen bazı ürünlerin reklamına maruz kalan ve bu ürünleri satın alan tüketiciler para kaybetmenin yanı sıra daha fazla kilo vermek için etkili bir method ve egzersizin de fırsat maliyetine katlanmaktadırlar. Bilgi eksikliklerine sebep olan bir diğer faktör bilgiye erişmenin maliyetidir. Bir maliyet olması durumunda tüketiciler bilgi kullanımının marjinal faydası, marjinal maliyetine eşit olana kadar sürdürecektir. Bilginin kullanımı tüketiciler tarafından zaman alıcı bir unsur olarak görülebilir (Cawley, 2004: 121). Bu da asimetrik bilgi sorununa yol açabilir.

Gıda piyasasında başarısızlığa yol açan asimetrik bilgi problemini hükümetler eğitim ve bilgilendirme politikaları ile aşmaktadır. Kamu politikaları ile bilgilendirmenin etkili bir şekilde yapılabilmesi için bilginin etkin şekilde sunulması gerekir. İnsanların bilgiden nasıl etkileneceği ait oldukları gruba göre değişebilir. Davranış değişikliği isteniyorsa insanların gerçekten neden etkilendiklerinin tespit edilmesi gereklidir. Örneğin İngiltere'de yapılan bir halk sağlığı kampanyasında alkollü araç kullanımının ölüm oranlarını arttırdığı mesajı verilmektedir. Kaza ve ölüm oranlarına bakıldığında 17- 24 yaş grubunun daha fazla olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda verilen mesajın genç grubu etkilemediği tespit edilmiştir. Bunun üzerine İngiltere Ulaşım Dairesi tarafından gençlerin alkollü araç kullanmalarının sonucunda en çok neden etkilendikleri araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda kaza sonrası yargılanmaktan çok korktukları tespit edilmiştir. Bir sonraki kampanyada alkollü araç kullanımın yakın gelecekteki etkisi (suç kaydı, mahkeme süreci vb.) vurgulanmış ve genç erkeklerin alkollü araç kullanım oranlarında önemli bir düşüş yaşanmıştır (Dobbs vd., 2014: 34). Buradan hareketle iletilmek istenen mesajın, iletilmek istenen grubun özelliklerine göre belirlenmesinin eğitim ve bilgilendirme kampanyalarının etkisini arttırabildiği sonucuna varılabilir.

Eğitim ve bilgilendirme kampanyaları dikkatli yapılmalıdır. Kalori alımı yaşam için gereklidir. Örneğin doymuş yağın düşük tüketimi sağlık için daha az risk oluştururken, bazı durumlarda bazı gruplar için bu tür ürünlerin tüketimi risk oluşturmayabilir. Sağlık kuruluşları tarafından küçük çocuklara içerisinde doymuş yağ bulunan tam yağlı süt verilmesi desteklenmekte ve teşvik edilmektedir (Griffith & O'Connel, 2010: 483-484).

Eğitim ve bilgilendirme politikaları kapsamında kalori etiketleme politikaları, trafik ışığı etiketlemesi ve sağlıklı davranışlar konusunda bilgilendirme politikaları yer almaktadır.

2.1. Kalori Etiketlemesi

Kalori etiketlemesi yiyecek ve içeceklerin marketlerde ve restoranlarda besin içeriklerinin ve kalori miktarlarının açıkça belirtilmesidir (Saruç, 2014: 127). Kalori etiketlemesi Amerika'nın Newyork, Los Angeles, Chicago ve California gibi eyaletlerde uygulama alanı bulmuştur (Kersh & Morone, 2011: 163). Özellikle fast food restoranlarda uygulama alanı bulan kalori etiketlemesinin etkinliği üzerine çok sayıda araştırma yapılmıştır. Bollinger vd. (2011: 91) tarafından yapılan çalışmada, kalori etiketlemesinin tüketicilerin fazla kalorili yiyecek tercihlerini %13,7 azalttığı görülmüştür. Ancak içecek tercihlerinde etkili olmamıştır. Bruemmer vd. tarafından yapılan çalışmada kalori etiketlemesi uygulamasından 18 ay sonra ortalama kalori, tuz ve yağ miktarı tüketiminde düşme görülmüştür. Yamamato vd. (2005: 397) tarafından ergenlerin yiyecek tercihlerini inceleyen çalışmada, katılımcıların %71'inin kalori ve yağ içeriğini gördükten sonra siparişini değiştirmediği tespit edilmiştir. Aynı araştırmanın diğer bir ilginç sonucu ise kendini çok şişman görenlerin sadece %33'ünün siparişlerini değiştirmesidir. Elbel vd. (2009: 1110) tarafından Newyork'ta yapılan çalışmada kalori etiketlemesinin ortalama satışlarda herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Finkelstein vd. (2011: 124) tarafından Washington'da yapılan çalışmada kalori etiketlemesi kanununun içecek satışlarından hesaplanan kalori alımında %3,6 azalma, yiyecek satışlarından hesaplanan kalori alımında ise %4,5 artış gerçekleşmiştir. Net kalori değişikliğinin %0,9'dur. Ancak bu fark istatistiksel açıdan anlamlı değildir. Kral vd. (2002: 137) kalori etiketlemesinin normal kilolu kadınların gıda alımına etkisi araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda kalori bilgisinin besin alımını etkilemediği tespit edilmiştir. Kiszko vd. (2014: 1248) tarafından kalori etiketlemesinin etkili olup olamadığını ölçen çalışmada literatür çalışması yapılmıştır. Çalışmaya göre kalori etiketlemesi uygulamasının bazı çalışmalarda olumlu sonuçları görülse de gerçek dünyaya daha uygun dizayn edilmiş çalışmaların sonuçlarına bakıldığında toplam kalori alımını istenen düzeyde azalma görülmemiştir. Yapılan çalışmalara bakıldığında kalori etkiletme politikalarının etkisinin sınırlı olduğu görülmektedir. Bu sınırlı etkinin yanı sıra uygulama zorlukları da bulunmaktadır. Bu uygulamaya öncelikle restoranlar karşı çıkmaktadır, tüketicilerin besin içerik ve kalorilerine internet üzerinden erişebileceklerini bu yüzden menülerde bir karışıklık yaratılmaması gerektiğini savunmaktadır (Roberto vd., 2009: 820). Kalori etiketlemesinin etkisinin sınırlı olmasının bir diğer nedeni de tüketicilerin bilgiyi kullanamamasıdır. Amerikan Gıda standartları Kurumuna göre sağlıklı ürünler almaya çabalayan tüketicilerin, kolestrol seviyelerini düzenlemeye çalışanların ve çocuklarına sağlıklı besinler verme çabasında bulunanların alışverişlerine bakıldığında, düşük oranlı doymuş yağ alma konusunda başarısız oldukları görülmüştür (Griffith & O'Connell, 2010: 492). Sınırlı etkisi olmasına rağmen literatürde uzun dönemde restoranların ve yiyecek üreticilerin ürünlerini yeniden formüle etmelerini (reformülasyon) sağlayabileceği yönünde olumlu etkisinin olacağına yönelik tartışmalarda mevcuttur.

2.2. Trafik Işığı Etiketlemesi

Trafik ışığı etiketlemesi, besin değerlerinin evrensel sembol olan trafik lambası kullanılarak sağlıklı veya sağlıksız olma ayrımının sağlanmasıdır. Gıdaların içeriğinde bulunan yağ, şeker, tuz vs. gibi içeriklere göre bu içeriklerden yüksek seviyede bulunduran kırmızı, orta seviyede olanlar sarı, düşük seviyede olanlar yeşil renginde etiketleme yapılmaktadır (Saruç,2014: 127). Trafik ışığı etiketlemesinin destekleyenler ilk bakışta göze çarptığı için tüketicilerin daha çabuk etkileneceğini ileri sürmektedir. Bununla birlikte tüketicilerin benzer ürünleri daha kolay kıyaslayacağı düşünülmektedir. Bunlara ek olarak; kalori tablosunda porsiyon bazlı hesaplama yerine gram bazlı (100 gram üzerinden) hesaplanmanın kullanılması, reformülasyona yol açacak olması, 7'den 70'e herkesin kolayca yorumlayabilmesi, tüketicilerin doymuş yağ, tuz, şeker gibi besin içerik yüzdelerinin yorumlamasına ve bu bilgileri daha iyi anlamasına yardım edecek olması trafik ışığı etiketlemesinin diğer avantajlardandır (World Cancer Research Fund, 2018:2). Trafik ışığı etiketlemesine karşı çıkanlar ise kırmızı rengin tüketicileri gıda alımına engel olup, bu tür gıdaları "kötü" olarak nitelendireceğini savunmaktadır. Uzun dönemde trafik ışığı etiketlemesinin kamu sağlığına zarar vereceği iddia edilmektedir. Ayrıca süt, zeytinyağı, tam tahıllı ekmek gibi ürünlerin kırmızı olarak etiketlendiğinde, tüketicileri karmaşaya sürükleyeceği ileri sürülmektedir (Foodwatch, 2012: 1).

Trafik ışığı etiketlemesi ile ilgili literatürde birçok çalışma yapılmıştır. Sonenberg vd. (2013: 253) tarafından çalışmada kafeteryadaki ürünlere trafik ışığı kodlaması yapılmıştır. Sonuç olarak kodlamanın bireyleri sağlıklı ürünler almaya teşvik ettiği görülmüştür. Roberto vd. (2012: 134) tarafından yapılan çalışmada da aynı sonuç desteklenmiştir. İnternet tabanlı çalışmada bireylerin etiketsiz, trafik ışığı etiketli ve trafik ışığı ile beraber protein ve lif bilgilerini içeren (Trafik Işığı +) etiket, içerdiği bileşenlerin kutucuklar halinde gösterildiği ön etiket (Factsupfront) ve ön etiket ile beraber protein ve lif bilgilerini içeren (Factsupfront +) ürünler karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda sağlıklı tercihler bakımından en iyi performans gösteren etiketin (Trafik Işığı +) olduğu tespit edilmiştir. Morley vd. (2013: 8) tarafından Avustralya'da bir fast food restoranında kalori etiketlemesi ile trafik ışığı etiketlemesinin müşterilerin satın alma davranışı üzerindeki etkisini kıyaslamıştır. Restoranda elektronik menü tabelada kalori, kalori ve günlük kalori alımının yüzdesi, kalori ve trafik ışığı etiketi gösterilmiştir. Deneyin sonucunda kalori ve trafik ışığı etiketini görenler 120 kalori daha az enerji içeren gıdalar seçmişlerdir ve bu seçimi yaparken trafik ışığı etiketlemesini seçtiklerini beyan etmişlerdir.

Uygulamaya bakıldığında İngiltere'de 2006'dan beri süpermarketlerde gönüllü olarak trafik ışığı etiketlemesi uygulanmıştır. İngiliz tüketiciler, belirli bir ürün kategorisinde farklı ürünler arasında seçim yapmak için trafik ışığı etiketleri kullanmaktadır. Bununla birlikte kırmızı etikete sahip olan sağlıklı ürünleri (zeytinyağı vb.) almaktan kaçınmamışlardır. Yani gıda endüstrisinin iddia ettiği gibi belirli ürünlere karşı bir ayrımcılık yaşanmamıştır. Tüketiciler tarafından bu etiketleme aşırı miktarda tüketilmemesi gereken bir besinin (doymuş yağ, tuz, şeker vb.) yüksek miktarda olduğunun bir göstergesi olarak yorumlamışlardır. Bununla birlikte bu uygulama da üreticilerin kırmızı ışıktan kaçınmak için ürettikleri ürünün içeriğini değiştirmelerine sebep olacağı ileri sürülmektedir (Foodwatch, 2010: 1).

İngiliz Gıda Standartları Ajansının verilerine göre 1 Ocak 2008 itibariyle 10.000 üründe trafik ışığı etiketlemesi kullanılmıştır. Piyasanın %40'ını oluşturan sekiz büyük perakende zinciri tarafından trafik ışığı etiketlemesi kullanılmaktadır. Aynı zamanda 16 büyük gıda üreticisi, 4 hizmet sağlayıcı firmalarca gönüllü olarak kabul edilmiştir. Ayrıca trafik ışığı etiketlemesini tıbbi

birimler, sağlık kuruluşları, tüketici gruplarının büyük çoğunluğu desteklemektedir (Foodwatch, 2010: 1).

2.3. Sağlıklı Davranışlar Hakkında Eğitim ve Bilgilendirme Politikaları

Obezite ile mücadele bir diğer politika ise sağlıklı davranışlar konusunda eğitim ve bilgilendirme politikalarıdır. Delpeuch vd. (2009) tarafından yapılan çalışmaya göre Dünya sağlık Örgütünün tavsiyeleri altında sağlıklı davranışlar hakkında bilgilendirme politikaları; halkın sağlık konusunda bilinçlendirilmesi, medyanın sağlıklı davranışa yönlendirmek amacıyla kullanımı, sağlık çalışanlarının eğitimlerinde iyileştirmeler, kamuoyunun obezitenin nedenlerine yönelik bilgilendirilmesi ve obez kişilerin dışlanmasını önlemek, ilk altı ay boyunca anne sütünün teşviki, bebek mamalarında şeker nişasta kullanımının önüne geçmek, çeşitli eğitimlerle yetişkinlerin sağlık bilgisinin arttırılmasıdır. Okullarda sağlıklı davranışlar hakkında bilgilendirme politikaları ise, çocuklara medya okuryazarlığının öğretilmesi, beslenme ve gıdalar hakkında bilgi verilmesi, öğrencilere günlük beden eğitimi dersinin verilmesinin sağlanmasıdır. Ebeveynlerin sağlıklı yaşam tarzı, beslenme ve egzersiz gibi konularda bilgilendirmesi okullarda uygulanacak diğer politikalar örnek verilebilir. Böylece anne ve babalarından etkilenen çocukların yaşam stillerinin şekillendirilmesi amaçlanmaktadır (Dobbs vd. 2014: 8)

3. Obezite Vergisi

Obeziteye sebep olan yüksek kalorili ürünlerden alınan vergilere obezite vergisi denilmektedir. Genellikle şekerli içecekler, abur cubur, doymuş yağ ve şekerlemelerden alınan obezite vergisi uygulamaları birçok ülkede hızla yaygınlaşmaktadır. Kilo üzerinden vergileme fikrini ilk kez Amerikalı fizyolog Carlson tarafından ortaya atılmıştır. Amerika'da 1942 yılında gerçekleşen Pearl Harbour saldırısı sonrası her bir pound (0,454) gram fazladan 20 dolar vergi alınırsa, savaş için daha fazla gıdanın kullanılabilir hale geleceği ileri sürülmüştür (Engber, 2009: 1). Obeziteye sebep olan gıdalara ilişkin ilk vergi önerisi ise 1980'lerin ilk yıllarında Kelly D. Brownell'dan gelmiştir. Obezite vergisiyle yüksek kalorili ve yüksek oranda şeker, yağ veya tuz içeren literatürde çöp gıda olarak da geçen vitaminler ve mineraller bakımından zayıf olan ürünlerin vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Vergi sonrası bu ürünlerin fiyatlarının yükselmesi sonucu tüketimlerinde azalma beklenmektedir.

Pigoucu vergi olarak nitelendirilen obezite vergisinde amaç obezitenin yarattığı dışsal maliyetlerin içselleştirmesidir. Pigocu vergilerdeki gibi kirleten öder prensibine dayalı olarak obezite vergisinde obeziteye sebep olan ürünleri tüketenler bu vergiyi ödemektedir (Skinner vd.,2005:131). Bu şekilde obeziteye bağlı oluşan maliyetlerin en aza indirilmesi hedeflenir (Strnad, 2004: 1240).

Obezite vergisinin başarısının arttırılabilmesi için sağlıksız gıdalar vergilenirken sağlıklı gıdalara da sübvansiyon uygulaması tavsiye edilmektedir. Yapılan deneysel çalışmalara göre, gıda tüketiminin fiyatlara karşı duyarlı olduğu, sağlıklı gıdaların fiyatlarındaki düşüşün tüketimlerini arttığı sonucuna ulaşılmıştır (Horgen & Brownell, 2002: 505; Epstein vd., 2007: 914). Powell & Chriqui (2011: 660) tarafından yapılan çalışmada sübvansiyonların özellikle düşük gelirli kadınlar ve çocuklarının kilolarını düşürmede etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sübvansiyon indirimlerinin firma gelirlerini düşüreceği eleştirilerine cevaben Hannan vd. (2002: 1) tarafından yapılan çalışmada sağlıklı gıda fiyatlarının düşürülmesinin firmalar açısından herhangi bir gelir kaybı yaratmayacağı belirtilmiştir.

Obezite vergisi uygulanma şekli çeşitli ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde genel satış vergisi (fiyatının belirli bir yüzdesi üzerinden) şeklinde, bazı ülkelerde ise spesifik vergi şeklinde uygulanmaktadır (Mytton, 2012). Aynı zamanda obezite vergisi tüketim vergisi şeklinde de uygulanabilir. Tüketim vergileri malların üretim (istihsal), toptan veya perakende aşamasının sadece tek bir aşamasında uygulanmaktadır. Burada vergi satın alma noktasından önce alınacak, tüketiciye raf fiyatının artmasıyla aktarılacaktır (Chriqui vd., 2013:406). Spesifik alınan bir obezite vergisine Danimarka'da uygulanan doymuş yağ vergisi örnek verilebilir. Danimarka'da 2011 yılında %2,5'ten fazla doymuş yağ içeren ürünlerden obezite vergisi alınmıştır. Avusturalya'da şekerli içecek fiyatının %10 'u şeklinde alınan vergi ise advalorem vergiye örnek verilebilir.

Matrah üzerine yapılan çalışmalar bakıldığında şekerli içecek üzerinden alınan spesifik bir verginin geniş tabanlı bir satış vergisine göre tüketimi daha fazla düşürdüğü ileri sürülmektedir (Powell & Chriqui, 2011: 658; Andreyeva vd, 2011: 413). Sharma vd. (2014: 1159) tarafından yapılan çalışmada ise spesifik bir obezite vergisinin advalorem vergiye göre vergi yükü düşük, yaratacağı kilo kaybı daha yüksektir.

Obezite vergilerinin obezite oranları üzerinde ne kadar etkisi olduğu inceleyen çalışmalara bakıldığında verginin tüketimi azaltıp, obezite oranlarında düşüş meydana getirdiğine yönelik bulgulara rastlamak mümkündür. Çalışmaların daha çok şekerli içecek vergisi üzerine yoğunlaştığı gözlenmektedir. Briggs vd. (2013: 14) tarafından yapılan çalışmada şekerli içecek vergisinin obezite oranını %1,3 azaltacağı ileri sürülmüştür. Finkelstein vd., (2013: 219) tarafından yapılan çalışmada %20 oranında uygulanacak şekerli içecek vergisinin günlük 24,3'lük kcal düşüşe yol açacağı ve bununda bir yıl içinde 0,7264 kg'lik, uzun dönemde 1,31 kg'lik bir azalmaya tekabül etmektedir. Waterland vd., (2014: 32) tarafından yapılan çalışmada üç boyutlu web tabanlı bir sanal markette şekerli içecekler üzerine vergi konulmuş, deney ve kontrol grubunun tepkileri ölçülmüştür. Vergiden sonra deney grubunun şekerli içecek satın alma oranı belirgin bir şekilde düşmüştür. Ancak verginin diğer içecek grupların satışların belirgin bir etkisi görülmemiştir. Manyema vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada %20'lik bir şekerli içecek vergisinin günlük kalori alımını 36 kalori azaltacağı tahmin edilmiştir. Ayrıca vergi erkeklerin obezite prevelansında %3,8, kadınların ise %2,4'lük bir azalmaya neden olacağı tahmin edilmiştir. Yine Manyema vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada uygulanacak %20'lik bir obezite vergisinin diyabet vakalarında %4'lük bir azalmaya sebep olacağı tespit edilmiştir. Etile ve Sharma (2015) tarafından yapılan çalışmada şekerli içecekleri aşırı tüketenler ile orta derece tüketenlerin şekerli içecek vergisi sonrasındaki tüketimleri ölçülmüştür. Her iki grubunda tüketimlerinde bir azalma meydana gelmiştir. Advalorem yerine spesifik bir tüketim vergisinin şekerli içecek tüketimini düşürmede daha etkili olacağı belirtilmektedir. Ruff ve Zhen (2015) tarafından yapılan çalışmada şekerli içecekler üzerine konulan bir vergi sonrası meydana gelecek kilo kayıplarının tahmini için 1, 5 ve 10 yıllık similasyon yapılmıştır. Birinci yılın sonunda yaşanan kilo kaybı 0,46 kg, onuncu yılın sonunda yaşanan kilo kaybı 0,92 kg'dir. On yılın sonunda Newyork'ta yaşayan yetişkin nüfusun toplam kilo kaybı 5.531.059 kg'dır. Toplam kilo kaybının %50'si ilk yıl içinde, %95'i ise 5 yıl içinde gerçekleşecektir. Çalışmada şekerli içecek vergisinin diğer müdahalelerle kombine edildiğinde obeziteyi azaltmak için uygulanabilir bir strateji olduğu belirtilmiştir. Ford vd. (2016) tarafından yapılan çalışmada ise şekerli içecek vergisinin okul öncesi çocukların beslenmelerine etkisi ölçülmüştür. Vergi sonucu meydana gelecek %20 fiyat artışının toplam kalori tüketiminde 28 kalorilik bir azalmaya sebep olacağı ileri sürülmüştür.

Zhen vd. (2014: 1) tarafından yapılan çalışmada obeziteyi azaltmak amacıyla konulan şekerli içecekler üzerine kalori başına koyulacak verginin, ons başına koyulan vergiden daha etkili olacağı ileri sürülmüştür.

Literatürde şekerli içeceklere konulan bir obezite vergisinin bu tür ürünlerin tüketimini düşürse de obezite oranlarını düşürmede anlamlı bir etkisi olmayacağını ileri süren çalışmalar da bulunmaktadır (Powell vd., 2009: 229; Fletcher vd., 2013: 10; Lopez & Fantuzzi, 2012: 2859; Zhen vd., 2011: 175).

Clark & Dittrich, (2010: 289-393) obeziteyi azaltma konusunda yağ üzerinden alınabilecek (3 farklı uygulama şekliyle) potansiyel bir obezite vergisinin etkinliğini incelemişlerdir. Kompozit Ürün Grubu Yağ Vergisi, Besin Yağ Vergisi ve Besin İndeks Yağ Vergisi. Kompozit ürün grubu yağ vergisinde verginin konusu olarak obeziteye sebep olan bir gıda grubu seçilmektedir. Örneğin hazır gıdalar. Bu ürün grubundaki ortalama yağ içeriği vergilenmektedir. Besin vergisinde ise besinler içerdikleri yağ miktarına göre vergilenmektedir. Ancak burada her besinin içerdiği yağ miktarı hesaplanması gerekmektedir. Besin vergisinde, besin içerisindeki yağ vergilendiği için yağ tüketimini düşürmede etkilidir. Ancak uygulanması kompozit ürün grubu yağ vergisine göre daha zordur. Besin indeks yağ vergisi ise obezite için risk oluşturan yağ, şeker, tuz gibi her besin için oluşturulan bir indeks sonrası vergileme yapılır. Besin indeks yağ vergisine henüz uygulamada rastlanmamıştır. Uygulama zorlukları ve her besine göre ayrı bir indeks oluşturulması verginin uyum maliyetlerini (zaman ve parasal açıdan) artırmaktadır. Yazarlar uygulamada karşılaşılacak çeşitli sorunlar dolayısıyla obezite azaltmak için vergilerin yeterince etkili olmadığını düşünmektedir.

Şekerli içecek vergisinin ikame etkisinin belirlenmesi üzerine yapılan çalışmalarda, vergi sonrası ikamenin sağlıklı ürünlere doğru olacağı yönünde bulgular mevcuttur (Fletcher vd. 2013: 10; Powell & Chaloupka,2009: 229).

Frank ve diğerleri (2013: 1949) tarafından yapılan çalışmada şekerli içeceklere konulan obezite vergisinin yüksek oranlı olması gerektiği, düşük oranlı şekerli içecek vergisinin obezite oranlarını azaltmayacağı ve genel olarak bu vergilerin yüksek tepkilerle karşılaşacağı için sürdürülebilir olmadığı ileri sürülmektedir.

Jou ve Techalehakij (2012: 83) tarafından yapılan çalışmada uygulanacak şekerli içecek vergisinin etkinliğini belirleyen 3 faktör: nüfusun obezite prevelansı, şekerli içecek tüketim düzeyi, şekerli içecekler üzerine uygulanan vergi oranlarıdır. Eğer bir ülkede obezite oranı ve şekerli içecek tüketimi yüksekse, şekerli içeceklere uygulanacak bir verginin şekerli içecek tüketimini düşürme ihtimali bulunmaktadır. Ancak şekerli içeceklere uygulanan vergi oranının zaten yüksek olduğu bir ülkede, şekerli içecek vergisinin obezite oranlarını azaltmada herhangi bir etkisi olmayacağı ileri sürülmüştür.

4. Yasaklama ve Düzenleme (Regülasyon) Politikaları

Devlet piyasa başarısızlığına sebep olan rasyonalite yoksunluğunu önlemek adına bazı kısıtlama ve yasaklar koymaktadır. Obezite ile ilgili düzenleme (regülasyon) politikalarına şekerli içecekler ve atıştırmalıklar satan otomatik satış makinelerinin okullardan kaldırılması, sağlıklı beslenme politikalarının uygulanması, yüksek tuz, şeker ve yağ içerikli gıdaların satışının sınırlandırılması, okul yemeklerinin sağlıklı olması konusunda üreticiler ile sözleşme yapılması, sağlıklı taze meyve ve sebzenin erişilebilirliğini artırılması, egzersiz yapmak üzere spor

alanlarının sunulması veya genişletilmesi, gıda reklam ve pazarlaması üzerine kısıtlamalar getirilmesi gibi politikalar örnek verilebilir.

Düzenleme politikaları özellikle çocuk obezitesi üzerinde etkili olmaktadır. Çocukların rasyonel seçimler yapamadığı literatürdeki çalışmalarda da ispatlanmıştır. Çocuklar reklamlardan çok fazla etkilenmektedir. Borzekowski ve Robinson (2001: 42) tarafından yapılan deneyde okul öncesi çocuklar üzerinde yapılan deneyde deney grubundaki çocuklara 30 saniyelik reklamlar izletilmiştir. Reklamları izleyen çocuklar izlemeyenlere göre izledikleri reklamlardaki markaları tercih ettiği görülmüştür. Otuz saniyelik reklamın bile çocukların tercihini etkilediği görülmektedir. Veerman vd. (2009: 1) tarafından yapılan çalışmasında 6-12 yaşındaki çocukların reklamların obezite ile ilişkisi incelenmiştir. Reklamların sıfıra indirilmesinin ortalama beden kitle indeksinde 0,38 kg/m^2 azalışa yok açtığı tespit edilmiştir. Lobstein & Dip tarafından yapılan bir çalışmada (2005: 203) çocukların maruz kaldığı reklamların sayısı ile fazla kilolu çocuk oranları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çocuk kanallarında çıkan saat başına reklam sayısı ile fazla kilolu çocuk oranı arasında pozitif yönlü bir korelasyon bulunmuştur. Halford vd. (2004: 221) tarafından yapılan çalışmada televizyon reklamlarının yeme davranışı üzerindeki incelenmiştir. Çalışmada zayıf, normal kilolu ve obez çocuklara gıda ile ilgili olan ve gıda ile ilgili olmayan 8 reklam gösterilmiştir. Obez çocukların gıda reklamlarına daha duyarlı olduğu görülmüştür. Halford vd. (2007: 263) yapılan çalışmada 5-7 yaş arasındaki fazla kilolu ve obez çocukların kalori ve gıda tercihlerinde reklamların etkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda çocukların maruz kaldıkları gıda reklamlarının kalori alımını arttırdığı görülmüştür. Çocukların reklamlardan ciddi şekilde etkilendiği düşünülürse medya kısıtlaması olarak geçen sağlıksız gıda reklamlarına getirilen yasaklama politikaların obezite ile mücadeleye katkısı büyüktür. Ayrıca reklam kısıtlamalarının sağlıksız gıdaların içinde bulunan doymuş yağ, trans yağ, şeker vs. gibi maddelerin üreticiler tarafından kısıtlanarak yeniden formüle edilmesini sağlayacağı düşünülmektedir (Griffith & O'Connel, 2010: 501).

Çocuk obezitesinin engellemesi için bir diğer önemli konu ise okullarda sağlıksız gıda satışının engellenmesidir. Hükümetler bu konuyla ilgili kantinlerde sağlıksız gıda satışlarının yasaklanması, okul yemeklerinin sağlıklı olabilmesi için üreticilerle anlaşma yapılması gibi çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Ancak bu kısıtlamaların faydalı olmayacağına dair görüşler de mevcuttur. Bu tür yasakların etkili olabilmesi için çocukların evde de bu tür yiyeceklere ulaşmada kısıtlılık yaşaması gerekmektedir (Cawley, 2015: 43). Bununla birlikte çocuğun okula giderken bu tür gıdalara marketlerde ulaşabilmesi politikanın etkinliğini azaltır.

Story vd. tarafından (2009: 71) yapılan çalışmada obezite ile mücadele için okullarda alınması gereken düzenlemelere ilişkin ilgili literatür taranmıştır. Çalışmada öncelikle okullarda sağlıksız yiyeceklerin ulaşılabilirliğinin azaltılması, müfredatlara mutlaka akademik amaç gözetmeksizin beden eğitimi derslerinin konulması, öğle yemeklerine öğrencinin ulaşımını kolaylaştırmak amacıyla öğle yemeklerinin bedava yapılması ya da çeşitli teşvikler verilerek fiyatlarının azaltılması gerektiği ileri sürülmektedir.

Literatürde müdahalenin fiyatlar üzerinden yapılmasının çocuklar üzerinde etkili olabileceği düşünülmektedir. Buna göre French vd. (1997: 1008-1009) tarafından yapılan çalışmaya göre okul kafeteryalarında satılan meyve fiyatlarında %50 indirim sonucu satışlarının 4 kat arttığı tespit edilmiştir.

Bir diğer müdahale alanı ise fast food sektörüdür. Son yıllarda franchising kullanımının da artmasıyla birlikte fast food sektörünün çok hızlı büyümesi ve fast food restoran sayısının artması obezite oranlarını hızlandırmıştır. Amerika'da yapılan bir çalışmada insanların fast food

restoranlarında özellikle yedikleri büyük menülerin kalorisini farkında olmadıkları tespit edilmiştir (Block vd., 2013: 1). Currie ve diğerlerinin (2010: 32) yaptığı çalışmada fast food restoranlarının okula yaklaşık 160 metre yakın olmasının obezite oranlarında en az %5,2 artışa sebep olduğu tespit edilmiştir. Dunn (2010: 1149) tarafından yapılan çalışmada fast food restoranlarına yakınlığın cinsiyet ve ırk açısından analizi yapılmıştır. Çalışanın sonucunda fast food restoranlarına yakınlığın kırsal bölgelerde beden kitle indeksi üzerinde bir etkisi olmadığı ancak beyaz olmayan orta nüfus yoğunluklu ülkelerdeki kadınların beden kitle indeksini artırma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Alviola ve diğerleri (2014: 100) tarafından yapılan çalışmada fast food restoranlarının okullara yaklaşık 1,5 kilometre yakın olması obeziteyi anlamlı bir şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

Bunlara ek olarak uygulanabilecek bazı politikalar ise çocukların beden kitle indeksini takip edilebilmesi amacıyla beden kitle kartlarının oluşturulmasıdır (Finkelstein & Zukerman, 2008: 159; Cawley, 2015: 259).

5. Obezite ile Mücadelede Obezite Vergisinin Diğer Politikalara Göre Etkinliği

Sağlıklı beslenme ve egzersiz konusunda eğitim ve bilgilendirme, reklamlar/kamu spotları ve halk kampanyaları aracılığı ile yapılabilir. Bu tür programlar bireylerin obezite sonrası oluşacak potansiyel riskleri görmesini sağlayabilir. Obez olduklarında ne tür risklerle karşılaşacaklarını bilen insanlar bu tür risklerle karşılaşmamak için kendilerince önlem alabilirler (Seçilmiş, 2014: 38-39). Ancak diğer yandan en maliyet etkin politika olarak görülen eğitim ve bilgilendirme politikalarının obezite ile mücadelede vergi ve regülasyon politikalarına göre daha az etkili olduğu ileri sürülmektedir (Finkeltstein & Zukerman, 2008: 124).

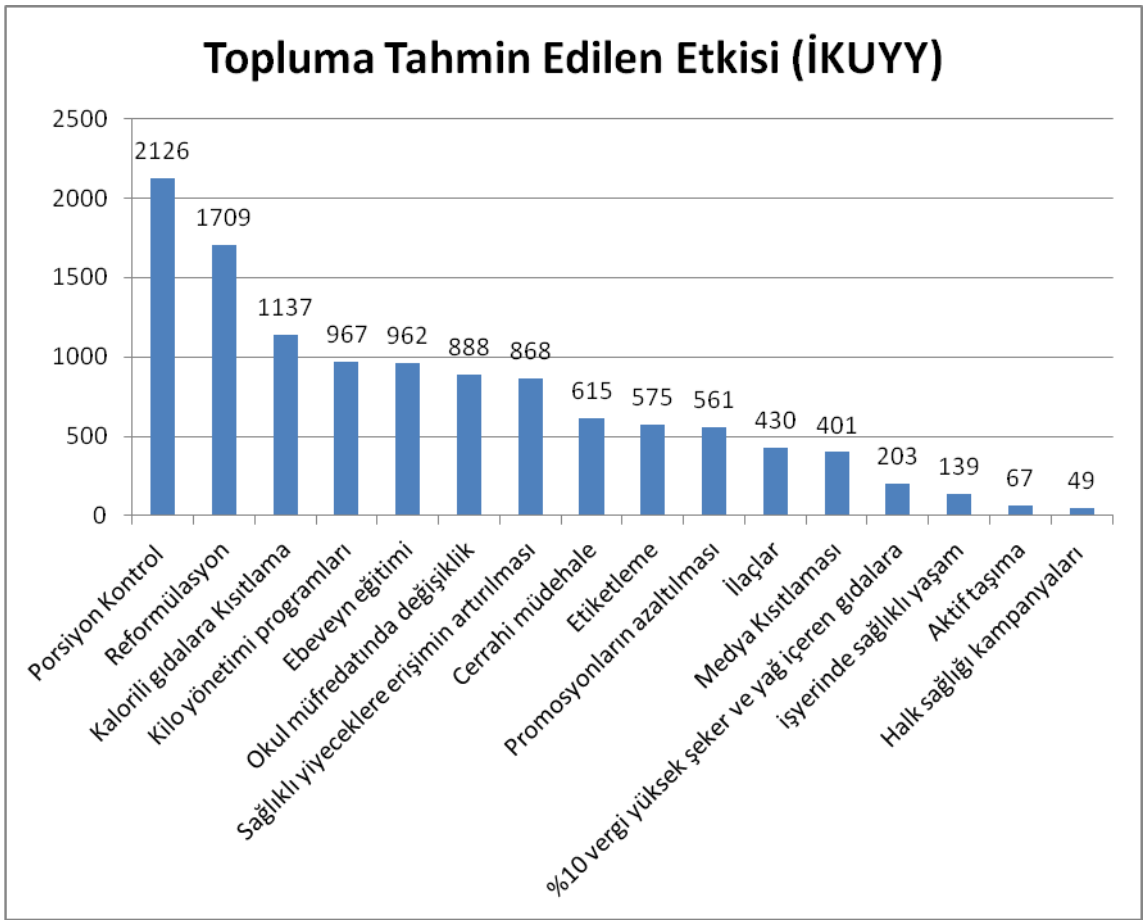
Literatürde obezite ile mücadelede verginin diğer müdahale yöntemleri ile kombine edildiğinde daha etkili olacağı yönünde olduğunu ileri süren çalışmalar bulunmaktadır (Ruff & Zhen, 2015: 350; Block vd., 2010: 1427). Block ve diğerleri (2010: 1427) tarafından yapılan çalışmada şekerli içecek vergisinin satışlarda %26'lık bir düşüşe neden olduğu tespit edilmiştir. Şekerli içeceklerin zararlı olduğu konusunda verilen eğitim sonrası satışlar %18 daha düşüş görülmüştür.

Finkelstein ve diğerleri (2005: 239) tarafından yapılan çalışmada obezitenin sebeplerinin çeşitli olmasından dolayı obezite ile mücadele politikalarının da çeşitli olması gerektiği belirtilmiştir. Finkelstein ve diğerleri (2014: 818) tarafından yapılan bir diğer çalışmada literatür taraması yapılmış, Amerika'da uygulanan şekerli içecek vergisinin tek başlarına etkisinin olmadığı ancak obezite ile mücadelede çok yönlü yaklaşımın bir parçası olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

McKinsey Global Enstitisü tarafından yapılan çalışmada, obeziteyi önlemede en yüksek etkiye sahip aynı zamanda en düşük maliyetli ilk üç mücadele aracı sırasıyla porsiyon kontrol, reformulasyon[4], yüksek kalorili yiyecek ve içeceklerin erişilebilirliğinin azaltılmasıdır (Dobbs vd., 2014)

[4] Gıdaların içeriklerinin yeniden formüle edilerek yağ ve şeker oranlarının kademeli olarak azaltılması

Şekil 1: Obezite ile Mücadele Araçlarının İşlev kaybına Uğramış Yaşam Yılından (İKUYY)[5] Sağladığı Tasarruf (bin)



Kaynak: McKinsey Global Enstitü Raporu, 2014: 5

Şekil 1'de görüldüğü üzere %10 obezite vergisinin işlev kaybına uğramış yaşam yılı (İKUYY) açısından sağlıklı yaşam üzerine yapılan halk sağlığı kampanyaları, aktif taşıma, işyerinde sağlıklı yaşam politikalarına göre daha etkilidir. Ancak toplam 16 politika arasında 13. sırada yer almaktadır.

Yapılan taramaya göre İngiltere'de obeziteyi azalmada yüksek etkili ve maliyet etkin mücadele araçları (porsiyon kontrol, reformulasyon gibi ilk sırada yer alanlar) yazılı ve görsel medyada daha az yer almaktadır. Yazılı ve görsel medyada en fazla yer alan müdahale aracı sırasıyla obezite vergisi, cerrahi müdahale ve okul müfredatındaki değişikliklerdir (Dobbs vd., 2014: 52)

Saruç (2014) tarafından yapılan çalışmada sağlık profesyonellerinin arasında obezite vergisinin kabul edilebilirliğinin yüksek olduğu görülmüştür. Ancak diğer politikalar ile karşılaştırıldığında eğitim ve bilgilendirme politikalarının ilk sırada, obezite vergisi ise en son sırada yer almıştır.

Ayas (2016) tarafından toplum ve sağlık profesyonelleri ile yapılan çalışmada obezite ile mücadelede en etkili bulunan politika eğitim ve bilgilendirme politikalarıdır. Reklam

[5] Erken ölümden dolayı kaybedilen potansiyel yaşam yılı ile maluliyet sebebiyle kaybedilen verimli yılların toplamıdır.

kısıtlama, okul ve işyerinde sağlıksız gıdalara satış yasağı, fiziksel aktivite için alan artırımı gibi düzenleme (regülasyon) politikaları eğitim ve bilgilendirme politikalarından sonra gelmiştir. Obezite vergisi ise son sırada yer almaktadır. Sağlık profesyonellerinin topluma göre kalori etiketlemeyi biraz daha fazla önemsediği görülmektedir.

Sağlıklı beslenme konusunda eğitim ve bilgilendirme politikaları, fiziksel aktiveyi arttırıcı düzenleme politikalarıyla desteklenmelidir. Obeziteye sebep olan gıdalardan alınan vergi gelirlerinin obezite ile mücadele kullanılacağının açıklanmasının mücadeleyi daha etkili hale getireceği düşünülmektedir (Parker, 2015: 1).

6. Sonuç

Obezite oranlarındaki hızlı artış obezite ile mücadelede seçilen politikaları önemli kılmıştır. Obezite ciddi bir sağlık problemidir. Obezitenin maliyetleri günden güne artış göstermektedir. Obezite ile mücadelede amaçlanan obezite oranlarını azaltmak ve maliyetleri en aza indirmektir. Obezite ile mücadele politikaları eğitim ve bilgilendirme politikaları, obezite vergisi, düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikaları olmak üzere 3 grupta toplanmaktadır. Eğitim ve bilgilendirme politikaları genel olarak sağlıklı beslenme ve fiziksel aktivitenin arttırılması konusunda çeşitli politikaları kapsamaktadır. Kalori etiketleme politikaları da eğitim ve bilgilendirme politikalarındandır. Gıda piyasasında asimetrik bilginin en aza indirilmesi, tüketicilerin tükettikleri gıdalar hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Literatürdeki çalışmalar kalori etiketlemelerinin tek başına sınırlı bir etkisi olduğunu ileri sürmektedir, ancak trafik ışığı renkleri kullanılarak yapılan etiketlemenin kalori tüketimini azalmada diğer etiketlemelere göre daha başarılı olduğu görülmektedir. Bir diğer mücadele politikası olan obezite vergisi, obeziteye sebep olan sağlıksız gıdalardan alınmaktadır. Literatürdeki çalışmalara bakıldığında şekerli içecek üzerine yapılan çalışmaların fazla olduğu görülmektedir. Şekerli içecek vergisinin obezite oranlarını ve şekerli içecek tüketimini düşürdüğüne yönelik çalışmaların sayısı azımsanmayacak kadar çoktur. Advalorem matrahlı vergilerin ancak yüksek oranlı olması halince obezite ile mücadelede etkili olacağı ileri sürülmektedir. Spesifik matrahlı verginin ise kalori alımını azaltmada etkisinin büyük olduğu çalışmalarda kanıtlanmıştır. Obezite ile mücadelede düzenleme (regülasyon) ve yasaklama politikaları; okullarda sağlıksız gıda yasaklarının kaldırılması, sağlıksız gıdalarının reklamlarına kısıtlama getirilmesi, fiziksel aktivite alanlarının arttırılması vb. politikalardan oluşmaktadır. Bu politikaların özellikle çocuk obezitesini azaltmada önemli bir müdahale aracı olduğu görülmektedir. Obezite ile mücadele politikalarının etkinliğine yönelik yapılan inceleme sonucunda işlev kaybına uğramış yaşam yılı (İKUYY) hesaplamaları açısından bakıldığında porsiyon kontrol, reformülasyon, kalorili gıdalara erişimin azaltılması gibi düzenleme (regülasyon) politikaları obezite ile mücadelede daha etkili görülmektedir. Obezite vergisi İKUYY açısından aktif taşıma, halk sağlığı kampanyaları, işyerinde sağlıklı yaşam politikalarından önce gelmesine rağmen toplam 16 politika arasında 13. sırada yer almaktadır. Ampirik çalışmaların sonuçlarına bakıldığında ise obezite ile mücadelede en etkili politikalar sırasıyla eğitim ve bilgilendirme politikaları, düzenleme politikaları ve obezite vergisidir. Obezite vergisinin diğer politikalar ile desteklendiğinde obezite ile mücadelede önemli bir katkısı olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Alviola, P., Nayga, R. M., Thomsen, M., Danforth, D. & Smartt, J., (2014), "The Effect of Fast-food Restaurants on Childhood Obesity: A school Level Analysis*", Economics and Human Biology*, 12, 110–119.

Andreyeva, T., Long M. W. & Brownell, K. D. (2010), "The Impact of Food Prices on Consumption: A Systematic Review of Research On The Price Elasticity of Demand for Food", *American Journal of Public Health*, 100(2), 216.

Ayas I. (2016), "Obezite ile Mücadelede Obezite Vergisinin Algılanan Etkinliği", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Block, J. P., Chandra, A., McManus, K. D. & Willett, W. C. (2010), "Point-of-Purchase Price and Education Intervention to Reduce Consumption of Sugary Soft Drinks", *American Journal of Public Health*, 100(8), 1427-33.

Block, J. P., Condon, S. K., Kleinman, K., Mullen, J., Linakis, S., Rifas-Shiman, S. & Gillman, M. W. (2013), "Consumers' Estimation of Calorie Content at Fast Food Restaurants: Cross Sectional Observational Study", *BMJ*; 346. doi: http://dx.doi.org/10.1136/bmj.f2907

Bollinger, B., Leslie, P. & Sorensen, A. (2011), "Calorie Posting in Chain Restaurants", *American Economic Journal: Economic Policy*, 3, (1), 91–128.

Briggs, A. D., Mytton, O. T., Kehlbacher, A., Tiffin, R., Rayner M. & Scarborough, P. (2013), "Overall and Income Specific Effect on Prevalence of Overweight and Obesity of 20% Sugar Sweetened Drink Tax in UK: Econometric and Comparative Risk Assessment Modelling Study", *BMJ: British Medical Journal*, 347, 14.

Bruemmer, B., Krieger, J., Saelens, B. E. & Chan, N. (2012), "Energy, Saturated Fat, and Sodium were Lower in Entrées at Chain Restaurants at 18 Months Compared with 6 Months Following the Implementation of Mandatory Menu Labeling Regulation in King County, Washington," *Journal of the Academy of Nutrition and Dietetics*, Volume 112, Number 8, August,1169-1176.

Borzekowski, D.L.G. & Robinson, T. N. (2001), "The 30-Second Effect: An Experiment Revealing the Impact of Television Commercials on Food Preferences of Preschoolers", *Journal of the American Dietetic Association*, Volume 101, Issue 1, January, 42–46

Cawley, J., (2004), "An Economic Framework for Understanding Physical Activity and Eating Behaviors", *American Journal of Preventive Medicine*, 27, (3S):117- 125

Cawley, J., (2015), "An Economy of Scales: A Selective Review of Obesity's Economic Causes, Consequences and Solutions", *Journal of Health Economics*, 43, 244–268.

Chriqui J. F., Chaloupka, F. J., Powell L. M. & Eidson, S. S. (2013), "A Typology of Beverage Taxation: Multiple Approaches for Obesity Prevention and Obesity Prevention-Related Revenue Generation", *Journal of Public Health Policy*, Vol. 34, 3, 403–423.

Clark, J.S. & O.L. Dittrich, (2010), "Alternative Fat Taxes to Control Obesity", *Int. Adv. Econ Res.*, 16:388-394. doi 10.1007/s11294-010-9282-z

Currie, J., DellaVigna, S., Moretti E. & Pathania, V. (2010), "The Effect of Fast Food Restaurants on Obesity and Weight Gain", *American Economic Journal: Economic Policy*, 2, August, 32–63 http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/pol.2.3.32 (15.02.2015)

Delpeuch, F., Maire, B., Monnier, E.& Holdsworth, M., (2009). Globesity: A Planet Out Of Control?, Routledge.

Dobbs, R., Sawers, C., Thompson, F., Manyika, J., Woetzel, J., Child, P, McKenna, S. & Spatharou, A. (2014), "Overcoming Obesity: An initial Economic Analysis", McKinsey Global Institute, Discussion paper

Dunn, R. A., (2010), The Effect of Fast-Food Availability on Obesity: An Analysis By Gender, Race, and Residential Location, *American Journal Agricultural Economy*, 92(4): 1149–1164; doi: 10.1093/ajae/aaq041

Elbel, B., Kersh R., Brescoll, V.L. & Dixon, L.B. (2009), "Calorie Labeling and Food Choices:A First Look at the Effects on Low-Income People in New York City", *Health Affairs*, 28 (6), w1110–w1121.

Engber, D., (2009). "Let Them Drink Water! What a Fat Tax Really Means for America",www.slate.com/articles/health_and_science/science/2009/09/let_them_drink_water.html, (27.05.2014)

Epstein, L. H., Dearing, K. K., Paluch, R. A., Roemmich J. N. & D. Cho, (2007), "Price and Maternal Obesity Influence Purchasing of Low- and High-energy-dense Foods", *Am J Clin Nutr*, Oct; 86(4): 914–922.

Etile, F. & Sharma, A. (2015), "Do High Consumers of Sugar-Sweetened Beverages Respond Differently to Price Changes? A Finite Mixture IV-Tobıt Approach", *Health Econ.,*24: 1147–1163.

Finkelstein, E.A., Ruhm, C.J. & Kosa, K.M. (2005), "Economic Causes and Consequences of Obesity", *Ann Rev Public Health*, 26,239-257

Finkelstein E. & L. Zukerman, (2008), "The Fattening of America", John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

Finkelstein, E.A., Strombotne, K. L., Chan, N. L. & Krieger, J. (2011), "Mandatory Menu Labeling in One Fast-food Chain in King County, Washington", *Am J Prev Med*, Feb;40(2):122-7. doi: 10.1016/j.amepre.2010.10.019.

Finkelstein, E. A., Zhen, C., Bilger, M., Nonnemaker, J., Farooqui A. M. & Todd, J. E. (2013), "Implications of A Sugar-Sweetened Beverage (SSB) Tax When Substitutions to Non-Beverage Items are Considered", *Journal of Health Economics*, 32(1), 219-239.

Finkelstein, E., Strombotne, K.L., Zhen, C. & Epstein, L. H. (2014), "Food Prices and Obesity: A Review", *Advances in Nutrition An International Rewiev Journal*, November, Adv Nutr vol. 5: 818-821.

Fletcher, J. M., Frisvold, D. & Tefft, N. (2013), "Substitution Patterns Can Limit the Effects of Sugar-Sweetened Beverage Taxes on Obesity", *Preventing Chronic Disease*, 10,1-3, http://dx.doi.org/10.5888/pcd10.120195 (28.07.2018)

Foodwatch. (2012). The food industry's arguments against traffic light labelling, https://www.foodwatch.org/more-information/10-arguments/ (28.07.2018)

Foodwatch. (2010). "The British are making more health conscious choices with the traffic light", https://www.foodwatch.org/more-information/traffic-lights-in-the-uk/ (28.07.2018)

Ford, C.N., Poti, J.M., Ng, S.W., Popkin, B. M. (2016), "SSB Taxes and Diet Quality in US Preschoolers: Estimated Changes in the 2010 Healthy Eating Index, Pediatric Obesity", *International Association for the Study of Obesity*, doi:10.1111/ijpo.12121

Franck, C., Grandi, S. M. & Eisenberg, M. J. (2013), "Taxing Junk Food to Counter Obesity", *American Journal Public Health, November*; 103(11): 1949–1953.

French, S.A., Jeffery, R. W., Synder, M.P., Eisenberg, M., Sidebottom A. & Murrary D. (1997), "A Pricing Strategy to Promote Fruit and Vegetables Purchase in High School Cafeterias", *Journal of the American Dietetic Assosciation*,97,1008-1110.

Griffith, R. & O'Connell, M., (2010), "Public Policy towards Food Consumption, Fiscal Studies", Vol. 1,31, No:4, 481-507

Halford, J. C.G., Gillespie, J., Brown, V., Pontin E. E. & Dovey, T. M. (2004), "Effect of Television Advertisements for Foods on Food Consumption in Children", *Appetite*, 42, 221–225.

Halford, J. C.G, Boyland, E. J., Hughes, G., Oliviera L. P. & Dovey, T. M. (2007), "Beyond-brand effect of television (TV) food advertisements/commercials on caloric intake and food choice of 5–7-year-old children", *Appetite*, Volume 49, Issue 1, July, 263–267.

Hannan, P., French, S.A., Story M. & Fulkerson, J.A. (2002), "A Pricing Strategy to Promote Sales of Lower Fat Foods in High School Cafeterias: Acceptability and Sensitivity Analysis", *Am J Health Promot*, Sep Oct;17(1):1-6, ii.

Horgen, K.B. & K.D. Brownell, (2002), "Comparison of Price Change and Health Message Interventions in Promoting Healthy Food Choices", *Health Psychology*,Sep;21(5):505-12.http://www.ers.usda.gov/media/259572/eib3_1_.pdf (03.04.2016).

Jou, J. & Techakehakij, W. (2012), "International Application of Sugar-sweetened Beverage (SSB) Taxation in Obesity Reduction: Factors that May Influence Policy Effectiveness in Country-Specific Contexts", *Health Policy*, Sep;107(1):83-90. doi: 10.1016/j.healthpol.2012.05.011.

Kersh, R. & Morone, J. (2011), "Obesity Politics and Policy", J. Cawley (Ed.), The Oxford Handbook of The Social Science of Obesity, 158-172.

Kral, T. V. E., Roe L.S. & Rolls, B. J. (2002), "Does Nutrition Information About the Energy Density of Meals Affect Food Intake in Normal-weight Women?", *Appetite*, 39, 137±145 doi:10.1006/appe.2002.0498

Kiszko, K. M., Martinez, O. D., Abrams C. & Elbel, B. (2014), "The Influence of Calorie Labeling on Food Orders and Consumption: A Review of the Literature", *Journal of Community Health*, December, Volume 39, Issue 6, 1248-1269.

Lobstein, T. & S. Dibb, (2005), "Evidence of a Possible Link between Obesogenic Food Advertising and Child Overweight", *Obesity Reviews*, 6, 203–208.

Lopez, R. A. & Fantuzzi, K. L. (2012), "Demand for Carbonated Soft Drinks: Implications for Obesity Policy", *Applied Economics*, 44(22), 2859-2865.

Manyema, M., Veerman, J. L., Chola, L., Tugendhaft, A., Labadarios D. ve Hofman, K. (2014), "The Potential Impact of a 20% Tax on Sugar-Sweetened Beverages on Obesity in South African Adults: A Mathematical Model", *PLoS ONE*, 9(8): e105287. doi:10.1371/journal.pone.0105287

Manyema, M., Veerman, J. L., Chola, L., Tugendhaft, A., Labadarios D. ve Hofman, K. (2015), "Decreasing the Burden of Type 2 Diabetes in South Africa: The Impact of Taxing Sugar-Sweetened Beverages", *PLoS ONE*, 10(11): e0143050. doi:10.1371/journal.pone.0143050

Morley, B., Scully, M., Martin, J., Niven, P., Dixon H. & Wakefield, M. (2013), "What Types of Nutrition Menu Labelling Lead Consumers to Select Less Energy dense Fast Food? An Experimental study", *Appetite*, 67 8–15.

Mytton O., Clarke, D. & Rayner, M. (2012), "Taxing Unhealty Food and Drinks to Improve Health", *British Medical Journal*, 344:e2931 doi: 10.1136/bmj.e2931

Parker C.B., (2015), Which public policies would really fight obesity?, https://www.futurity.org/obesity-policies-1035302-2/

Powell, L. M. & Chaloupka, F. J. (2009), "Food Prices and Obesity: Evidence and Policy Implications for Taxes and Subsidies", *Milbank Quarterly*, 87(1), 229-257.

Powell, L. M., Z. Zhao & Y. Wang, (2009), "Food Prices and Fruit and Vegetable Consumption among Young American Adults", *Health & Place*,15 1064–1070.

Powell, L.M. & Chriqui, J. F. (2011), "Food Taxes and Subsidies: Evidence and Policies for Obesity Prevention", J. Cawley (Ed.), The Oxford Handbook of The Social Science of Obesity,639-665.

Powell, L. M., Chriqui, J. F. , Khan, T., Wada, R. & Chaloupka, F. J. (2013), "Assessing the Potential Effectiveness of Food and Beverage Taxes and Subsidies for Improving Public Health: A

Systematic Review of Prices, Demand and Body Weight Outcomes", *Obesity Reviews*, 14(2), 110-128.

Roberto, C. A., Agnew, H. & Brownell, K. D. (2009), "An Observational Study of Consumers' Accessing of Nutrition Information in Chain Restaurants", *American Journal of Public Health*, 99(5), 820-821.

Roberto, C. A., Bragg, M. A. , Schwartz, M. B., Seamans, M. J., Musicus, A., Novak, N. & Brownell, K. D. (2012), "Facts Up Front Versus Traffic Light Food Labels", *American Journal of Medicine*, Volume 43, Issue 2, 134–141

Ruff, R.R. & Zhen, C. (2015), "Estimating the Effects of a Calorie-based Sugarsweetened Beverage Tax on Weight and Obesity in New York City Adults Using Dynamic Loss Models", *Annals of Epidemiology*, 25 350e357.

Sharma, A., Hauck, K., Hollingsworth, B. & Sicilian, L. (2014), "The Effects of Taxing Sugar-Sweetened Beverages Across Different Income Groups", *Health Economics*, 23: 1159–1184.

Skinner, T., Miller, & Bryant, C. (2005), "The literature on the economic causes of and policy responses to obesity", Acta Agriculturae Scandinavica, Section C — Food Economics, Volume 2, Issue 3-4, September, 128-137

Story M., Nanney, M. S. & Schwartz, C. (2009), "Schools and Obesity Prevention: Creating School Environments and Policies to Promote Healthy Eating and Physical Activity", *Milbank Q.*,Mar; 87(1): 71–100.doi: 10.1111/j.1468-0009.2009.00548.x

Strnad J., (2005), "Conceptualizing the "Fat Tax": The Role of Food Taxes in Developed Economies", Stanford Law School John M. Olin Program in Law and Economics, Working Paper No. 286, http://ssrn.com/abstract=561321 (12.09.2015)

Veerman, J. L., Van Beeck, E. F., Barendregt, J. J. & Mackenbach, J. P. (2009), "By How Much Would Limiting TV Food Advertising Reduce Childhood Obesity?", *The European Journal of Public Health*, Advance Access published March 26,1-5.

Waterlander, W. E., Mhurchu, N. C. & Steenhuis, I. H. (2014), "Effects of a Price Increase on Purchases of Sugar Sweetened Beverages", *Results from a Randomized Controlled Trial*, Appetite, 78C 32–39

World Cancer Research Fund, (2018), Traffic light labelling – helping people make healthy choices, https://www.wcrf.org/sites/default/files/Food-Labelling-Position-WCRF.pdf (22.07.2018)

World Health Organization (WHO). (2014). *Global Status Report on Noncommunicable Diseases,* http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/148114/1/9789241564854_eng.pdf (21.02.2015)

Yamamoto, J.A., Yamamoto, J.B., Yamamoto, B.E. & Yamamoto, L.G. (2005), Adolescent Fast Food and Restaurant Ordering Behavior with and without Calorie and Fat Content Menu Information, *Journal of Adolescent Health*, Nov;37(5): 397-402.

Zhen, C., Brissette, I. F. & Ruff, R. R. (2014), "By Ounce or By Calorie: The Differential Effects of Alternative Sugar-Sweetened Beverage Tax Strategies", *Am. J. Agr. Econ.,* doi: 10.1093/ajae/aau052

Zhen, C., Wohlgenant, M. K., Karns S. & Kaufman, P. (2011), "Habit Formation and Demand for Sugar-Sweetened Beverages", *American Journal of Agricultural Economics*, 93(1), 175-193.

Kayıtdışı Ekonomi Bir "Devlet Başarısızlığı"dır

The Shadow Economy is a "Goverment Failure"

Güneri AKALIN[1]

Abstract

This paper is a critic about the existing Shadow Economy Literature. The existing Literaturre is only focusing on the reasons and measurements of the shadow economy. Hence the existince of the shadow economy invites the goverment intervention so it is classified as a "market failure". Therefore it is advised that the government regulations and auditing can help to vanish the shadow economy in a market economy. The paper tries to create a new alternative for the methods of measurement and the its theory. In this paper there are the related arguments of the two main theories on the shadow economy such as Keynesian Theory and the the Market Economics(Austrian School). In the paper the Turkish Economy is the reference economy but international comparisions are also available. Türkey has a shadow economy which is not dissolved through the time in spite of the growth and development. So the existince of the sahadow economy is a reaction against the goverment interventions to the market which are the source of the"state failure". If Turkey understands the the existence of the shadow economy is not a "market failure but a "state failure" it may help to her succes against the shadow economy.

JEL kodu: H11

Key Words: State Failure, Shadow Economy, Underground Economy

Özet

Bu çalışma mevcut Kayıtdışı Ekonomi literatürüne bir eleştiri olarak kaleme alınmıştır. Mevcut Literatür, sadece Kayıtdışı Ekonomi'nin görünen nedenleri ve ölçülmesi üzerinde odaklanmıştır. Bir bakıma Kayıtdışı Ekonomi, devletin müdahalesini davet ettiği varsayıldığından, 'Piyasa Başarısızlığı' gibi algılanmaktadır. Nitekim kayıtdışı ekonominin, devletin denetimi ve yasal yaptırımları ile ortadan kaldırılması ileri sürülmektedir. Oysa tebliğde savunulan husus Kayıtdışı Ekonomi'nin bir'devlet başarısızlığı' olduğudur. Çalışma, gerek içerik ve gerekse ölçme metodu açısından, Literatüre bir alternatif oluşturmaya çalışmakta ve Keynesyen İktisat akımının konuya yaklaşımı ile Piyasa Ekonomisi yaklaşımının sonuçlarını tartışmaktadır. Makalede örnek ülke olarak Türkiye Ekonomisi esas alınmış olup diğer ülkeler ile karşılaştırmalara yer verilmektedir. Türkiye kalkınma veya büyümeye rağmen eritilemeyen bir kayıt dışı ekonomiye sahiptir. Kayıtdışı ekonominin varlığı ve eritilememesi, piyasa ekonomisinin devlet müdahalelerinin başarısızlığına karşı verdiği bir tepki olmaktadır. Türkiye'de devlet kayıtdışı ekonominin varlığını bir piyasa başarısızlığı yerine devletin başarısızlığı olarak algılarsa mücadelesinde daha etkili olabilir.

Anahtar Kelimeler: Devletin Başarısızlığı, Kayıt Dışı Ekonomi, Yeraltı Ekonomisi

[1] Prof. Dr., İstanbul Aydın Üniversitesi, guneriakalın@aydin.edu.tr

1. Çalışmanın Konusu:

Bu çalışma ile 'Kayıtdışı Ekonomi' alanında yeni bir yaklaşım sunulmaktadır. Tebliğde, Literatüre göre zımnen de olsa bir 'Piyasa başarızılığı' olarak takdim edilen Kayıtdışı ekonominin aslında bir 'devlet başarısızlığı' olduğu savunulmaktadır. Dolayısıyla tebliğdeki yaklaşım, mevcut literatürden metodoloji ve içerik olarak farklıdır.

1.1. Metodolojik Yenilik veya Farklılıklar:

1.1.1.*Piyasa Ekonomisi ve Kayıtdışı Ekonomi'nin Analizi*: Kayıtdışı Ekonomi alanındaki mevcut literatürdekullanılan analiz ve bakış açısınaKeynesyen İktisat Akımı egemendir. Keynesyenler piyasaya kuşku ile yaklaşıp devleti, piyasa başarısızlıkları konusundaki tek düzenleyici yani regülatör olarak kabul ederler(Buchanan-Burton-Wagner,1978). Oysa bu geniş anlamdaki regülasyonlar, Kayıtdışı Ekonomi'ninde kaynağıdır. Kayıtdışı Ekonomi alanında yazılmış olan kitapların ve makalelerin çoğu şu üç konuyu işler: Kayıtdışı ekonominin nedenleri, önlenmesi konusundaki politikalarile ölçülmesi.

Kayıtdışı Ekonomi alanındaki literatüre araştırmaları ile egemen olan kuşkusuz Prof. Schnieder ile çevresidir. Kendilerine aynı doğrultuda destek veren Keynesyen Ekonomi'ninmuhafızı kurumlar olan Dünya Bankası(Benjamin-Beegle-Santini,2014), IMF ve OECD gibi kuruluşlar mevcuttur. Bu kurumlar ve araştırmacılar arasındaki ortak nokta, Kayıtdışı Ekonomi'nin piyasalara mahsus bir tedavisi mümkün, ancak devletin müdahaleleri ve politikaları ile çözülecek bir sorun olduğudur. Oysa Kayıtdışı Ekonomi karmaşık ve piyasalara mahsus bir olgu olmakla birlikte; temelinde, piyasa dostu olmayan devlet müdahalelerinden kaynaklanan politikalar ve regülasyonlar yatar. Hiçbir piyasa, kendisi ile bütünleşmeyen ve farklı bir pazarı kendiliğinden doğurarak hacmini azaltmaz.

Piyasa Ekonomisi açısından, Kayıtdışı Ekonomiyi doğuran nedenlere bakıldığında, kalkınmanın başında faktör donanımının optimal olmamasının kronik işsizlik doğurması; ekonomik fazlanın etkin olamayan paylaşımı(Ricardo, 1814: 19-35.), seçmen çoğunluğunun vergi mükellefibulunmaması, vergi gelirlerinin kayıt dışı ekonomide yaşayan bu seçmen çoğunluğuna gelirtransferi için kullanımı, bu amaçla piyasa üzerindeki vergi yükünün ağırlaştırılması ile tasarrufaçığı yaratılması, kronik işsizlerin ve yoksulların Kayıtdışı ekonomi oluşturarak hayata tutunmaları, Piyasaların Keynesyen Maliye ve Para Politikalarına karşı tepki vermesi, Suç ve Terör Yeraltı Ekonomileri'nin varlığıdır. Oysa Kayıtdışı Ekonomi'ye tepeden bakıldığında, bu olayın; devletin başarısızlığının doğurduğu birfasit daire süreci olduğu anlaşılabilir.

Nitekim bir piyasa, hacmi arttığı sürece iş bölümü doğurur, verimlilik artar yani milli gelir ve isthdam yükselir. Dolayısıyla Piyasanın, kayıt dışı ekonomi oluşturması tabiatına aykırıdır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi araştırmak için; devleti piyasaya

davet eden Keynesyen Ekonomi yerine Piyasa Ekonomisi yaklaşımı ile işe başlamak ve mevcut literatürün tutarlılığını test etmek daha doğru olur.

1.1.2. ***Kayıtdışı Ekonomi Küresel Ekonomiye ait bir olgudur***: Diğer taraftan Keynesyen Ekonomi ulus devlet eknomileriveya sosyal refah kapitalizmi dönemine ait teoridir. Oysa "Kayıtdışı Ekonomi" Küresel Ekonomi ile bütünleşmiş görünmektedir. KayıtdışıEkonomi'nin küresel ekonomi ile bütünleşen bir kurum olduğuna ilişkin elde yeterince veri bulunmaktadır: Vergi Cennetleri, kripto paralar, insan kaçakçılığı, siber suçlar, tarihi eser kaçakçılığı gibi. Böylece Kayıtdışı Ekonomi ulusal ekonomiyi aşan ve küresel ekonomiyi saran bir olgudur. Keynesyen Ekonomi artık global ekonominin bir kurumu olan Kayıtdışı Ekonomiyi analizde yetersiz kalabilir: Zira ulus devletin gücü, küresel ekonomide sınırlı olup ve zayıflamaktadır.

1.1.3. ***Sonolarak "vergi kaçırma"(taxevasion) Yöntemi Kayıtdışı Ekonomi'nin ölçümünde kullanılabilrir***: 'Vergi Kaçırma' yöntemi Kayıtdışı Ekonomide başvurulan MIMIC ve diğerlerine bir alternatif olarak tercih edilebilir. Sonuç olarak Kayıtdışı Ekonomi devletten saklanan veya gizlenen ekonomik faaliyetleri kapsar: Dolayısıyla gizli veya saklı bilgilere doğrudan ölçme yöntemleri ile ulaşmak mümkün olamayabilir. Vergi istatistiklerini ve milli gelir hesaplarını karşılıklı ve birlikte kullanarak denetleyen bir dolaylı bir yöntem geliştirmek daha doğru olabilir. Ayrıca önerilen bu yöntemin geleneksel Kayıt dışı-Ekonomi ile suç unsuru içerdiği için gizli olan Yeraltı ve Terör Ekonomisi için iki paraçalı olarak hesabı daha doğru olabilir.

1.2. Yeni İçerik

Bu tebliğdeKayıtdışı Ekonomi ile İktisat Teorisi arasında bir köprü kurularak temas noktaları yakalanmaya çalışılacaktır. Zira mevcut literatüregöre Kayıt- dışı Ekonomibir 'Piyasa Başarısızlığı' olup tedavisi devletin, yasal yaptırımlarına, denetimlerine ve yasaklamalarına bağlıdır. Keynesyen'lerinKayıtdışı Ekonomi ile uğraşırken ihmal ettikleri husus, ellerindeKayıt dışı Ekonominin kaynakları ve analizi konusunda; İktisat Teorisi'nden ödünç alınan bir yol haritasının bulunmamasıdır. Bu alandaki araştırmacıların bütün ilgi odaklarındaki sorunlar: Kayıtdışı Ekonominin ölçülmesi, nedenleri ve ortadan kaldırılmasıdır(Schnieder-Enste, 2000:77-114): Bu haliyle Kayıtdışı Ekonominin İktisat Teorisi ile bağlantısı bulunmamaktadır. Oysa bir piyasa ekonomisi kurumu olarak Kayıtdışı Ekonomiye "Piyasa Ekonomisi" açısından bakmak ve İktisat Teorisi'nin analizilerine başvurmak daha yerinde olabilir.

Kayıtdışı Ekonomi'nin İktisat Teorisi'ndeki köklerinin ne olduğunu araştırarak işe başlamakta yarar vardır:

1.2.1 ***Kayıtdışı Ekonomi bir "Devlet başarısızlığı"dır***: Zira devletin piyasa gelir dağılımına müdahalesi olmasa ve devletin iktisadi kalkınma sırasında ekonomiye etkin olmayan müdahaleleri israf doğurmasa; piyasalarda uzun dönemde Kayıtdışı Ekonomiye yer yoktur. Zira piyasa güçleri kendi dengelerini bulacak yönde harekete geçerler.Tanım icabı devletin başarısızlığı Pareto Optimal olmayan kaynak dağılımına göndermede bulunur ve bu İkinci En İyi duruma yol açar: Burada söz konusu, devletin

piyasaya yaptığı etkin olamayan müdahalelerdir.Kayıtdışı ekonomi bir devlet başarısızlığı ve İkinci En İyi durumudur. KayıtdışıEkonomi'nin varlığı ,'GörümezEl'in işleyişinin engellendiğini gösterir ve Refah İktisadı'nın Birinci Teoremi bu ekonomide geçerli değildir.

1.2.2. ***Kalkınma Ekonomisi ve Kayıtdışı Ekonomi ilişkisi:*** Ekonomik Kalkınmanın başlangıcında kaynak donanımı optimal değildir: Zira sermaye ve girişim kıt kaynaklar iken, niteliksiz işgücü arzı sınırsızdır(Lewis, 1954:13-191). Piyasalaşma durumunda, sınırsız işgücü arzı, kronik işsizliğe dönüşerek, Kayıtdışı Ekonomiyi davet eder. Kronik işsizliğin doğurduğu yoksullar; ancak Kayıtdışı Ekonomiye sığınarak geçimlerini sağlamaya ve açlıktan korunmakya çalışırlar. Aslında bir ülkede Kayıtdışı Eekonominin varlığı, kronik işsizlik ve yoksulluk sorununun mevcudiyetine bağlıdır. Tıpkı gecekondu sorunu gibi.

1.2.3. ***Kayıtdışılığı Doğuran Kronik İşsizlik, İktisadi Fazlanın Etkin Olmayan Dağıtımından Kaynaklanır:*** Aslında piyasa, ekonomik kalkınma sürecinde bu optimal olmayan bu faktör donanımını; ekonomik fazlayı, tasarruflar lehine dağıtarak zaman içerisinde; optimal kılmaya çalışır(Roncaglia, 2006:200-201). Eğer devlet, ekonomik kalkınma sürecinde ekonomik fazladan vergilere, tasarruflara nispetle daha fazla pay ayırırsa, artan kronik işsizlik ve yoksulluk Kayıtdışı Ekonomi'yi besler. Bir başka deyişle 'yedek işsizler ordusu'nun artması, Kayıtdışı Ekonomiyi geliştirir. Bir ülkede kronik işsizlik varsa; Kayıtdışı istihdam ve nihayet Kayıtdışı Ekonominin varlığı kaçınılmazdır. Böylece sorunun Kalkınma Ekonomisi alanına girdiği ve geri kalmışlık veya kalkınma süreci ile Kayıtdışı Ekonomi arasında bir bağ olduğu anlaşılmaktadır.

1.2.4. ***Kayıtdışı Ekonomi Kamu Seçimi İlişkisi***(Hayek:1960a: 113-118)**:** İşsizler, Kayıtdışı Ekonomiyi kurup yaşatmak için modern sektörün dışında kalan venispi olarak yoksullaşan köylüler ve küçük esnaf ile birlikte hareket ederler. Bu durumda (işsizler+ köylüler + küçük esnaf) seçmen çoğunluğunu oluştururlar. BuKayıtdışı Ekonomide yaşayan seçmen çoğunluğu, piyasanın temsil ettiği ekonomik iktidara karşı siyasal iktidarı ellerine geçirirler. Eğer bir ekonomide Kayıtdışı Ekonomide yaşayanlar seçmen çoğunluğunu oluşturuyorlarsa; ilk yapacakları iş kendilerini vergiden muaf kılmak için,Kayıtdışı Ekonomiye bir meşruiyet kazandırırmaktır. Nitekim Türkiye'deki işsizler, basit usulde vergilendirilen esnaf, stopajla vergi ödeyen küçük çiftçi ve vergi mükellefi olmayan seyyar esnaf üzerinde bir vergi yükü yoktur.

1.2.5. ***Sosyal Korunma Kayıt Dışı Ekonomi Halkı İçin Ek Gelirdir***: Ancak vergi mükellefi olmayan bu Kayıtdışı Ekonomi halkı, piyasanın ödediği vergilerden bütçe kanalıyla pay almak isterler veböylece rantekonomisi veya popülizm, Kayıtdışı Ekonomi ile entegre olur. Ekonomik fazlanın dağılımında, vergi yükünün sürekli tasarruflar aleyhine artması ile cari açık veya tasarruf açığı doğar. Dahası Kayıtdışı Ekonomi büyümeye devam eder. Bir ülkede Kayıtdışı Ekonomiyi meşru kılan oy sandığı(demokrasisi) olup; Kayıtdışı Ekonominin varlığı, yeraltı ekonomisi hariç, siyasal koruma ilemeşrulaştırılmadan mümkün değildir. Kayıtdışı Ekonomiyi devletin başarısızlığı kılan husus; vergi mükellefi olmayan bu seçmen çoğunluğunun, oy sandığı aracılığı ile piyasa gelir dağılımına müdahalesinin İkinci En iyi durumuna yol açmasıdır.

1.2.6. ***Piyasa Karşıtı İdeolojiler ve Uygulamalarının Kayıtdışılık Doğurması:*** Bir ülkede, Kayıtdışı Ekonomi içerisine saklanan işsizlik ve yoksulluğun doğurduğu sosyal huzursuzluk iklimi, piyasa karşıtı ideolojilerin ve politikaların egemen olmasına neden olabilir: Bu ideolojiler ve Politikalar: Sosyalizm, Devletçilik, Planlı Karma Ekonomi, Karma ekonomi, Sosyal Refah Devleti, Fundamentalismolarak sıralanabilir. Bunlar Sosyalizm'den yani piyasayı tamamen kamulaştırmadan veya ikame etmekten başlayarak Fundemaentalism'in sınırlı devlet müdahalesine kadar yayılabilir. Sosyal Refah Devleti bile; piyasanın kısmen ikame edildiği ve Keynes'in Para ve Maliye Politikaları ile yaşatılan bir düzendir. Piyasa'nın kendisine yapılan bu kamulaştırma müdahalelerine karşı tepkisi, genel olarak iktisadi hürriyetlerin korunduğu bir Kayıtdışı Ekonomi'nin doğması şeklinde olur.

1.2.7. ***Sosyal Ahlak ve Kayıt Dışılık İlişkisi:*** Sosyal Ahlâk veya dinler de; yakıtı "bencillik, tamah ve açgözlülük" olan piyasaya ihtiyatla yaklaşır. Dinler, piyasanın üretimi artırma ve büyüme eğiliminin bireyleri, nefisleri yönünde harekete çağırdığı ve dünyevi zevkler sunduğuiçin kulluk görevlerini ihmale yol açmasından kuşku duyar. Oysa birey, Kayıtdışı Ekonomi içerisinde çiftçi veya esnaf olarak kalarak ve iktisadi faaliyetlerini sınırlayarak, dahası birikimlerini hayri olarak dağıtarak, kulluk görevlerini layıkıyla ifa edebilir. Dolayısıyla Kayıtdışı Ekonomi içerisinde, bu tür sosyal ahlakın kökleri bulunduğu söylenebir. Ancak bu takdirde, Protestan ahlakı gibi(Dahrendorf, 2010: 11-21), çalışmayı ibadet sayan toplumlara karşı ekonomik rekabette kaybetmek kaçınılmazdır. Oysa bu ekonomik ve nihayet askeri yenilgi, Kayıtdışılığa yol açan dinlerin öngörmediği ama katlanabilecekleri bir sonuç değildir.

1.2.8. ***Ağır Vergi Yükü, Yüksek Sosyal Güvenlik Primleri ve Aşırı Regülasyonlar Piyasa İşlem Maliyetini ArtırarakKayıtdışı Ekonomiyi Besler:*** Yüksek vergi yükleri, ağır sosyal güvenlik primleri ile aşırı regülasyonlar, piyasa işlem maliyetini yükselttiği için, tüketici ve girişimciyi Kayıtdışı Ekonomiye çağırır. Eğer devlet müdahaleleri, piyasa işlem maliyetini yükselterek, fiyatı yani ortalama maliyeti, talebin üzerine taşımışsa, ihtiyaçların tatmini ancak Kayıtdışı Ekonomi içerisinde mümkündür. Regülasyonlarında işlem maliyetine katkıda bulunarak Kayıtdışı ekonomiyi beslediği, işletme açma izinlerinin piyasasının varlığından ve bu izinlerin kiralanmasından anlaşılmaktadır. Aşırı regülasyonlar,yeni firmaların piyasaya giriş ve çıkışını engellediği gibi; yeni giren firmaların yükselen işlem maliyetleri karşısında piyasadatutunabilmelerini önlemektedir (Stigler,1971,:3-23).

1.2.9.***Ekonomik Suçlar/Erdemsiz MallarYeraltı-Ekonomisi Doğurur*:** Yeraltı ekonomisi, suç sayılan ekonomik mübadeleleri kapsadığı için, Kayıtdışı Ekonomi yaratır. Bunlara hafif suçlar veya ekonomik suçlar diyebiliriz. Bu Kayıtdışı mübadeleye konu olanlar, genellikle erdemsiz mallardır. Bunlar: Uyuşturucu, kumar, kadın ticareti, insan kaçakçılığı, naylon fatura, içki ve sigara kaçakçılığı, müşterek bahisler, gümrük kaçakçılığı, kredi kartı kopyalama, çalıntı malların satışı vb. Bu tür ekonomik suçların önemli bir kısmı, insan tabiatında saklı alışkanlıklardan kaynaklandığı için her toplumda değişik oranda mevcuttur. Eğer talep varsa, arz her zaman olacaktır. Burada nelerin suç sayılacağı sosyal ahlak ile de ilgilidir: İçki ve sigara kaçakçılığı birçok ülkede yoktur veya kadın ticaretine kurumsal anlamda İsveç gibi ülkelerde rastlanmayabilir. Ancak bu

yer altı ekonomisinin nispi büyüklüğü terörün finasmanı ile birlikte belli bir eşiği aşarsa, hukuk devletini tehdit eder ve devleti çürütür. Bu konu Kamusal Mal Teorisi ile ilişkilidir.

1.2.10. *Radikal İdeolojilerin Beslediği Terörizm Kayıt Dışı Ekonomi Yaratır*: İşsizlik ve yoksulluk ikliminden yararlanan radikal ideolojiler terörizmi besler ve terörizm finansmanı için Kayıtdışı ekonomiye ihtiyaç duyar. Böylece Terörizm, finansmanı için kendi yer altı ekonomisini kurar; genellikle uyuşturucu, insan kaçakçılığı, sigara ve içki kaçakçılığı gibi yüksek kâr marjı olan ve sürekli gelir sağlayan alanları tercih eder. Ayrıca terörizm kendi bölgesinde haraç veya veya kaçırma yoluyla askere alma gibi sözde vergi toplama yöntemlerini de kullanır. NiekimKayıtdışı Ekonomi araştırıldığında, terör örgütleri ile karşılaşılması çok mümkündür. Aslında terörizmve doğurduğu suç ekonomisi yani Kayıtdışılık, bir "devlet başarısızlığı"dır.

1.2.11. *Kayıtdışılık Vekalet Sorunu Doğurur*: Bir geri kalmış veya kalkınmakta olan ekonomi üç katlı bir eve benzemektedir: Bodrum katı yer altı ekonomisidir. Zemin, kayıt dışı ekonomidir. Üst kat ise Piyasa Ekonomisidir. Ancak bileşik kaplardaki sular gibibirbirleriyle ilişkilidirler. Vekalet sorununu yaratan husus, Kayıtdışı Ekonominin, ekonomi içerisinde bir vergisiz alan olan bir vergi cenneti oluşturmasıdır. Bu vergiden kaçınmanın doğurduğu ekonomik büyüklükten vergiişlemi ile uğraşanlar ve muhasebeciler, denetçiler de yararlanırlar: Nitekim yaygın bir Kayıtdışılığın varlığı vekalet sorununa işaret eder. Sonuçta devletin vekillerinin, yani bürokratların ve politikacıların Kayıtdışı Ekonomi ile ilişkileri, vekalet sorunu yaratır.

1.2.13. *Teorik Analizin Özeti*: Eğer bu teorik anlizlerin bir sayımını yaparsak: (1)Kayıt dışı Ekonomi'ninn varlığının İkinci En İyi'ye yolaçaması: Devletin Başarısızlığı. (2) Kalkınmada optimal olmayan faktör donanımı ve sınırsız işgücü arzı (3) Devletçe ekonomik fazlanın vergiler lehine dağıtımının etkinsizliğe yol açması (4) Seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmamasının rant ekonomisi doğurması (5)Sosyal Korumanın Kayıtdışı Ekonomi için ek gelir olarak kullanılması (6) Piyasa karşıtı ideoloji ve politikaların Kayıtdışı Ekonom'ye katkıda bulunması. (7)Piyasa karşıtı veya piyasayı denetlemek isteyen Sosyal Ahlakın mevcudiyeti (8) Ekonomik suçların/Erdemsiz Mallar'ın yeraltı ekonomi oluşturması. (9) Terörizmin finansmanı (10)Aşırı vergi ve sosyal güvenlik yükü ile regülasyonların doğurduğu piyasa işlem maliyetinin arz fiyatını, talep fiyatının üstüne çıkarması (11) Kayıt dışı-Ekonominin vekalet sorunu yaratması.

Yukarıda anlatılmaya çalışıldığı üzere Kayıt dışı Ekonominin başta Piyasa Ekonomisi olmak üzere, Pareto-Optimumu, Kalkınma Ekonomisi, Kamu Seçimi, Vekalet Sorunu, Ekonomi-Politik ve Ekonomik Sistemler, Keynesyen Ekonomi: Para ve Maliye Politikaları, Vergi Teorisi, Regülasyon Ekonomisi, Suç ve Terör Ekonomisi, Sosyal Ahlak ve Din ile Ekonomi İlişkisi, Refah Devleti Ekonomisi gibi Ekonomi Teorisi'nin çok farklı alanlarında kökleri mevcuttur. Bu kökleri ihmal ederek, Kayıtdışı Ekonomiyi sadece sebepler ve ölçümü üzerinden analiz etmek yetersizdir. Kısaca özetlersek, piyasa başarısızlıkları devletin varlık nedeni olmakla birlikte; devletin piyasaya müdahalesinin piyasa başarısızlıklarının ötesine geçmesi devletin başarısızlığını yani Kayıtdışı Ekonomiyi doğurmaktadır.

2. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Doğuşu

Türkiye'yi örnek alarak yukarıda yer alan teorik argümanları açıklamaya çalışalım.

2.1. Kayıtdışı Ekonomi ve Kalkınma Teorisi

Kalkınmanın başlangıcında, geleneksel tarım ekonomisinden sanayileşmeye geçerken optimal olmayan bir faktör donanımı ile karşılaşılır: Sermaye ve girişim faktörleri kıt iken, sınırsız düz emek arzı mevcuttur. İşsizlik ve yoksulluk ise Kayıtdışı Ekonomi doğurur. Piyasa ekonomisi kaynak dağılımı ile kalkınma süreci boyunca optimal faktör donanımına ulaşmaya çabalar. Ancak devletin ekonomik fazlaya vergiler lehine fakat tasarruflar aleyhine bir müdahalesi mevcut ise; işsizlik arttığından, Kayıtdışı Ekonomi büyüyebilir.

Ekonomik fazla, Ricardian(Ricardo,1814: 19-35) veya Keynesyen yaklaşımla milli gelirden hane halkı tüketiminin(C) çıkartılmasından sonra geriye kalan tasarruflar(S) ve vergilerin(T) toplamıdır:

$Y - C = S + T$

Türkiye'de yeni milli gelir hesaplarına göre 2017 yılı sonunda bu tanıma göre milli gelirin yüzdesi olarak ekonomik fazla(Es):

$Es = T + S = 33{,}1 + 25\ \% = 58{,}1\ \%$

Dolayısıyla

$T = 33{,}1\ \% > S = 25\ \%$ dir.

Optimal tasarruf hacmi ise işsizliğin azalma eğilimine girdiği hacimdir. Çok aşikârdır ki, Türkiye'de tasarruf hacmi optimalin altında kaldığı halde; tasarruf açığı verilmektedir: Cari açık,2017 itibariyle milli gelirin % 5,6 sıdır.

Nitekim 2017 işgücü arzı artışı 1.239.000 iken, istihdam artışı 1.122.000 kaldığından işsizlerin sayısında 117.000 kişilik artış görünmektedir. TÜİK verilerine göre 2017 yılı itibariyle 3,5 milyon kadar işsiz bulunmakta olup; bu insanlar köylü ve esnaf ile birleşerek mevcut Kayıtdışı Ekonomi üzerinde birikmekte, geçimlerini sağlamaya çalışmaktadırlar. Bir başka deyişle, tasarruf hacmi kısa dönemde optimale çıkartılıp; uzun dönemde tam istihdama ulaşmadıkça Kayıtdışı Ekonominin yasal kısmından kurtulmak mümkün değildir: Bu nedenle işsizlerin sayısı ve hatta oranı artarken, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin azaldığı konusundaki resmi açıklamalar inandırıcı değildir.

2.2. Kayıtdışı Ekonomiyi Meşru Kılan Vergi Mükellefi Olmayan Seçmen Çoğunluğudur:

Türkiye'de Kayıtdışılığı belirleyen en önemli üç faktör, sırasıyla (1)Kamu seçiminde vergi mükellefi olmayan seçmen kitlesinin ağır basması, (2)işsizlik ve yoksulluk, (3)terörün finansmanıdır. Bir ülkede vergi mükellefi olmayanlar, seçmen

çoğunluğunu oluşturuyorlarsa Kayıtdışı Ekonomi yasal bir meşruiyete sahip demektir. Oysa tarihte demokrasi "temsil edilmezsek vergi vermeyiz" eylemi ile başlamıştı. Türkiye'de seçmenlerin yaklaşık% 60'ı vergi-mükellefi değildir(Çizelge: 1) Türkiye'de maalesef şeffaf ve ayrıntılı bir gelir vergisi mükellefleri istatistiği yoktur.

Dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin sayısını SGK'nın aktif sigortalı sayısını dikkate alarak tahmin edebiliyoruz. Ancak bu vergi mükellefleri tahmini, "basit usulü" ve vergi mükellefi olmayan kapıcılar ve gönüllü sigortalı ev kadınları ve çiftçileri de vb. kapsamaktadır. Diğer taraftan vergilerini stopajla ödeyen ücretliler de bu sayıya dahildir. Nitekim beyannameli vergi mükellefleri, seçmenlerin sadece % 7 si kadardır.

(Çizelge: 1)

Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Seçmenlere Oranı

Yurtİçi Seçmen Sayısı	Yurt-dışı Seçmen Sayısı	Toplam Seçmen Sayısı	G. Vergisi Mükellefi (Aktif Sigortalı)	Mükelleflerin seçmenlere Oranı
55.319.000	1.258.000	56.577.000	22.622.305	% 39,98

Kaynak: YSK ve SGK

Türkiye'de ortanca seçmen ya da seçmen çoğunluğu işsizler+ çiftçiler+ esnaftır. Bir başka deyişle bir ülkede yasal olarak kim vergi dışı bırakılmış ise iktidardır demektir. Sonuç sadece yasal bir Kayıtdışı Ekonominin varlığının ötesinde, yaygın bir sosyal koruma ağının oluşmasıdır.

2.3. Sosyal Koruma, Piyasa İçin Bir Vergi Yükü iken; Kayıtdışı Ekonomi için bir Ek Gelir Kaynağıdır: Kayıtdışı Eknomide yaşayanlar işsiz ve yoksul oldukları gerekçesi ile seçmen çoğunluğunu olduklarından, dolayısıyla siyasal iktidarı ellerinde tuttukları için sosyal koruma talep etmektedirler. Öncelikle Kayıtdışı Ekonomide yaşayan herkesin işsiz ve yoksul oldukları kuşkuludur. İstihdam edilenlerle vergi mükellefleri arasındaki fark, TÜİK'in işsizlik verisinden büyüktür. Bu durumda, 2,8 milyon civarındaki bir işgücü, çalıştığı halde vergi mükellefi gözükmemekte; yani kayıt dışıdır(Çizelge: 2).

(Çizelge 2)

Türkiye'de İstihdam Hacmi, İşsizler ve Vergi Mükellefleri

İstihdam Hacmi(1)	Vergi Mükellefleri (2)	İşsizler	Fark = 1-2
28.515.000	22.622.305	3.419.000	5.893.00

Kayıtdışı Ekonomide çalışanlar için, kayıtlı ekonomiye geçişin sosyal yardımlardan vazgeçme gibi; bir fırsat maliyeti olduğunu ortaya çıkıyor. Aşağıda

(Çizelge: 3) de Sosyal Koruma'nınMilli Gelire oranı olarak vardığı boyutlar görülmektedir.

Farkında olunması gereken husus, Kayıtdışı Ekonomide yaşayan seçmenlerin veya işgücünün, kayıtlı ekonomiye geçiş için elde edecekleri gelir kazancının(ΔYp), kaybedecekleri sosyal koruma ek gelirinden(ΔYk) fazla olması gerekir. Eğer Kayıtdışı Ekonomide kazanılan gelire (Yk) ve Kayıtlı Ekonomideki kazanılan gelire (Yp) dersek:

(Çizelge: 3)

Türkiye'de Sosyal Harcamaların Milli Gelire Oranı

Yıllar	2015	2016	2017	2018
Eğitim	3,9	4,2	3,9	3,8
Sağlık	3,7	3,8	3,7	3,7
Sosyal Koruma	**8,1**	**9,1**	**8,7**	**8,5**
Emekli Aylıkları ve Diğer Harcamalar	7,2	8,1	7,7	7,5
Sosyal Yardım ve Primsiz Ödemeler	0,9	1,0	0,9	0,9
Doğrudan Gelir Desteği	0,1	0,1	0,1	0,1
Toplam	**15,8**	**17,0**	**16,3**	**16,0**

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2018 Programı, Ankara, 2017, s.53

$\Delta Yp = Yp - Yk$

$\Delta Yp > 0$ ise;

Kayıtdışı Ekonomide çalışanlar, kayıtlı piyasaya işgücü arz eder. Ancak Kayıtdışı ve kayıtlı piyasaları iki ayrı sektör gibi düşünmek doğru değildir: Çoğu Kayıtdışı sektörde yaşayanlar, inşaat, hizmetler gibi kayıtlı sektörlerde Kayıtdışı çalışmakta veya piyasadaki firmalar da kısmen Kayıtdışı kalmaktadır.

Ayrıca kayıtlı sektördeki asgari ücreti, getirdiği işin zahmeti karşısında yetersiz bulanlar, $\Delta Yp>0$ olsa dahi kayıtlı işgücü arz etmek istemeyebilirler. Kısacası tek değişken, gelir farkı değildir. Bu durum Kayıtdışı Ekonomide nüfusun yığılmasına ve sosyal korumanın artışına yol açar. Nitekim 2017 yılı itibari ile Sosyal Harcamalar(Sp/Y) ile Tasarruf Hacminin(S/Y), Milli Gelire Oranını ile karşılaştırırsak:

$S/Y = 25\ \% > 16{,}3\ \% = Sp/Y$

Buradan çıkartılacak sonuç, yoksulluğu ve işsizliği yok edecek doğru çözümün, sosyal koruma veya sosyal harcamalardan ziyade tasarruf, yatırım ve istihdam hacmi artışı olduğudur. Aşağıda (Çizelge: 4) de Türkiye'de sosyal korumadan yararlananların sayıları gösterilmektedir. Bu yaygın sosyal koruma, Türkçe literatüre "müşteri-seçmen" deyiminin girmesine neden olmaktadır.

(Çizelge: 4)

Devletten Sosyal Yardım Alan Ailelerin Veya Yurttaşların Sayıları

Sosyal Yardım Türü	Ailelerin veya Yurttaşların Sayısı
Yaşlılık ve Engelli Aylıkları Alanlar	1.298.564
Muhtaç ve Çocuklu Ailelere Yapılan Yardımlar	589.554
Öğrenci Bursları	616. 435
Kömür Yardımı Alanlar	2.139.667
Sağlık Sigortaları Devletçe Ödenenler	8.893.853
TOPLAM	13.538.073

Kaynak: Aile ve Sosyal Yardımlar Bakanlığı, Sosyal Yardımlar Dairesi Başk. (2017)

Dikkat edilmesi gereken husus, Mahalli İdarelere, Vakıf ve Derneklere ait sosyal yardımların yukarıdaki istatistiklere dahil edilmediğidir. Bir ekonomide yaygın Sosyal Koruma veya Sosyal Refah Devleti, tam istihdam sonrası bir aşamanın politikalarıdır. Mevcut durum, yoksullara yardımın yoksulluğu azaltmayıp artırdığını iddia eden Malthus'uhaklı çıkartmaktadır.

2.4. Piyasa Karşıtı Keynesyen Politikalar, İdeolojiler ve Sosyal Ahlakın, Kayıtdışı Ekonomi Doğurması:

Piyasa-karşıtı davranışlar üç gurupta sınıflandırılabilir:

2.4.1. ***Piyasaya Müdahale eden Keynesyen Politikalar***: Bu politikaları üçe ayırarak incelemekte yarar vardır.

Keynesyen Para Politikası, talep yönetimi açısından paranın hacmi ve değeri yani faiz haddi konusunda devlete daha doğrusu Merkez Bankalarına yetki ve serbestlik vermektedir (Friedman, 1968: 1-16). Ancak bu politikanın ihmal edilen yanı, paranın servet biriktirme ve saklama aracı olduğudur. Eğer para politikası aracılığı ile; servetimizin değerini devlet tayin edecek ve hatta başkalarına transfer edecekse, bu husus, piyasa ekonomisinin temel değeri olan özel mülkiyet ile çatışır. Özel mülkiyet nerede kazanılacak? Faktör piyasasından mı?Yoksa seçim sandığı yolu ile devletten mi? Bu tür para politikaları tüm mali piyasaları sarsar: Piyasalar önce altın ve emtia borsaları ile ama nihayet kripto paraları icat ederek bu sorumsuz para politikasına tepki vermektedir.

Dahası Maliye Politikasının artan oranlı vergiler ile tasarruf paradoksunu(Skousen,1992: 89-102) çözmek için kullanımı netice olarak kanun önünde eşitliğin ihlalinin ötesinde piyasada mülkiyetin dağılımına müdahale anlamındadır. Tasarruf paradoksunu asıl çözecek olan, gelişmiş kapitalist ekonomilerin, küresel ekonomiye sermaye ihracına izin verilmesi idi. Aksine yasaklanması, yüksek artan oranlı tarifeler, vergi cennetlerini yarattı. Küresel Ekonomi döneminde sermaye ihracı başladı ise; Trump ve benzerleri sermayeyi anavatanına döndürmek için önlemler almaktadır.

Kuşkusuz Keynes-Beveridge ikilisinin İngiltere'de ulus devlet modeline sadık kalarak kurguladıkları sosyal refah devleti de Küresel ekonomi ile çatışınca krize girdi. Sağlık, eğitim piyasalarını tamamen ve konut piyasalarını kısmen kamulaştırmak ve tam istihdamı, devletin yükümlülüğü haline getirmek ekonomik krizi önlemeye de yetmedi. Keynesyen Teori, küresel ekonomi döneminde ulus devlet veya Sosyal Refah Kapitalizmi dönemindeki kadar başarılı gözükmemektedir.

2.4.2. ***Piyasa-karşıtı ideolojiler, Marxism, Devletçilik, Planlı Karma Ekonomi veya Fundamentalism Kayıtdışı ekonominin varlığına katkıda bulunurlar*****:** Devlet iktisadi ajanların özgürlüklerini kısıtladığında, arz ve talepler Kayıtdışı Ekonomiye doğru kaymaya başlar(Mises, 1972:129-133). Eğer Türkiye'de 1961-1983 Planlı Karma Ekonomi dönemi hatırlanırsa, birçok alanda; dövizde, ithal mallarda ve hatta kredilerde Kayıtdışı Ekonomi mevcuttu. Türkiye dahilinde döviz bulundurmak veya alıp satmak suç olduğundan yer altı ekonomisi doğmuştu.

2.4.3. ***Eğer bir toplumda sosyal ahlâk ve daha dar anlamda din piyasayı desteklemiyorsa kayıt dışılık doğurabilir*****:** Dinler; yakıtı, tamah, aç gözlülük ve bencillik olan piyasaya nefse hitap ettiği için kuşku ile bakarlar(Kuran, 1994: 769-775). Diğer yandan faiz, birikim, kadının evi dışında çalışması gibi konularda piyasalarla sürtüşülmesi halinde; bu konularda Kayıtdışılığa kayılması kaçınılmazdır. Sosyal ahlâk Kayıtdışılığı doğrudan desteklemeyebilir ama getirdiği kısıtlamalar Kayıtdışılığa yol açabilir: Örneğin kadınlar arsında kayıt dışı-istihdam erkeklere nazaran daha yaygındır. Busosyal ahlak anlayışı ile;çalışmayı ibadet sayan Protestanlık gibi sosyal ahlaka sahip toplumlarla yarışmak mümkün olmaz.

2.5. Geleneksel Yeraltı Ekonomisi ve Terörizm'in Finansmanı "Devletin Başarısızlığı"nın Varlığına İşaret Eder:

Geleneksel Yeraltı Ekonomisi ve Terörizm'in Finasmanı, her ikisi de suç ekonomisi olmasına rağmen, ayrışırlar. (i) Geleneksel Yeraltı Ekonomisi, genelde erdemsiz malların mübadele edildiği bir pazardır. Bu ekonomik suçlar veya erdemsiz mallar: Kumar, uyuşturucu, müşterek bahis oynatmak, kadın ticareti, çalıntı mallar, sigara ve içki kaçakçılığı, gümrük kaçakçılığı vb. Yeraltı dünyasına ilişkin erdemsiz mallara talep; insan tabiatının zaaflarından kaynaklandığı için, önlenemez ama minimize edilebilir. Konu Kamusal Mal Teorisi ile ilişkilidir. Ya sosyal ahlâk hoşgörü ile yaklaşır veya yasaklamalar ile devlete destek olur. Ancak dikkat edilmesi gereken bir husus; yeraltı ekonomisi, belli bir eşiği aşması halinde vekalet sorunu yaratarak bürokrasiyi ve siyaseti çürütebilir.

(ii) Terörizm ise askeri maliyetini, yeraltı ekonomisi kurarak finanse etmeye uğraşır. Terörizm korku üzerine kurulan bir vergi veya haraç toplama ve eleman sağlama sistemi oluşturur. Genellikle çok kârlı olduğu için uyuşturucu alanında tekel olmaya çalışır. Sigara, alkol gibi geleneksel kaçakçılık alanları yanında insan kaçakçılığı gibi yeni konulara girdiği gözlenmektedir (Warde, 2007: 233-248). Devletin silahlı terörden önce terörün finansmanını çökertmesi daha rasyoneldir.

Ekonomik hacim olarak yeraltı ve terörün finansmanının Milli Gelirin % 12'si civarında olduğu tahmin edilebilir. Yeraltı ekonomisinin İtalya'daki büyüklüğü % 8 ifade edilmektedir. Türkiye ile ilgili tahmin şöyle oluşturulmaktadır:

Dünyada 320 milyar $ lık bir uyuşturucu ekonomisi veya geliri olup bunun% 20'sinin Türkiye üzerinden geçtiği tahmin olunmaktadır. Bu Türkiye'de tek başına 64 milyar $ lık bir uyuşturucu geliri olduğunu ifade eder. Diğer yeraltı ekonomik suçlarının tahminlerini de eklediğinizde bu büyüklük Milli Gelirin % 12'si civarına ulaşabilir. Herhangi bir ülkede Milli Gelirin % 10'u civarına ulaşan bir yeraltı ekonomisi, devletin ilk görevi olan kanun ve nizam açısından bir tehdittir.

2.6. Ağır Vergi Yükü, Yüksek Sosyal Güvenlik Primleri ve Aşırı Regülasyonlar, Piyasa İşlem Maliyetini Artırdığından Kayıtdışı Ekonomiyi Teşvik Eder:

Ağır vergi yükü ile ekonomik fazlanın vergiler ve tasarruflar arasında etkin olmayan dağıtımı, Kayıtdışı ekonomiyi doğuran en önemli değişkenlerdir. Dahası, vergi sistemi çeşitli yollardan Kayıtdışı ekonomiye katkıda bulunur. Bu nedenleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

*Aşırı vergi yükü tasarrufları azaltarak, büyümeyi ve istihdam artışını yavaşlatır(Hayek, 1960:306-324b) ve Kayıtdışı ekonomiyi doğuran yoksulluk ve işsizliği besler.

*Gelir Vergisinin tasarrufları çifte vergilendirmesi, tasarruf hacmini düşürerek Kayıtdışı ekonominin devamına aracı olur.

*Yüksek Vergi ve Sosyal Güvenlik Prim yükleri kayıtlı ekonomi üzerinde bir para cezasına dönüşür.

*Artan oranlı gelir ve kurumlar vergileri tarifeleri yeni girişimcilerin risklerini artırdığından kayıtlı ekonomi çevresinde duvar engeli görevi görürler.

*Mübadele üzerindeki, yüksek KDV ve ÖTV gibi vergiler girişimciyive tüketiciyi kayıt dışı ekonomiye doğru yönlendirir.

*Vergi ve sosyal güvenlik primlerinin sebep oldukları yüksek uyum maliyetleri, girişimcileri kayıtlı ekonomiden uzaklaştırır.

*Vergi Mükelleflerinin yasal haklarının olmayışı, Kayıtdışı ekonomiyi bir sivil itaatsizlik kurumuna dönüştürür.

*Kayıtdışı ekonomi vergi idaresinde vekalet sorunu yaratır.

Bu görüşleri Kayıtdışı ekonomiyi doğurmadaki önem sırasına göre kısaca açıklayalım:

2.6.1. ***Aşırı Vergi Yükü***: Vergi yükü artışı tasarrufları azaltarak sermaye birikimini yavaşlatır işsizlik, yoksulluk doğurur ve tam istihdamı geciktirerek, kayıt dışı ekonomiye sebep olur. Tüm nedenler bir yumak gibi sarılarak Kayıtdışı ekonomi ile son bulur.

Eğer bir kalkınan bir ülkede vergi yükü(T/Y), tasarruf hacminde(S/Y) büyükse muhtemelen tasarruf açığı yani cari açık(X-M) mevcuttur.

$T/Y > S/Y$ ise;

$(G-T) + (S-I) = X-M$ olur.

Bütçe ve yurtiçi tasarruf açıklarının toplamı yani iç açıkdış açığa veya cari açığa eşittir. Eğer cari açığın katkısına rağmen işsizlik artıyorsa, ülkedeki faktör donanımı ve tasarruf hacmi optimal değildir. 2017 de cari açık milli gelirin %, 5,6 olmasına rağmen, işsizlik artmaktadır.

2.6.2. ***Gelir Vergisinin Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi Kayıtdışı Ekonomiye Yol Açar:*** Tasarrufların çifte vergilendirilmesi(Fisher, 1939: 16-33) tasarruf hacmini azaltarak kayıt dışılık doğurur.Busüreci kısaca şu şekilde ispatlayarak açıklamak mümkündür:

	Tr1 = İlk Yılın Vergisi
	Tr = Vergi ödemesi
$Tr1 = t(Y) = t (C + S)$	Y = Gelir Vergisi Matrahı
	S = Tasarruflar
$\Delta Y = iS (=i K)$	Tr2 = İkinci yılın vergisi
	ΔY= Matrahtaki artış
$Tr2 = t (Y + \Delta Y)$	K=Sermaye Stoku
	i= faiz haddi
$\Delta Tr = Tr2 – Tr1= t (\Delta Y) =t (i S) = t(i K)$	ΔTr =Vergilerdeki artış

Aslında tasarrufların çifte vergilendirilmesi sadece Gelir ve Kurumlar Vergileri ile sınırlı kalmamaktadır. Servet Vergileri de mülkiyet üzerinde ek yük oluşturarak sermaye birikimini caydırmakta ve Kayıtdışılığı özendirmektedir. Bu servet vergileri Emlâk, Veraset ve İntikal, Motorlu Taşıtlar olarak özetleyebiriz.

2.6.3. ***Ağır Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Varlığı Kayıtlı İstihdamı Cezalandırır*****:** Gelir Vergisi ücret-dışı gelirler yani kâr, faiz ve rant için önerilmiş bir vergi iken Türkiye ‘de Gelir Vergisi hasılatının 2/3’uü ücret gelirlerinden elde edildiği iddia edilmektedir. Maalesef Gelir Vergisi istatistiklerimizde saydamlık yoktur. Bu nedenle bir örnek olarak 2018 yılında asgari ücret üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik pirimi yüklerinin, işverene maliyetini hesaplayalım (Çizelge: 5).

Bundan öteye çarpık tarife yapısıGelir Vergisi’ni bir ücret vergisi haline dönüştürmektedir. Nitekim tarifenin 2018 için en yüksek dilimi olan 80.000 T.L. yaklaşık adam başına gelirin iki katıdır. Oysa bu oran Almanya’da 6,7 kattır. Gelir Vergisi Tarifesinin bu çarpık tarife yapısı, nedeniyle kayıtlı işletmelerde ücretlinin geliri yaklaşık son dilimde asgari % 40,8 yükselmektedir. Tarifenin uzunluk farkındaki bu çarpıklık ve makul bir asgari geçim indirimi olmaksızın uygulanması “yaşama hakkını” tehdit ettiğinde sonucun sivil itaatsizliğe ve Kayıtdışılığa dönüşmesi şaşırtmamalıdır.

(Çizelge: 5)

Asgari Ücretlinin İşveren Üzerindeki Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükü

Asgari ücretlinin işverene maliyeti	Net asgari ücret	Sosyal Güvenlik Kesintisi	Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükü %
2.384,66	1603,12	781.54	32,7 %

3. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi'nin Ölçümü:

Öncelikle Kayıtdışı Ekonomi'nin niteliği ve İktisat Teorisi ile ilişkisi konusunda gerçekçi bir analiz yapılmadan sadece görünennedenlerini sayarak ölçme yöntemleri kurgulamak acelecilik sayılabilir.

Bu alanda iki ayrı kalemin olduğunun farkında olmalıyız: Geri kalmışlığın oluşturduğu kayıt dışı ekonomisi ilesuç ve terörün doğurduğu yeraltı ekonomisini birlikte ölçmek Türkiye gibi bir ülke yanıltıcı olabilir. Gelişmiş ülkelerde, ağırlığı ekonomik suçların yarattığı bir Kayıtdışı ekonomi mevcuttur. Bizde her iki kalem de belli ağırlığa ve birlikte belli bir büyüklüğe sahiptir. Dolayısıyla Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi:

Kayıt dışı Ekonominin Toplam Hacmi= Vergi Kaçağı + Suç ve Terörün Yer Altı Ekonomisi

Belki bunlara regülasyonların doğurduğunu da katmak da gerekir ama elde veri yoktur.

3.1. Geri Kalmışlığın Doğurduğu Kayıtdışı Ekonomi:

Bu kalemin ölçülmesinde milli gelir ve vergi istatistikleri kullanılabilir. Kayıtdışı ekonomi nedeniyle milli gelir hesaplarının ne kadar güvenilir oldukları ayrı bir sorundur.

Türkiye'de Gelir Vergisitarfesininnominal ortalama oranı % 25 tir. Zira en yüksek tarife % 35 ve en düşüğü %15 olup ortalaması % 25 bulunur. Dolayısıyla hiç vergi kaçağı olmasa Gelir Vergisi Hasılatı'nınmilli gelirin % 25 olması beklenebilir. Bu oran fiilen 2016 yılında % 4,77 idi. Dolayısıyla 2016 yılında Gelir Vergisi'nde Milli Gelirin oranı cinsinden kaçakçılık:

20,23 % = 25 % - 4,77 % dir.

Bir başka deyişle Gelir vergisinde vergi kaçağı % 80 üzerinde çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi hasılatının, Gelir Vergisine Oranı % 38 dir.

1,81 / 4,77 = 0,38

Kurumlar Vergisi'ndeki vergi kaybının gelir vergisindeki vergi kaybının % 38'i olduğunu varsaydığımızda Milli Gelir türünden %7,68 oranını buluruz.

20,23 x 0,38 = 7,68 %

Dolayısıyla faktör gelirleri olarak toplam vergi kaybının Milli Gelire oranı ise:

27,92 % = 20,23 + 7,68dir.

3.2. Terör ve Ekonomik Suçların Oluşturduğu Yeraltı Ekonomisi:

Terör + Suç Ekonomisinin büyüklüğü Milli Gelirin % 12 civarında tahmin edilebilir. Sadece uyuşturucu ticaretinin gelirinin milli gelire oranının % 8 civarında çıktığı tahmin edilebilir.

Bu durumda yukardaki formüle göre bu iki kalemi toplarsak:

% 27,92 +% 12 = % 39,92bulunmaktadır.

Dolayısıyla hesaplamalar sonucunda elde iki kalem mevcuttur: % 27,92 resmi rakamlara çok yakındır. Diğeri % 39,92, bu ikinci rakkam, resmi sonuçların % 12 üstünde çıkmaktadır. Ancak herhalde Devlet olarak ekonomik suç, terör ve yeraltı ekonomisinin büyüklüğünü daha yakından izlemeliyiz.

4. Sonuç

Tanım olarak devletin başarısızlığı, piyasanın ParetoOptimumu'na ulaşmasının devletin müdahalesinin doğurduğu israf nedeniyle önlendiğidir. Aslında Kayıtdışı Ekonominin varlığı ekonominin ParetoOptimumu'nda olmadığının delili olup; artık Refah İktisadı'nın Birinci Teoremi'nin (Stiglitz, 1988:63-65) Türkiye'de işlemediğini ifade eder. Kayıtdışı Ekonomi'nin varlığı, piyasanın veya piyasa ajanlarının kusurundan ziyade devletin piyasaya müdahalelerinin sonucudur. Etkin olamayan ama bilinçli müdahaleleri ile Kayıtdışı Ekonomi'nin doğmasına yol açan devletten yine yok edilmesini beklemek doğru sayılamaz. Bu tebliğde devletlerin Kayıtdışı Ekonomiye yol açan etkin olmayan müdahaleleri özetlenerek sunuldu. Bunlar:

(i) Seçmen çoğunluğunun bedavacı olması yani vergi mükellefi bulunmaması
(ii) Ekonomik fazlanın dağıtımında tasarruflara karşı, vergilere ağırlık verilmesi
(iii) Sınırsız Para ve Maliye Politikalarının varlığı.
(iv) Ağır Vergi ve Sosyal Güvenlik yükleri
(v) Aşırı Regülasyonların yükleri
(vi) Vergi gelirlerinin Kayıtdışı ekonomideki seçmenler için ek gelir kaynağı yapılması
(vii) Piyasanın kendisine karşıt ideolojiler ile sosyal ahlakın baskısına maruz bırakılması
(viii) Artan oranlı gelir vergilerinin tasarrufları hedef alması ve çifte vergilendirmesi
(ix) Suç ve terörün doğurduğu yeraltı ekonomilerinin varlığı
(x) Uyum maliyeti giderlerinin, mükelleflerin vergi borcunu aşması
(xi) Vekalet Sorunu: Kayıtdışı ekonominin varlığının vekalet sorunu doğurması.

Yukarıdaki nedenlerle, Kayıtdışı ekonomi ile mücadele programı uygulayan devletler muhtemelen Kayıtdışı ekonomiye katkıda bulunmaktadırlar. Kayıt dışı ekonominin çözümü, devletin gerçek piyasa başarısızlıkları ile mücadele ile yetinmesidir. Piyasa, finanse ettiği devletin kendisine hizmet vermesini ister ama patronu olmasını istemez. Sonuç olarak Kayıtdışı ekonomi devletin, piyasaya etkin olmayan müdahalesi sonucu ortaya çıkan bir devlet başarısızlığıdır.

Kaynakça

Benjamin, N.-K. – Recantini, F. – Santini, M.(May 2014)*, Informal Economy and World Bank*, Policy Research Papers, No.6888.

Boadway, R.&Wildasin, D.(1995), "Taxation and Savings: A Survey", *Fiscal Studies***,** vol 15, , pp. 19-63.

Buchanan J. &Burton J. &. Wagner R.E (1978)**,** *TheConsequences of Mr. Keynes*, IEA, London, pp. 14-16.

Dahrendorf,R.(2010) "After the Crisis: BacktotheProtestant Ethics", *Max Weber Studies*, Vol.10, No.1, January, ss.11-21.

Fisher, I.(1939) "DoubleTaxation of Savings", *AmericanEconomicReview,*March 1939, pp.16-33.

Friedman, M.(1968)"The Role of MonetaryPolicy", *AmericanEconomicReview*, Vol.VIII, March, No.1, pp. 1-17.

Hayek,F.(1960) TheConstitution of Liberty, Chicago,The University of Chicago Press, ss. 306-324.

Lewis,A.(1954) Economic Development with Unlimitted Supplies of Labour", Manchester School of Economicand Social Studies, May ss139-191.

Mises,L.(1972), The Anti Capitalist Mentality, İllinois, LibertarianPress, pp.129-133.

Ricardo,D.(1821) *On thePrinciples of Political Economyand Taxation*, London, John Murray, 1821, pp.19-35.

Roncaglia, A.(2006).*TheWealth of Ideas: History of EconomicThought*, Cambridge, Cambridge U.P., ,pp.200-201.

Rosen, H.(1988) *Public Finance*, Irwin, Homewood, ss.6-7.

Sabrianova,K.(2009*) IncomeTax Flattering: Does it Help toReduceThe Shadow Economy*?, IZA DiscussionPaper, No.4223, June.

Schneider, F.(2012), *TheShadow Economy What Do We (Not) Know*, IZA; DicussionPapers, No 6423; March.

Schneider, F.- Enste D.(2000), " ShadowEconomies: Size, Causesand Consequences", *Journal Of EconomicLiterature*, Vol. XXXVIII, March, pp. 77-114.

Skousen, M. (1992)"Keynes and Anti- SavingMentality*", Dissent on Keynes*, London, Preager, pp.89-102.

Stigler, G(1971)," TheTheory of Economics of Regulation",BellJournal of Economics, Spring, ss.3-23.

Stiglitz, J. (1988) *Economics of PublicSector*, W.W. Norton, London, ss. 63-65.

Warde, I.(2007) "TheWar on Terror, CrimeandShadowEconomy in The MENA Countries",Journal of MediterreneanPolitics, vol.12, pp.233-248.

Sağlık Odaklı Küresel Kamu Özel Sektör İşbirlikleri[1]

Global Public Private Partnerships with Health Focus

Burcu Gediz ORAL[2] **Tuğba Arpazlı FAZLILAR[3]**

Özet

Son yıllarda kamu mallarının dağıtımında devlet ve özel sektör arasında sorumluluk paylaşımında önemli değişiklikler olmuş, özel kuruluşların katılımı artmıştır. Özellikle küresel sağlık politikasında küresel kamu özel sektör işbirliklerinin (KKÖSİ) çoğalması, uluslararası sağlık manzarasını yeniden şekillendirmiştir. Özel sektörün kamudan daha fazla kaynak ve uzmanlığa sahip olduğu algısı ve paylaşılan çıkarlar olmasa da ortak avantajların bulunması, sağlık alanındaki KKÖSİ'lerin geliştirilmesine yardımcı olmuştur. Özel sektörün kar güdüsü dışında, KKÖSİ'lerin sosyal sorumluluk fikri ve bir takım vergisel avantajlar sağlanması ilaç endüstrisi de dahil olmak üzere birçok endüstri için işbirliklerini cazip kılan önemli faktörler olmuştur. Bu makalede, işbirliğinin değişen doğası ve bu terimi çevreleyen kavramsal belirsizlikler tartışılmıştır. Küresel sağlık gelişimi için KKÖSİ'ler tanımlandıktan sonra, kamu ve özel aktörlerin yakınlaşmasına yol açan faktörler analiz edilecek ve sağlık sektöründe uluslararası kuruluşlar ile özel sektör arasındaki işbirliği eğiliminin sonuçları tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Hizmeti, Sağlık Hizmeti, Kamu Özel Sektör İşbirlikleri, Küresel Kamu Özel Sektör İşbirlikleri, Kamu Ekonomisi

Jel Kodu: H40, I18, I13, L32, P35

Abstract

In recent years there have been significant changes in sharing of responsibility between the state and the private sector in the distribution of public goods in the world and the participation of private institutions has increased. In particular, the proliferation of global public private sector partnerships (GPPPs) in global health policy has reshaped the international outlook of health. The perception that the private sector has more resources and expertise than the public sector and the fact that there are not common interests but common advantages have helped to develop the GPPPs's in the field of health. Apart from the private sector profit motive, the idea of social responsibility of GPPPs's and the provision of a number of tax advantages have become important factors in attracting

---

[1] Bu çalışma 08-12.05.2018 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 33. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulan "Kamu Hizmetleri Arzında Sağlık Odaklı Küresel Kamu Özel Sektör İşbirlikleri" adlı bildirinin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

[2] Öğretim Üyesi Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, burcu.gediz@cbu.edu.tr

[3] Araş.Gör., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, tugba.arpazli@cbu.edu.tr

collaborations for many industries including the pharmaceutical industry. The changing nature of cooperation and the conceptual ambiguities surrounding have been discussed in this article. After defining the GPPPs for global health development, the factors will be analyzed that leading to the convergence of public and private actors and the results of the trends of cooperation between ınternational organizations and private sector will be discussed in the health sector.

Key Words: Public Service, Health Service, Public Private Partnerships, Global Public Private Partnerships, Public Economy

Jel Code: H40, I18, I13, L32, P35

1. Giriş

Son otuz yılda dünyada kamu hizmetleri arzında devlet ve özel sektör arasında sorumluluk paylaşımında çarpıcı değişikler olmuş, özel kuruluşların kamu hizmet sunumuna katılımı artmıştır. Bununla birlikte, literatür bu alanda pratik inisiyatifin gerisinde kalmaktadır. Özellikle sağlık politikası genelde devletin sorumluluğu olarak düşünülmekte, ancak sağlık politikası alanında uygulamada aktif rol alan çok sayıda aktör bulunmaktadır (Besley & Ghatak, 2007). Bu çalışma, uluslararası sağlık alanında değişen işbirliği yapısının arka planını ve bağlamını belirlemektedir. Çalışmanın amacı, küresel sağlıktaki kamu özel sektör işbirlikleri (KKÖSİ) hakkında literatürde yer alan bu boşluğa değinmektir. Bu tür bir katkı, genel olarak KKÖSİ'leri kavramayı ve küresel sağlık ve kamu yönetimi alanlarında teori ve pratik arasındaki ayrımı birleştirmeyi sağlayacaktır.

Küreselleşme, iletişim, nüfus hareketliliği ve halk sağlığı için ulusal sınırları aşan etki ve zorluklar yaratmış, hem bulaşıcı hem de bulaşıcı olmayan hastalıklar, tek başına devletlerin önleyebileceği bir sorun olmaktan çıkmıştır. Ayrıca, yoksulluk ile ilişkili hastalıkların salgın oranları artmış, ekonomik, sosyal ve politik belirleyicilerin çapraz etkileri karmaşık bir hal almıştır.

Karmaşık küresel sağlık sorunlarına yönelik yanıtlar üretilirken, mevcut kurumsal eksikliklerin üstesinden gelmek için bir model olarak tavsiye edilen, sağlık alanındaki KKÖSİ'ler, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, sağlık hizmetlerinin sağlanmasında piyasa ve devletin başarısızlığına bir cevap olarak ortaya çıkmıştır. Bunlar ürün geliştirme ve erişimi arttırma, küresel koordinasyon mekanizmalarına yardımcı olma ve sağlık hizmetlerini güçlendirme gibi amaçlarla oluşturulmuştur (Nishtar, 2004; Brown, 2008).

Bir zamanlar BM kuruluşları ve bazı sivil toplum kuruluşlarının dahil olduğu, fakat kamu kesiminin hakim olduğu uluslararası sağlık hizmeti sunum şekli, bugün çok sayıda aktör ve kurumsal sektörün katılımı ile gerçekleşen bir hal almıştır (Okma vd., 2015). En önemli işbirliği şekillerinden biri, ulusal sınırların ötesine geçen ve belirli sağlık hedeflerine ulaşmak için bir takım farklı ortakları bir araya getiren KKÖSİ olarak adlandırılan örgütlenme biçimidir. Daha fazla kuruluşun hem küresel hem de ulusal düzeyde sağlık ortaklığı oluşturmasının birçok nedeni vardır. Küreselleşmenin ideolojileri ve eğilimleri değiştirmesi, hem özel hem de kamu sektörü için daha yakın

bir küresel yönetişim ihtiyacını doğurmuştur. KKÖSİ'lere yönelik desteğin en azından bir kısmı, özel sektörün küresel düzenleyici karar alma süreçlerinin bir parçası olma isteğinin ortaya çıkması olarak düşünülebilir. Ayrıca, bir sektörün ya da kuruluşun eylemlerinin diğerlerine dayandığını ve ortak zemin arayışının verimli olabileceğini ve gittikçe birbirine bağımlı bir dünyada "kazan-kazan" etkileşimlerine yol açabileceğini de kabul etmek gerekmektedir. Bu, KKÖSİ'lerin oluşturulması için güçlü bir gerekçe sağlamıştır (Buse & Walt, 2000b: 558).

KKÖSİ, ulusal sınırların ötesine geçen, karşılıklı belirlenmiş sağlık hedefine ulaşmak için işbölümü temelinde sorumlulukların paylaşıldığı, bir şirket veya sanayi kuruluşu, uluslararası kuruluşlar ve ulusal otoriteler olmak üzere en az üç tarafı bir araya getiren işbirlikçi bir ilişki olarak tanımlanabilir (Buse & Walt, 2000b: 550; Buse & Waxman, 2001). KKÖSİ'lerin, vergi, pazarlama, düzenleme gibi belirli avantajlar karşılığında gerekli kaynakları ve uzmanlığı sağladıkları görülmektedir. Birleşmiş Milletler (UN) sistemi sağlık alanında KKÖSİ'lere karşı son derece istekli olmasına rağmen, KKÖSİ'lerin geliştirilmesi, uygulanması ve düzenlenmesine rehberlik etmek için küresel normlar veya çerçeveler oluşturulmamıştır. Genellikle, oldukça düzensiz ve geçici bir şekilde çalışmaktadırlar. Küresel sağlık yönetiminin bir mekanizması olarak KKÖSİ'lerin nasıl olabileceğinin, küresel sağlık sonuçlarına etkilerinin, hem normatif hem de operasyonel olarak eleştirilip değerlendirilmesine ihtiyaç vardır (Brown, 2008).

Bu çalışma, küresel sağlık yönetiminde ortaya çıkan yapıya genel bir bakış sunmakta ve bu sistemdeki KKÖSİ'leri konumlandırmaktadır. Çalışmada, KKÖSİ'ler tanımlandıktan sonra, sağlık KKÖSİ'lerinin özellikleri tartışılmakta, ulusal ve küresel sağlık yönetimi için gerçek ve potansiyel etkileri ele alınmaktadır. Çalışmada GAVI, UNAIDS, Küresel Fon, Hızlandırılmış Erişim Girişimi (AAI) ve Diflucan ortaklığı gibi seçilmiş KKÖSİ örnekleri incelenmiş, Birleşmiş Milletler ajansları (Dünya Bankası dahil) ile ticari kuruluşlar arasındaki işbirliği eğiliminin sonuçları tartışılıp, kamu yararına genel sağlığın ilerletilmesinde KKÖSİ'lere ilişkin zorluklar ve beklentiler ele alınmıştır.

2. Sağlık Sektöründe KÖSİ Yaklaşımı

Teoride, dışsallık içeren malların tahsisinde piyasa yetersizdir. Kamu ekonomisi ders kitapları, ağırlıklı olarak Lindahl-Samuelson kuralının çeşitlemelerine odaklanmakta ve kamu mallarının tedarikinin kurumsal yapısına çok az dikkat etmektedirler. Teori dışsallıkların olumlu ya da olumsuz olmasına bağlı olarak, piyasa başarısızlıklarının devlet müdahalesiyle düzeltici vergiler ve sübvansiyonlar gibi araçlarla giderilebileceğini söylemektedir. Bunlar devlet tarafından sağlanmalıdır. Aksi takdirde hizmet özel sektöre bırakıldığında başta bedavacılık (free-rider) olmak üzere kamu hizmetlerinin fayda ve maliyet ölçümünün güçlüğünden dolayı işlem maliyetleri önlenemeyecektir (Ghatak, 2005; Okma vd., 2015). Bununla birlikte, yapısal uyum programlarının ve sağlık reformlarının başarısızlığı ile bağlantılı sağlık erişimindeki ve sağlık sonuçlarındaki eşitsizlik, sağlık ihtiyaçlarının piyasa güçleri tarafından tek başına ele alınamayacağını ortaya koymuştur. Sağlık hizmetlerinin kendisi genellikle piyasa başarısızlıklarının birincil sebebidir ve böylece sağlığa kamu müdahalesini gerekli kılmaktadır (Johnson, 2017: 178).

Bir tarafta Pareto optimalitesinden sapmalar ve sağlık hizmetinin temel nitelikleri gibi gerekçelerle hizmetin devlet tarafından sunulması gerektiğini savunan görüşler yer almaktadır (Ertürk Atabey, 2012; 22; Gediz Oral, 2016: 141: Stiglitz, 1994; 350). Diğer tarafta ise başta 1980 sonrasında neoliberal politikaların etkisi beraberinde etkinlik, verimlilik ve kalite taleplerine cevap verebilmek için kamunun kaynak ihtiyacı, ileri teknolojiye erişim amaçlı alternatif hizmet sunum arayışları KÖSİ'lerin süreçteki rolünü giderek yaygınlaştırmıştır (Gediz Oral, 2016: 187).

KKÖSİ'lerin sağlıktaki mantığı, özellikle gelişmekte olan ülkelerde hem piyasa başarısızlığına hem de kurumsal başarısızlığa bir cevap olarak, söz konusu ülkelere ilaç sağlanması olmuştur. Bu amaçla KKÖSİ risk, maliyet, sorumluluk ve fayda paylaşımını taahhüt eden giderek karmaşıklaşan küresel sağlık sorunlarının çözümünde gerekli kaynakları kullanmak için "kaçınılmaz bir gereklilik" olarak görülmektedir (Brown, 2008; Christensen, 2011; Johnson, 2017: 179; Ollila, 2005; Richter, 2004).

2.1. Kavramsal olarak KÖSİ ve KKÖSİ

KÖSİ'ler hakkında geniş bir literatür bulunmaktadır (bknz. Boz, 2013; Emek, 2009; Estache vd., 2008; Grimsey & Lewis, 2002; Güzelsarı, 2009; Uz, 2007; Karahanoğulları, 2011; Martimort &Pouyet, 2008; Şahin & Uysal, 2008; Trebilcock & Rosenstock, 2013). Bu literatürdeki olağan varsayım, özel sektör sağlayıcılarının kâr amaçlı olmasına karşın kamunun sosyal fayda sağlama amacı noktasında, KÖSİ ile maliyet, risk paylaşımı ve kalite dengesinin kurulmasıdır (Besley & Ghatak, 2017).

KÖSİ, ortak bir amaca ulaşmak veya belirli bir görevi yerine getirmek için birlikte çalışmayı kabul eden, riskleri, sorumlulukları, kaynakları, yetkinlikleri ve faydaları paylaşan, devlet ile devlet dışı katılımcılar arasında gönüllü ve işbirlikçi ilişkiler olarak tanımlanmaktadır (Ollila, 2005). Bir başka tanıma göre bir kamu altyapı projesinin yapımı, yönetimi ve işletilmesiyle ilgili sorumlulukların kamu ve özel sektör arasında paylaşımının, yasal olarak bağlayıcılığı olan bir sözleşmeyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlayabileceğimiz KÖSİ projeleri uluslararası kuruluşlarca da güçlü bir destek bulmuştur (Amponsah & Gatete, 2014; 2; Gediz Oral, 2015: 187).

KÖSİ'ler ne gelişmiş neoliberal yönetişimin özelleştirilmiş bir biçimi olarak ne de kamu alanında tamamen yeni bir uygulama olarak anlaşılabilir. KÖSİ'ler daha ziyade, kamusal alan ile özel alan arasındaki sınırların yeniden düzenlenmesi ve sürekli olarak küçülen bir kamusal alan içinde özel çıkarları daha da güçlendirmek için politik bir çaba olarak düşünülmelidir (Ruckert & Labonte, 2014).

KKÖSİ'ler çok çeşitli farklı hedefleri takip edip, farklı işler üstlenmektedir. Müdahalelerin boyutları, faaliyetler ve zaman dilimleri de farklıdır. Dolayısıyla ortak bir yapı, standart bir örgütlenme modeli yoktur ve bu yaklaşımın geçerliliğini analiz etmek için öncelikle bir KKÖSİ'nin çalışma tanımına karar vermeliyiz.

KKÖSİ, devlet ve devlet dışı aktörleri, sağlık, eğitim ve teknoloji gibi belirli işlevleri yerine getirmek için bir araya getiren gönüllü ve işbirlikçi ilişkilerdir (Brown, 2008). KKÖSİ'ler, ana amaçları temelinde şöyle sınıflandırılabilir (Missoni & Pacileo, 2015: 202-203):

- Bir ürünün araştırılması ve geliştirilmesi (ilaçlar, aşılar, teknolojiler, vb.),
- Tanıtım ve kamuya açık bilgiler,
- Düzenlemeler ve kalite sertifikası,
- Belirli mallara erişim için koordinasyon, teknik destek ve yardım hizmetler,
- Belirli programların finanse edilmesi.

KKÖSİ'ler devlet dışı aktörlerin, kolektif malların sağlanması için devlet aktörleri ile birlikte hareket ettiği ve dolayısıyla eskiden egemen devletlerin tek otoritesi olan yönetişim işlevini benimsediği bir melez yönetim tipini oluşturur. (Shomaker, 2017). KKÖSİ'lerin ekonomik açıdan mantıklı olabilmeleri için yerine getirilmesi gereken önkoşullar şunlardır (Rangan vd., 2006: 738):

-Küresel kamusal bir malın[4] varlığı,
- Sektöre özgü teknik becerilere duyulan ihtiyaç,
- Uluslararası kuruluşlar veya üye devletleri tarafından tek başına sağlanamayan mali kaynaklara olan gereksinim,
- Özel sektörün bu tür işbirliklerine katılımını sağlayacak teşvikler.

Ulusal KÖSİ'ler ve KKÖSİ'ler farklı yasal şekil ve tasarıma sahip olabilir (Grimsey ve Lewis 2005). Daha geniş çapta KÖSİ'ler, eylemle ilgili rasyonelliğin sektörler arası birleşimi olarak tanımlanabilir (Ziekow 2003). Bu tanım yeterli görülebilir çünkü; her iki tarafın da ilgisini çeken bir rasyonelliğin küresel birleşiminde, özel sektör finansal sorumluluğu üstlenirken, kamu hesap verme sorumluluğunu taşıyarak bir KKÖSİ oluşturulur (Schomaker, 2017: 128).

2.2. Sağlık Sektöründe KKÖSİ'ler

Ekonominin farklı sektörlerindeki örgütler arasında işbirliği yeni bir gelişme değildir. Fakat kamu sektörü reformu söylemlerinde giderek daha fazla baskın hale gelmiştir. KÖSİ'ler, kamunun tek başına kalması durumunda mevcut olmayacak finansal, insani ve teknolojik kaynaklardan yararlanmak için yeni fırsatlar yaratmanın ümit verici bir yolu olarak kabul edilmektedir. Özellikle, KKÖSİ'ler düşük ve orta gelirli ülkelerdeki sağlık sorunlarını ele almak için çoklu kaynakların güçlü yönlerinden yararlanmada cazip bir strateji olarak ortaya çıkmaktadır (Buse & Harmer, 2004).

Devlet ve devlet dışı aktörlerin uygun rolü hakkındaki fikirlerin değişmesi, uluslararası sağlık politikası alanında büyük paydaşların pozisyon ve faaliyetlerinin değişmesine ve siyasal kurumlarda farklı çıkarların ortaya çıkmasına neden olan değişimlere yol açmıştır. Bu değişim sağlık odaklı organizasyonların değişen pozisyonlarını yansıtmaktadır. Tüm bu değişim, sonuçta kamu politikalarını da etkilemektedir (Okma vd., 2015). KKÖSİ'ler, neoliberal yönetişim biçimlerinin değişen

[4] Faydası ülkeler, insanlar ve nesiller açısından büyük ölçüde evrensel olan mallara küresel kamusal mallar adı verilmektedir (Yalçın, 2009: 290). Bu tanımda küresel kamusal malların iki temel özelliği öne çıkmaktadır. Birincisi, küresel kamusal malların tüketiminde **rekabet** yoktur ve yine tüketimden **dışlanma** söz konusu değildir. İkinci özelliği ise, bu malların faydaları tüm dünya ülkelerine yayılmaktadır (Kirmanoğlu vd, 2006: 170). Bu nedenle küresel kamusal malların faydası, sadece bir grup ülkeyi ve dahası sadece **şimdiki nesilleri** değil **gelecekteki nesilleri** etkilemesi söz konusu olmaktadır.

ifadelerini temsil eden küresel sağlığın ve onun yönetişiminin hala devam eden neoliberalleşme sürecinin bir parçasıdır (Ruckert & Labonte, 2014).

Sağlık alanında KKÖSİ'lerde tek ve kesin bir model yoktur. Kamu ve özel aktörler, her bir ortaklığa katılım için farklı güdülere sahiptir. Bağışçı / alıcı hükümetler ve UN gibi uluslararası kuruluşlar ve kamu sektörü, en önemli hastalık ve ölüm nedenlerini hedefleyerek insan sağlığına ve gelişimine etki etme arzusuyla hareket etmektedir. Paydaşlar kamu yararı için, ya doğrudan sağlık hizmeti sunar ya da dolaylı olarak sağlıkta daha geniş toplumsal gelişmeler sağlayarak hastalık prevalansı / insidansı, epidemiyolojik kaymalar, beşeri sermaye vb. alanlarda iyileşmeler sağlayarak sağlık potansiyelini geliştirmeyi hedeflemektedirler (Johnson, 2017: 176).

Modelin geçerliliğinin herhangi bir değerlendirmesinden önce farklı tipolojiler arasında ayrım yapılmalıdır. Ayrıca, KKÖSİ'ler çok farklı boyutlardadır ve çok farklı politik etki derecelerine sahiptirler. Dolayısıyla hepsinin aynı kriterler kullanılarak incelenmeleri mümkün değildir. Öte yandan, hiçbir kategori mutlak değildir. KKÖSİ'ler genellikle birden fazla kategoride çalışmakta ve giderek birbirleriyle doğrudan etkileşim haline geçmektedirler. Genel olarak, KKÖSİ'ler iki temel sorun türü oluşturmaktadır: a) Yönetişim ve küresel gündem üzerindeki etkileri; b) Ulusal sağlık sistemleri üzerindeki etkileri. Nihai analizde, nüfusun sağlık durumunu iyileştirmeye sürdürülebilir, kalıcı ve etkin bir şekilde katkıda bulunma kabiliyetleri analiz edilmelidir (Missoni & Pacileo, 2015: 203).

Küresel sağlıkta KKÖSİ'ler giderek yaygınlaşmasına rağmen, Küresel Sağlık Girişimleri (GHI), Uluslararası Kamu Özel Ortaklıkları, sağlık için Uluslararası Kamu Özel Ortaklıkları (IPPPHs) ve Küresel Sağlık Ortaklığı (GHP) da dahil olmak üzere, KKÖSİ'nin farklı türlerini tanımlamak için kullanılan terimlerin bolluğuna karşıne çok az tanımlayıcı netlik bulunmaktadır. WHO'ya göre, küresel ölçekte kamu-özel ittifakları, "ortaklaşa kararlaştırılmış rol ve ilkeler yoluyla bir toplumun sağlığını iyileştirmek için bir takım aktörleri ortak bir amaç için bir araya getiren ve sağlıkta kalıcı iyileştirmeler elde etmek için anahtar olarak görülen ortaklıklar"dır. Akademik yazında KKÖSİ, son zamanlarda, kamu ve kar amaçlı özel sektör kuruluşlarının toplu karar almada söz sahibi olduğu küresel sağlık sorunlarına eğilmek için kurulmuş "nispeten kurumsallaşmış girişimler" olarak tanımlanmaktadır. KKÖSİ'ler bir dizi işleve göre değişiklik göstermektedir (Buse & Walt, 2000b; Ruckert & Labonte, 2014):

- **Ürün Geliştirme İşbirlikleri:** Düşük ve orta gelirli ülkelerde ihmal edilen hastalıklar ve koşulları ele almakta, yeni ilaçların, aşıların veya diğer sağlık ürünlerinin keşfine ve geliştirilmesine odaklanmaktadırlar.

- **Erişimin İyileştirilmesine Yönelik İşbirlikleri:** Bağışların teşvik edilmesini ve ilaçların indirimli, sübvansiyonlu ve müzakere edilmiş fiyatlardan satılmasını desteklemektedir.

- **Eğitim ve Araştırma İşbirlikleri:** Yoksul nüfusu ağırlıklı olarak etkileyen sağlık sorunları etrafında araştırma ve eğitimi teşvik etmektedirler.

- **Küresel Koordinasyon İşbirlikleri:** Küresel sağlık hedeflerine ulaşmak için birçok çaba arasında koordinasyonu geliştirmeyi amaçlayan ittifakları temsil etmektedir.

- Sağlık Hizmetlerini Güçlendirme İşbirlikleri: Sağlık hizmetlerinin sunulması için altyapı ve sistemleri iyileştirmeyi amaçlamakta, düzenleyici ortamı ve ürün kalitesini geliştirmektedir.

Başka bir sınıflandırmaya göre ise KKÖSİ'ler iki geniş gruplamayla açıklanmaktadır. Uluslararası organizasyonlar tarafından işletilen ilk tip, Birleşmiş Milletler veya Dünya Bankası personeli ve sistemlerinin idari ve mali kontrolleri altındadır. Roll Back Sıtma Girişimi, Stop TB İnisiyatifi ve Hızlandırılmış Erişim Girişimi (AAI) bu tür ortaklıkların örnekleridir. Diğer grup, Diflucan Ortaklığı gibi özel yönetişim, faaliyetler ve finansman sağlayan bağımsız olarak yapılandırılmış, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olan ortaklıklardan oluşmaktadır (Brown, 2008).

Sağlık KKÖSİ'leri, şu şekilde bir işbirliği ilişkisi olarak tanımlanabilir (Missoni & Pacileo, 2015: 202-203):

- Tarafların her birinin kendi katılımının olduğu "gönüllü kuruluşlar";
- Tarafların her birinin özerk ve eşit olduğu;
- Uluslararası katılımcı mekanizmalara izin veren;
- Küresel, katılımcılar, hedefler ve faaliyetler ile ilgili ulusal / bölgesel sınırları aşan;
- Kamu-özel, sivil toplum olmak üzere en az üç özneyi bir araya getiren;
- Sağlık odaklı hedeflerin temel alındığı işbirlikleridir.

Sağlık alanındaki KKÖSİ'lerin sayısının 100 girişime[5] ulaştığı tahmin edilmektedir. Bunların 50'si 1998 ve 2003 yılları arasında kurulmuştur. Sağlık alanındaki KKÖSİ'lerin çoğu bulaşıcı hastalıklara ilgidir. Bulaşıcı veya bulaşıcı olmayan hastalıkları ele almakta, kimyasal güvenlik, enjeksiyon güvenliği ve şırıngalar, ilaç uygulamalarının uyumlaştırılması, taklit ve standart altı ilaçlar, sağlık sistemleri ve politikaları, mikro besin veya vitamin eksiklikleri gibi konular ile ilgilenmektedirler. HIV / AIDS, KKÖSİ'ler tarafından ele alınan en temel hastalıktır. Ayrıca, bunların 1/3'ü ilaç, sağlık ürünleri veya aşı geliştirme veya dağıtımı ile ilgilidir (Brown, 2008, Christensen, 2011; Ruckert & Labonte, 2014; Widdus, 2005).

2.2.1. KKÖSİ'lerin Finansman Yöntemleri

KKÖSİ'ler, ilaçlarda, aşılarda, tedavide hem erişimi hem de yeniliği artırmak için çeşitli finansman yöntemleri kullanmaktadır. Bu yöntemler; hayırsever bağışlar, farklı fiyatlandırma ve piyasa taahhütlerini içeren düzenleyici mekanizmalardır.

- Bağışlar: Bahsedilen yöntemlerden hayırsever bağışlar en geleneksel ve en basit yöntemdir. Bu tür bağışlar ortaklık faaliyetleri, araştırma için bağışlar, ilaç alımı, dağıtımı ve programlamaya yönelik finansmandan oluşur. Bu yöntemin eleştirmenleri, hayırsever katkıların özel bağış yapan şirketlere halkla ilişkiler açısından olumlu sonuçlar sağladığını, ancak bu masrafları kamunun karşıladığını ileri sürmektedir. Örneğin, bazı ilaç şirketleri uluslararası kampanyalara bağışlanan ilaçların bir kısmı için

[5] Bununla birlikte, bazı yazarlar, etkin bir şekilde çalışan ve belirlenen kriterleri karşılayan, kamu ve özel sektörün hem gerçek hem de etkili bir şekilde temsil edildiği KKÖSİ'leri titizlikle seçerek, sayısını 23'e düşürmüştür (Missoni & Pacileo, 2015).

vergi indirimleri sağlayan ülkelerde yer almaktadır (Buse & Walt, 2000b). Böylece, bağış kısmen kamu gelirleri ile finanse edilmektedir (Johnson, 2017: 183; Ruckert & Labonte, 2014).

- Diferansiyel Fiyatlandırma: Dalgalı bir fiyat skalasını kapsamaktadır, böylece düşük gelirli ülkeler, yüksek gelirli ülkelerden daha düşük bir fiyat ödemektedirler. Bu tür bir fiyatlandırma, çapraz sübvansiyon ile sonuçlanmaktadır. Maliyetleri daha da azaltmak için jenerik ilaçların üretimi ve patent kısıtlamalarının gevşetilmesi de müzakere konusudur (Johnson, 2017: 184).

- Piyasa taahhütlerini içeren düzenleyici mekanizmalar: Yeni tedaviler için ilaçların fiyatını düşürecek, harcama verimliliğini artıracak ve Ar-Ge'ye dahil olan riskleri dengeleyecek şekilde arz ve talebi manipüle etmeye çalışmaktadır. Gelişmiş piyasa taahhütleri, ilaç ve aşıların geliştirilmesini teşvik etmek için piyasa güçlerini manipüle etmenin bir başka yoludur. Bu operasyonlarda, fon sağlayan kuruluşlar, ihmal edilen hastalıklar için yeni bir aşının / ilacın ilk satın alımını sübvanse etmekle birlikte, şirketin aşıları gelecekte düşük bir maliyetle satmaya devam etmeyi kabul etmesi şartıyla bu desteği vermektedirler. Böylelikle, ilaç geliştiricileri, geliştirme maliyetlerini telafi edebilecekleri ve potansiyel olarak kar elde edecekleri konusunda güvence kazanmaktadırlar (Johnson, 2017: 184-185).

2.2.2. KKÖSİ Örnekleri

21. yüzyılın başında KÖSİ'lerin yükselişi, devletin rolünün azaltılmasına ve özel sektör katılımının artmasına katkıda bulunan neoliberal ideoloji ve onunla bağlantılı yeni kamu yönetimi anlayışını yansıtmaktadır (Okma vd., 2015; Ruckert & Labonte, 2014). Aynı sürece paralel olarak sağlık alanında KKÖSİ'ler görülmeye başlanmıştır. KKÖSİ'lerin küresel sağlığa en önemli katkıları; ihmal edilen hastalıklarda yeni Ar-Ge faaliyetlerini teşvik etmeleri, ilaçlara erişimi kolaylaştırmaları, en çok yoksulları etkileyen hastalıkların önüne geçmek için aşılara erişimi sağlamaları ve yeni aşı geliştirilmesiyle ilgili çalışmalardır (Ruckert & Labonte, 2014). Bu kısımda seçilmiş birkaç KKÖSİ örneğine yer verilecektir.

2.2.2.1. Aşı ve Bağışıklama Küresel İttifakı (GAVI)

GAVI olarak da bilinen Aşı ve Bağışıklama Küresel İttifakı, bugün sağlık konularına değinen en başarılı KKÖSİ'lerden biridir. GAVI, Bill ve Melinda Gates Vakfı'ndan 750 milyon dolarlık bir hibe ile başlamıştır. 1999 yılından beri Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, UNICEF, sanayileşmiş ülkeler, ilaç firmaları ve vakıflarla dünyanın dört bir yanında yakın bir şekilde çalışarak, gelişmekte olan ülkelerde, aşıları ihtiyaç duyan çocuklara ulaştırmayı amaçlamaktadır. GAVI, aşıların maliyetlerini düşürüp etkinliğini arttırarak, 2016-2020 yılları arasında çocuk ölümlerini 2/3 oranında azaltmak için Beşinci Binyıl Kalkınma Hedefine ulaşmak için ekonomik ve etkili bir strateji oluşturmaya odaklanmaktadır (http://www.gavi.org/about/). Stratejinin tam olarak uygulanmasıyla, gelişmekte olan ülkelerde 300 milyon çocuğu aşılandığı ve uzun

vadede 5-6 milyon kişinin hayatının kurtarıldığı görülecektir (http://www.gavi.org/about/strategy/).

2.2.2.2. Birleşmiş Milletler HIV / AIDS Programı (UNAIDS)

Birleşmiş Milletler HIV / AIDS Programı (UNAIDS), KKÖSİ'lerin ilk savunucularından biridir. BM Ekonomik ve Sosyal Konseyi 1994 yılında UNAIDS'i, HIV / AIDS'e karşı küresel tepki için, UNDP, UNICEF, Birleşmiş Milletler Nüfus Fonu (UNFPA), Dünya Sağlık Örgütü, UNESCO ve Dünya Bankası arasındaki koordinasyonu sağlayabilmek amacıyla kurmuştur (Johnson, 2017: 186). UNAIDS, gözetim için 1 milyon ABD doları sağlamış ve her bir ortak firmanın, pilot ülkelerde, AIDS ilaçlarının satın alınmasını sübvanse etmek için 25.000 dolar bağışta bulunmasını istemiştir (Buse & Walt 2000a).

2.2.2.3. Küresel Fon (GF)

Bir başka önemli KKÖSİ, 2002 yılında kurulan AIDS, Tüberküloz ve Sıtma ile Mücadele Küresel Fonu (Global Fund) dur. Bu KKÖSİ için itici güç, çözümlenmemiş sağlık krizleri ve ekonomik büyümenin etkileşimi, HIV / AIDS'in dünya çapında gelişmeye sunduğu zorluklar, gelişmekte olan dünyanın nüfus sağlığını iyileştirme çabalarında karşılaşılan ortak zorluklar ve bir coğrafyadaki sağlık ve kalkınma sorunlarının çözümünün 21. yüzyılın küreselleşmiş toplumunda bir alanla sınırlı kalmaması konusunda artan farkındalıktır. Küresel Fonun üyeliği, bağışçı ve alıcı hükümetler, uluslararası finansal kuruluşlar, sivil toplum ve özel şirketlerin temsilcilerinden oluşur. Bu Fon 2016 yılı itibariyle, 33 milyar ABD Doları'ndan fazla hibe almıştır (Johnson, 2017: 186; The Global Fund, 2017).

2002'den bu yana 22 milyon hayat kurtarılmış HIV, tüberküloz ve sıtma hastalığından ölmekte olan insan sayısında 1/3 azalma görülmüştür. Aralık 2016 sonu itibariyle, Küresel Fon, HIV, TB ve sıtma programlarını desteklemek için 32,6 milyar ABD doları ayırmıştır. Küresel Fon, 2019 yılına kadar 500 milyon ABD Doları daha ek bir kaynak sağlamak için iddialı bir fon yaratma faaliyeti yürütmektedir (The Global Fund, 2017).

2.2.2.4. Hızlandırılmış Erişim Girişimi (The Accelerated Access Initiative –AAI)

Hızlandırılmış Erişim Girişimi, HIV / AIDS ile ilgili ürünlerin "erişilebilirlik" sorununu çözme amacı taşımaktadır. AAI, HIV / AIDS'le yaşayan insanlara yaşam desteği sağlayan tedavilere erişimi arttırmayı amaçlamıştır. Hızlandırılmış Erişim Girişimi Mayıs 2000'de açıklanmış ve beş BM kuruluşu (UNAIDS, Dünya Sağlık Örgütü (WHO), BM Çocuk Fonu (UNICEF), BM Nüfus Fonu (UNFPA), Dünya Bankası) ve altı ilaç şirketi arasındaki bir ortaklıktan oluşmaktadır. Girişim, "dünyanın en çok etkilenen bölgelerinde" ilaç erişimi ve satın alınabilirlik konularını ele almayı amaçlamıştır. Halen AAI'ya 17 ülke katılmaktadır. AAI, ayrı bir yasal statüye sahip değildir. İsviçre'deki Birleşmiş Milletler HIV / AIDS Programı (UNAIDS) Sekretaryası tarafından koordine

edilmektedir. AAI, farklı ilaç fiyatlarını müzakere etmek için hükümetlerle, uluslararası kuruluşlarla ve özel sektörle birlikte çalışmaktadır (Brown, 2008)

WHO, gelişmekte olan ülkelerde HIV / AIDS ile yaşayan toplam 427.000 kişinin AAI şirketlerinde tedavi aldığını iddia ederek, girişimin başarısını övmektedir. AAI tarafından kolaylaştırılan müzakerelerin doğrudan bir sonucu olarak bu kişilerin kaçının tedavi alıcısı olduğu açık değildir. Bununla birlikte, Girişim, ortaklıkların ve kuruluşundan bu yana AAI şirketlerinden tedavi alan kişilerin sayısında 23 kat artış olduğu iddiasıyla katma değerini vurgulamaktadır. Girişim ayrıca, HIV / AIDS ile ilgili ürünler üzerinde önemli fiyat indirimleri sağladığını iddia etmektedir. AAI, işlevsel veya problem çözme perspektifinden oldukça etkili olmuştur. Girişim daha düşük ilaç fiyatlarını müzakere ederek, HIV / AIDS ile bağlantılı ilaçlara daha fazla erişimi kolaylaştırmıştır (Brown, 2008).

2.2.2.5. Diflucan Ortaklığı

Diflucan Ortaklığı Aralık 2000'de Güney Afrika'da Pfizer Inc. tarafından başlatılmış ve o zamandan beri 29 gelişmekte olan ülkeye yayılmıştır. Diflucan, menenjit ve HIV / AIDS ile yaşayan insanlarda sıklıkla rastlanan enfeksiyonların tedavisinde kullanılan bir ilaçtır. Ortaklıkta Afrika, Asya, Latin Amerika ve Karayipler'in de arasında olduğu gelişmekte olan 63 ülkede 1.3 milyar dolarlık ilaç sağlanmıştır. Program ayrıca sağlık personelini eğitmektedir. Pfizer'in eğitim maliyetlerinin 2 milyon ABD Doları olduğu ve 9000 sağlık çalışanına eğitim verildiği tahmin edilmektedir (https://www.pfizer.com/sites/default/files/philanthropy/Diflucan_Partnership_factsheet.pdf).

Diflucan Ortaklığı, bu tür "katma değerli" bilgileri web sitesinde kullanıma sunmaktadır, ancak AAI gibi müzakere ve yönetim düzenlemeleri hakkında herhangi bir bilgi vermemektedir. Pfizer, ilaçlarını sadece kamu sektörüne ve STK ortaklarına sunar ve böylece yerel ilaç pazarları üzerinde olası etkileri vardır. Fakat ilaç bağışı modellerinin uzun vadeli sürdürülebilirliği önemli bir sorundur (Brown, 2008).

3. Sağlık Sektöründe KKÖSİ Uygulamalarının Eleştirisi

KÖSİ'ler, "kazan kazan" baskın söylemiyle, doğal ve kaçınılmaz bir yöntem olarak inşa edilmiştir. Dolayısıyla, KÖSİ'ler küresel sağlık krizlerine arzu edilen çözümleri üreten uygulamalar olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir olumsuz etki veya sonuç, örneğin, girişimlerin çoğalmasının koordine zorlukları veya alıcı idarelerine uygulama, izleme ve raporlama açısından yük getirilen zorluklar kaçınılmaz olarak kabul edilir. KKÖSİ'lerin binlerce insan için hayat kurtarıcı ve tedavi edici müdahaleler ve kaynaklar sağladığı söylemsel inşası o kadar etkili olmuştur ki, eleştirisi neredeyse imkansız hale gelmiştir (Buse & Harmer, 2004: 52, Brown, 2008).

KÖSİ'lerin sağlık alanındaki politikalarına baktığımızda, KÖSİ'lerin yeni aktörleri dahil ederek, uluslararası sağlık arenası için ek kaynaklar yarattıklarını görüyoruz. KKÖSİ 'ler, önemli tartışmalara yol açacak biçimde, WHO gibi uluslararası kuruluşların ve kamu sektörü örgütlerinin politika ve uygulamalarını değiştirmiştir (Buse & Waxman,

2001). Bu bölümde bu tür uygulamaların istenip istenmediği; işbirliklerinin hangi koşullarda uygulanacağı; uygun faaliyetlerin, şirketlerin ve sanayilerin seçilmesi için kriterlerin ne olacağı; sektörler arasındaki etkileşimleri yapılandırmak, izlemek ve çıkar çatışmasını önlemek için en iyi yolların ne olduğu; küresel ve ulusal düzeyde girişimlerin nasıl koordine edileceği ve ulusal sağlık sistemlerine nasıl entegre edileceğine yönelik endişeler dile getirilmiştir (Buse & Walt, 2000a).

3.1.1. Sağlık Hizmetlerinin Niteliği

Sağlık, tek başına tıbbi bakım hizmetinden çok daha geniş bir faktör yelpazesinin karmaşık bir sonucudur. Bu nedenle, sağlığın iyileştirilmesinin belirli bir etkinliğe veya aktöre yüklenmesi zordur. En önemlisi, sağlık politikası hedefleri sadece sağlığın geliştirilmesi ve iyileştirilmesinden daha öte olup; aile gelirlerini korumayı, sağlık hizmetlerine evrensel erişimi ve hastalıklardan korunmayı içerir. Bu tür çoklu kamusal politika hedefleri, araçlar ve politika çabaları ile sağlık arasındaki çok faktörlü nedensel ilişkiler, sağlığa odaklanmış kuruluşların amaçlarını ve sonuçlarını gerçekçi bir şekilde değerlendirmeyi zorlaştırmaktadır. Başarı öyküleriyle birlikte, mali kısıtlar ve belirsizlik sınırlamaları altında kamu kaynaklarının verimli ve etkin bir şekilde kullanılması yönündeki baskı, özellikle gelişmekte olan ülkelerde KKÖSİ'lere ilişkin kaygıları da yaratmıştır (Okma vd., 2015).

Küresel sağlık sorunları için çözüme giden bir yol olarak KKÖSİ'ler, epidemiyolojik olarak uyumludur. Ancak sağlık mutlak sosyal öncelikleri değildir. WHO, küresel sağlık sonuçlarının ilerletilmesinde KKÖSİ'lerin etkinliğini bir ölçü olarak kullansa da ilaç şirketleri söz konusu olduğunda sağlıkla ilgili dar bir kavramsallaşmayı yürüttüklerinin açık olduğunu belirtmektedir. KKÖSİ'lerin, kendi temel yetkinlikleri göz önüne alındığında, sağlığın sosyal belirleyicilerine odaklanmanın görev sınırları içinde olmadığını söyleyebiliriz. KKÖSİ'ler bu noktada sadece biyomedikal ve teknolojik çözümler sunan bir konumdadırlar. Küresel ve ulusal sağlık yönetişim kurumları böylelikle sağlığın en karmaşık yönlerini ele alma göreviyle ayrılmaktadır. KKÖSİ'lerin küresel sağlık mimarisindeki rolü, küresel sağlık yönetimini büyük ölçüde sağlığın teşviki ve korunması yerine hastalık yönetimine götürmekten ibarettir (Brown, 2008).

3.1.2. İktidar Paylaşımı

KKÖSİ özel sektöre, bir zamanlar kamu sektörü kuruluşlarının koruyuculuğunda olan etki alanları üzerinde nüfuz ve etki yaratması için yeni fırsatlar yaratmıştır. Mesela AIDS, sıtma ve tüberküloz için Küresel Fon'da, ticari sektörün temsil edildiği, böylece karar verme organlarını çoğaltan ve aynı zamanda iktidar, otorite ve meşruiyet ilişkilerini yeniden şekillendiren yeni küresel sağlık yönetimi biçimleri ortaya çıkmaktadır. İşbirliğinin yararlarının en çok hissedildiği düşük ve orta gelirli ülkelerde, KÖSİ'lerin, yerel olarak belirlenen önceliklerin ve politikaların çarpıtılması gibi yardım rejimlerinin olumsuz unsurlarını daha da güçlendirecek nitelikte özellikler sergileyebileceği yönünde endişeler ortaya çıkmıştır (Buse & Harmer, 2004: 50).

Sağlıkta KKÖSİ paradigmasına geçişten kaynaklanan en önemli kayıplardan biri, küresel sağlık arenasında farklı aktörler arasındaki ayrımın ortadan kalkmasıdır. BM ajansları, hükümetler, ulus ötesi şirketler, onların dernekleri ve kamu yararına çalışan STK'ların hepsi 'işbirliği/ortak' olarak adlandırılmaktadır. Bu durum, kamu sektörünün norm, standart belirleme ve izlemede hayati rolünü zayıflatmış, aktörlerin farklı olmakla birlikte muhtemelen çelişen görevleri, hedefleri ve rolleri olduğu gerçeğinin yitirilmesine neden olmuştur. Yasal olarak bağımsız KKÖSİ'ler, normatif işlevleri olan kamu organlarının, hem küresel hem de ulusal düzeyde özel sektör temsilcilikleriyle birlikte politika yapıcı organların bir arada bulunmaları için yapılandırılmıştır. KKÖSİ çoğunlukla doğrudan düzenleme, vergi ve tarifeler konusunda "destekleyici ortamlar" için talep edilmektedir (Ollila, 2005).

Son olarak, KKÖSİ'ler "büyük oyuncular" tarafından WHO gibi konsolide organizasyonları atlatmak için kullanılabilmekte, bu da WHO'nun küresel sağlık içindeki bir aktör olarak etkisini zayıflatmaktadır (Missoni & Pacileo, 2015: 204). GAVI ve GFATM temel sağlık sorunlarıyla ilgilenmektedir. Sağlık politikalarıyla yetkilendirilmiş UN kuruluşları, oylama yetkisi olan (GAVI) veya oy kullanamayan (GFATM) üyeler olarak UN kurullarına katılmaya davet edilmektedir. BM'nin KKÖSİ yapılarında marjinalizasyonu tesadüfi olarak gerçekleşmemiştir. WHO'nun özel sektörü faaliyetlerine entegre etmeye yönelik ihtiyatlı yaklaşımı, GAVI'nin bağımsız bir yasal kurum olarak inşasının temel nedenlerinden biri olmuştur. Örneğin, fikri mülkiyet hakları ve kar paylaşımı konularında sorunlar yaşanmıştır. ABD, GFATM'nin UN veya Dünya Bankası tarafından yönetilmesine karşı çıkmış, fonun dünya çapında bir yardım-dağıtım sistemi kurmasını talep etmiştir (Ollila, 2005).

3.1.3. Risk Paylaşımı

KKÖSİ'lerin risk ve faydaları tüm taraflara eşit olarak tahakkuk ettirilemez. Mali yük kamu sektörü için özel sektörden çok daha büyük olabilir (Buse & Walt, 2000b). Kamu yatırımlarının başlangıç maliyetleri yüksek olsa da özel sektör taahhütlerinden daha güvenilir olabilir (Buse & Walt, 2000b). Çoğunlukla, kamu sektörünün söz konusu firmaya karşı bir alternatifi yoktur. Diğer bir deyişle, kurumsal ortak, bir ürün veya hizmete ilişkin tekel konumundadır. Rekabet eksikliğinin olması, ortaklıkla ilişkilerde potansiyel riskleri arttırmaktadır (Buse, 2003).

3.1.4. Hesap Verilebilirlik

KKÖSİ'nin meşruiyet ve hesap verebilirlik sorunları içerebileceği düşünülmektedir. Tüm KKÖSİ faaliyetlerinin toplamının mutlaka tutarlı bir sağlık politikasına yol açmayacağı, üstelik hem küresel hem de ulusal düzeyde bölünmeye neden olabileceği belirtilmektedir (Missoni & Pacileo, 2015: 204).

Literatürde KKÖSİ'lerin hesap verebilirliği konusunda önemli tartışmalar vardır. Raporlama mekanizmalarının kullanılabilirliğinin yanı sıra, işbirliklerinin kime karşı sorumlu olduklarına ilişkin sorular ortaya atılmaktadır (Buse, 2004). Fon sağlayıcılar katılımcı ülkelere, uluslararası kuruluşlara veya kendi paydaşlarına karşı hesap verebilir

mi? Hesap verebilirliğin ölçütleri nelerdir? Performans değerlendirmelerinde sadece mali kriterler mi dikkate alınır yoksa başka performans değerlendirmeleri var mıdır? Bunlar nasıl ve kime rapor edilir? Katılımcı ülkeler / ajanslar kime karşı sorumludur? Yetersiz performansın sonuçları nelerdir? İşbirlikleri, hesap verebilirlik ölçütlerine göre hangi ölçütlerle yargılanır? Bu gibi sorular henüz çözülmemiştir (Brown, 2008).

3.1.5. Ulusal Sağlık Sistemlerinin Artan Yükü

KKÖSİ zayıflamış ulusal sağlık sistemlerine ve kurumlarına aşırı yük yükleyen sürdürülemez teknolojiler ve stratejiler getirmektedir. Her yerel sağlık sistemine özel lojistik ve sürdürülebilirliğin içsel yönleri hesaba katılmamaktadır. Örneğin, sağlık çalışanlarının sayısını arttırmadan ilaçların tanıtılması, yerel sağlık sistemini zayıflatmak dışında hiçbir şey yaratmayacaktır. Kısacası, KKÖSİ'ler yapısal zayıflığı dikkate almamaktadır (Missoni & Pacileo, 2015: 205).

Küresel inisiyatiflerin yerel durumlara uyum sağlama konusundaki yetersizlikleri, sık sık ülkelerin kendi ihtiyaçlarını KKÖSİ'ye adapte etmeye zorlayan esneklik eksikliği ile ilgilidir. Yerel ortaklarla iletişim bile çoğu zaman yetersizdir ve KKÖSİ yerel ihtiyaçları, sınırları ve dinamikleri anlamakta zorlanabilir. Son olarak, yerel düzeyde bile, farklı uluslararası ortakların rolleri nadiren iyi tanımlanmıştır (Missoni & Pacileo, 2015: 205).

3.1.6. Erişim ve Eşitlik

Sağlıkla ilgilenen KKÖSİ'lerin büyümesi, sayısız sorun ve problemi kapsamıştır. İşbirlikleri HIV / AIDS, sıtma, tüberküloz ve ihmal edilen hastalıklar etrafında toplanmıştır. Dünyanın güçsüz olan coğrafyalarında başta olmak üzere, yoksulluk içinde yaşayan bir milyar insanı etkileyen farklı bir hastalık dizisini içermektedir. İşbirlikleri, ilaç tedavisini ve ihmal edilmiş hastalıkları hedef alan araştırma ve geliştirmeye yatırım yapmayı amaçlamıştır. Bu tür faaliyetler, düşük gelirli ülkeler için tedavilerin erişilebilir hale getirilmesi umuduyla daha etkili, verimli ve / veya uygun maliyetli tedaviler geliştirmek için klinik denemelere yol açmıştır (Johnson, 2017: 181). Bu kulağa hoş gelse de gelişmekte olan ülkelerin aynı zamanda “denek” olduğu anlamına da gelmektedir.

KKÖSİ'ler tarafından sağlanan ara mallar ve hizmetler büyük oranda geçicidir; Bunlar, özellikle yoksulların hastalığa karşı savunmasız olmalarına neden olan, sağlığın sosyal belirleyicilerini ele almamaktadırlar. WHO, sağlığı “tam bir fiziksel, zihinsel ve sosyal refah durumu ve hastalık ya da sakatlığın olmaması” olarak tanımlar. Politika ve uygulamada sağlık müdahaleleri büyük ölçüde tanımın ikinci yönüne odaklanmıştır. Bu nedenle hastalık ve yok edilmesi, yayılmasının önlenmesi, ilaçlar ve tedavi edici müdahalelere (ilaçlar, kimyasal tedaviler, cerrahi vb.) duyulan güveni arttırmak sağlık değerlendirmelerinde öncelik kazanmıştır. KKÖSİ’ler aracılığıyla ara malların sağlanması, güçlü bir biyomedikal ve teknolojik önyargı içerir; sağlık müdahaleleri, çareleri (ilaçlar, sağlık hizmetleri, aşılar) sağlama üzerine yoğun bir şekilde

odaklanmıştır, ancak sağlığın teşviki ve geliştirilmesine çok az önem verilmektedir (Brown, 2008).

KKÖSİ'ler program tasarımı ve değerlendirmesinde eşitlik konularını içermemektedir. AAI gibi, ortaklıklar genellikle programlarını ve ürünlerini yönetmek ve teslim etmek için hali hazırda var olan sağlık altyapısına sahip olan ülkeleri seçmekte ve böylece en fakir ülkeler dışlanabilmektedir. Dahası, ülke içinde ürün ve hizmetlerin ortaklık düzenlemeleri kapsamında nasıl dağıtıldığını tespit etmek güçtür. KKÖSİ'ler, küresel sağlık eşitsizliklerini artırma potansiyeline sahiptir (Brown, 2008).

3.1.7. Maliyetler

Her yeni KKÖSİ tarafından uygulanan paralel ve ek süreçlerin çoğalması kaynakların israfına neden olabilmektedir. Her bir KKÖSİ'nin fonlarından yararlanabilmek için, ülkeler belirli planlama çalışmalarına büyük yatırımlar yapmalı, finansman ve raporlar için başvuruları yazmalı ve fonlar için formlar, zamanlar, süreçler, prosedürler ve kanalların yanı sıra tedarik sistemlerini kullanmalıdırlar. KKÖSİ'lerde genellikle projelerin oluşturulması ve izlenmesi için insan kaynakları ve maddi kaynaklar sağlamadığından, ülkeler kendi kaynaklarını kullanmak zorunda kalabilirler. Bunların birçoğu, KKÖSİ'lere rehberlik etmek ve yönetmek için belirli ulusal koordinasyon mekanizmalarını kurmuşlardır. Ancak işlevleri çoğu zaman örtüşmemektedir. Her bir KKÖSİ finansmanı kurumsal olan ve olmayan ayrı kanallardan gelmektedir. KKÖSİ'ler hızlı sonuç almak istedikleri için halk sağlığı hizmetlerinden ziyade genellikle ulusal sağlık sistemlerinin dışında çalışmayı tercih etmekte ve sonuçta genellikle sadece bu alanlara kaynak ayırmaktadırlar (Missoni & Pacileo, 2015: 205).

Birçok kamu sektörü lideri KKÖSİ'lerin, piyasa başarısızlıklarını ele alma ve küresel kamusal mallarını takip etme konusundaki istekliliğinden endişe duymuşlardır. KÖSİ'lerin, genellikle kamu sektörünün risk ve maliyet paylaşımı ve özel sektörün ise aşırı kârının dengelenmesi için yapılandırıldığı düşünülmektedir (Ollila, 2005).

3.1.8. Etik

KKÖSİ'lere ilişkin kaygılar öncelikle hesap verilebilirlik kaynaklı olarak ortaya çıkmakta, olası yolsuzlukların önlemini almak ya da tekrarlanmayacağını garanti etmek zor olmaktadır (Okma vd., 2015). Gelişmekte olan ülkelerdeki sağlık çalışmalarının artışı[6], KKÖSİ'lerin bu tür araştırmalarla ilgili etik yükümlülüklerini gündeme getirmiştir. Bu tür denemelerin etrafındaki temel kaygılar; faydaların test deneklerinin çekildiği

[6] Geçtiğimiz on yıl içinde gelişmekte olan ülkelerde yürütülen araştırma çalışmalarında çarpıcı bir artış olmuştur. 1998 ve 2008 arasında, ilaç firmaları klinik çalışmalarının yaklaşık yarısını gelişmekte olan ülkelere taşımış, eşzamanlı olarak, Endonezya, Tayland ve Hindistan gibi ülkelerde klinik çalışmaların aracılık hizmetlerine dış kaynak kullanımı konusunda bir artış olmuştur. Bunun nedenleri belirsizdir, ancak tıbbi araştırmalar için devlet finansmanındaki düşüş bir sebep olabilir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan dünyanın sağlığını etkileyen HIV / AIDS için artan endişe, Güney Yarımküre'deki klinik araştırmaya olan ilginin ve yatırımın artmasına da katkıda bulunmuş olabilir. Öte yandan gelişmekte olan ülkelerde araştırma ve geliştirmeye yönelik maliyetler, gelişmiş ülkelerdeki maliyetlerden % 60 daha düşük olduğundan, hareket için ekonomik motivasyon sağlamaktadır. KKÖSİ'lerin başarısının bu değişime katkıda bulunduğu da iddia edebilir (Johnson, 2017).

popülasyona tahakkuk etmemesi, etik ve hesap verebilirlik açısından çifte standart olduğu ve düşük gelirli ülkelerin yoksulluklarından dolayı istismar edilebilir olduğu yönündedir (Johnson, 2017: 181).

GAVI Sierra Leone ve Malawi'de dolandırıcılık sorunlarıyla karşı karşıya kalmış, Sierra Leone'de dolandırıcılık davalarının tespit etmesinden bir yıl sonra Mayıs 2014'te, GF hibeleri bu ülkede sorgulanmaya başlanmıştır. GF, hükümet yetkililerinin evler ve arabalar gibi kişisel harcamalar için 200 000 dolardan fazla kullandığını tespit etmiş, Sağlık Bakanlığı yetkilileri görevden alınmıştır (Okma vd., 2015).

KKÖSİ'leri finanse eden çeşitli hayırsever kuruluşların yönetim kurullarıyla, şirketler arasındaki yakın ilişkiler dikkat çekmektedir. Örneğin, büyük küresel sağlık fonlarıyla Bill ve Melinda Gates Vakfı arasında büyük bir çıkar çatışması potansiyelinin varlığına işaret edilmektedir. Çünkü vakıf aynı anda hem Coca-Cola Corporation'da önemli holdinglere sahip hem de gelişmekte olan ülkelerdeki toplulukları Coca-Cola'nın iş ortakları haline getirmeye teşvik eden hibelere katılmaktadır. Coca-Cola tarafından üretilen ürünler ise gelişmekte olan ülkelerde obezite ve diyabetin hızla artmasıyla ilişkilidir. İnsan sağlığını bozan ürünler ürettikten sonra bağışta bulunan şirketlerin bu "ikili oyunu", özellikle genel küresel sağlık fonlarında özel şirketlerin desteğinin payı arttıkça halk sağlığını bozucu etki yaratabilecektir (Ruckert & Labonte, 2014).

Küresel halk sağlığı politikalarının misyonunu ve önceliklerini etkilemenin yanı sıra, ortaklık anlaşmalarının geliştirilebileceği norm ve ilkelerin açık bir çerçevesinin olmaması, kar amaçlı özel sektörün katılımından kaynaklanan çıkar çatışması, en azından uzun vadede, kar amaçlı ortakların ekonomik getiri talep edecek olmaları etik ilkeleri önemsizleştirmektedir (Missoni & Pacileo, 2015: 204).

3.1.9. Amaç ve Hedefleri

KKÖSİ'ler tarafından hedeflenen hastalıklar ve sağlık sorunları oldukça sınırlıdır. Bu seçicilik nedeniyle herhangi bir ulusal bağlamda en acil konulara değinmeyebilir (Buse & Walt, 2000b). KKÖSİ'lerde, programlar ve hedefler bağışçılar tarafından yönlendirilmektedir; Bu, küresel ve ulusal kaynakları ana sağlık sorunlarından daha düşük öncelikli konulara yöneltebilecektir (Buse & Walt, 2000b). Dolayısıyla, ulusal ve uluslararası ölçekte bir sağlık sorununu ele almadan önce fırsat maliyetlerinin bilincinde olmak gerekir. Ahlaki otoriteye karşı ekonomik güç, özellikle ekonomik güç, program yönünün belirlenmesinde daha fazla ağırlık taşıyorsa, herhangi bir işbirliği içinde gerilimler yaratabilir (Johnson, 2017: 191).

3.1.10. Karar Alma Süreçleri ve Temsil

KKÖSİ'lere yöneltilen eleştirilerin çoğu, yönetsel düzenlemelerine aittir. KKÖSİ'lerin gerçek ve potansiyel çıkar çatışması durumları, hesap verebilirlik, şeffaflık, karar alma yapıları ve katılım, sürdürülebilirlik ve sonuç yönelimleri açısından kaygılar vardır. Üyelik açısından, ortakların seçimi ve temsili konusu önemli sorunlardır. Richter (2004), şirket ortaklarının potansiyel çıkar çatışmaları için uluslararası ajans ortakları tarafından yeterince incelenmediğini iddia etmektedir. KKÖSİ'lerden sadece ikisinin

Afrika'da Sekretaryaları vardır (Kenya ve Güney Afrika). Sekretaryaların yaklaşık % 40'ı Amerika Birleşik Devletleri'nde, % 35'i İsviçre'de bulunmaktadır. Karar alma bölgeleri kuzey ülkelerinde yoğunlaştığından, gelişmekte olan ülkeler için karar alma süreçlerinde anlamlı katılım ve temsil potansiyeli yetersizdir (Brown, 2008).

KKÖSİ, tasarım veya uygulamada küresel değildir. KKÖSİ'lerin tasarımı ve yönetilmesi, esas olarak Kuzey Amerika ve Batı Avrupa ülkelerinde bulunan KKÖSİ'lerin yönetişimi ile oldukça asimetriktir. Bazı KKÖSİ'lerin, programlarının tasarlanmasında ve uygulanmasında ulusal sağlık yönetişim önceliklerini temsil ettikleri iddia edilirken, KKÖSİ'ler hem tasarımda hem de güney paydaşlarının temsil ve katılımsızlığı nedeniyle eleştirilmeye devam etmektedir. KKÖSİ'ler, sağlıkta küresel çapta sonuçlara yol açacak şekilde hizmet etmeyi amaçlamakta olup, nihai olarak sağlıkta gerçek küresel işbirliğini ilerletmek yerine, mevcut güç ve karar verme dengesizliklerini güçlendirebilirler. Küresel sağlık yönetişimi, "kuzey" sağlık yönetimi için bir örtbas etme işlevi görmemelidir. KKÖSİ'ler küresel sağlık yönetimi ve işbirliğinin daha geniş bir kapsamı için mevcut durumlarında çok az ihtimal sunmaktadır (Brown, 2008).

İlaç bağışı programları küresel sağlık işbirliğine katkıda bulunmak, yardım modelini güçlendirir ve potansiyel olarak bağımlılık ilişkilerini yoğunlaştırır. Az sayıda işbirliği, gelişmekte olan ülkeleri nüfuslarının sağlığını sağlamaya destek olacak ve hem ulusal hem de küresel sağlık yönetimlerindeki rollerini artıracak olan devlet kapasite inşası ve sağlık altyapısı gelişimini ele almaktadır. Bazı KKÖSİ'ler daha geniş bir hizmet yelpazesi sağlamak için sağlık personelini eğitip, ulusal ve alt ulusal sağlık yönetimi otoriteleri ve kurumlarıyla birlikte çalışsa da, büyük bir KKÖSİ grubu, kendi içinde ve dışında, sağlık sistemlerini güçlendirmeyen dikey programlar sunmaktadır. Gerçekten de bu programlar, genişletilmiş sağlık sistemlerine entegrasyonu gerektirerek, önemli maliyetler oluşturmaktadır. Bu nedenle, küresel sağlık işbirliğine yönelik bir ara adım olarak, KKÖSİ'ler, mevcut güç ve sosyal ilişkiler açısından büyük ölçüde aynı şeyi sunmakta, sağlık yönetiminde kuzey egemenliği ve ekonomik ayrıcalığını pekiştirmekte ve böylece küresel sağlık işbirliğini gerçekten ilerletmemektedir (Brown, 2008).

KKÖSİ'ler, karar almada şeffaflık ve temsil etme sorunlarını daha da kötüleştirme potansiyeline sahiptir. Web sitelerinde mevcut olan temel bilgileri (profil, programlar, ortaklar, iletişim, halkla ilişkiler malzemeleri) hazırlarken, bazıları yıllık bütçeleri veya program değerlendirme / etki belgelerini yayınlamaktadır. Bu belgeler, büyük ölçüde, programların "başarılarını" ayrıntılandıran halkla ilişkiler materyallerine benzemektedir (Brown, 2008).

3.1.11. Sonuç Yönelimleri

KKÖSİ'nin sonuç oryantasyonları ile ilgili zorluklar ve tartışmalar da vardır. Yarattıkları katma değerler açısından genel etkinliği rapor etmektedirler. Genellikle dağıtılan ilaç birimlerinin sayısı, eğitilen personel sayısı, dağıtılan toplam fonlar ve diğer sayısal etkiler hakkında rapor hazırlar. İlaç bağışlarının, sağlık hizmetlerinin, araştırmaların, ürün geliştirilmesinin kalite ve verimlilikteki gelişmelere gerçekten katkıda bulunup bulunmadığı konusunda çok az bilgi bulunmaktadır. KKÖSİ'nin ulusal sağlık yönetişim kurumları ve yapılarıyla nasıl etkileşime girdiğine dair çok az ampirik

veri ve hatta anekdotsal bilgi vardır. Potansiyel sorunlara veya istenmeyen etkilere çok az önem verilmekte; veriler katma değerli ve işlevsel katkılarını vurgulamaktadır. KKÖSİ'lerin sağlık veya sağlık sonuçlarına olan özgül katkıları üzerindeki etkililiği hakkında araştırma yapmak için çok az temel veri bulunmaktadır (Brown, 2008).

3.1.12. Sürdürülebilirlik

KKÖSİ'lerin sürdürülebilirliği konusunda ciddi endişeler vardır. Bazıları belirtilen zaman çizelgelerini gerçekleştiremezken, bazıları hastalık kanıtı yok olana kadar ilaç bağış garantisine sahiptir. Bazıları üç ila altı yıllık yaşam sürelerine sahiptir, süre sonunda işbirliği sona erdirilir veya ilgili tarafların mutabakatıyla uzatılır. Örneğin, Aşılar ve Aşılar için Küresel İttifak (GAVI) sadece örgütsel sürdürülebilirliğinden değil aynı zamanda finansal sürdürülebilirliğinden dolayı eleştirilmiştir. GAVI yüksek teknoloji aşılarını vurgulayan, yoğun olarak özel sektöre dayanan ve "gelişmekte olan ülkelerdeki sağlık eşitsizliklerini arttırma riskini taşıyan" bir KKÖSİ örneği olarak eleştirilmektedir. Ayrıca, ilaç bağışlarının temel ilaçların sağlanması için sürdürülebilir modeller olup olmadığı sorusu da tartışılması gereken bir konudur. KKÖSİ'ler, hastalıkların tedavisi ve sağlık koşullarının iyileştirilmesi için gerekli kaynakları sağlamasına rağmen, yine de küresel bir kolektif eylem ve sağlık sorumluluğu modelinden ziyade, bir hayırseverlik sağlık modelidir. Bu model, donöre bağımlılığı gerektirmektedir. Bağışçıların programlarına devam etmelerini zorunlu kılan politikaları veya araçları, varoluşsal olmayan ahlaki bir görev veya vergi indirimlerinin cazipliğidir. Sistem alıcı ülkeleri ve kurumları büyük ölçüde bağışçıların merhametine bırakmaktadır (Brown, 2008).

4. Sağlık Sektöründe KKÖSİ'lerin Değerlendirilmesi

KKÖSİ'ler kesinlikle çok şey başarmışlardır. Başta bulaşıcı hastalıklar olmak üzere bazı hastalıkların görünürlüğünü arttırmışlardır. Sağlık konularını politik gündeme sıkı sıkıya koymak; belirli eylemler veya yeni ürünlerin geliştirilmesi için ek kaynakların üretilmesine katkıda bulunmak; bireysel hastalıklar için normları, standartları ve tedavi planlarını geliştirmek için çalışmışlardır. Ulusal düzeyde, KKÖSİ'lerin yararları, kaliteli ilaçlar ve aşılara daha önce bunlara sahip olmayan topluluklar tarafından erişilebilmesi, bazı durumlarda, aktif oldukları alanlardaki düzenlemelerin ve yönetim prosedürlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmalarıdır (Missoni & Pacileo, 2015: 204).

Kamu ve özel aktörler ortak operasyonel yapılar ve ilkeler oluşturmaya çalışmış olsalar da, bu çerçeveler parçalanmış halde kalmaktadır. KKÖSİ'lere yönelik bu eğilimin olumlu sonuçları arasında, 1990'dan bu yana küresel sağlık projelerine sağlanan kaynağın dört katına çıkması ve gelişmekte olan ülkelerde bazı ilaçların ve aşıların mevcudiyetinin artması olmuştur. İhtiyaç ile gerçekleşme arasında büyük bir boşluk olmasına rağmen, tıbbi bakıma muhtaç olanlar arasında bu tür bakımlara erişebilecek kişi sayısı artmaktadır. AIDS'e bağlı ilaçlar alan çocukların tahminen ¾'ü GAVI ve Küresel Fon girişimleri sayesinde bu kaynağa erişebilmektedir (Johnson, 2017: 189).

KKÖSİ, vergi indirimleri, hizmetler veya ürünler için ödeme yoluyla (örneğin, ilaç şirketleri ve devletlerarasındaki bazı ortaklıklar bağışlar yerine indirimli ilaç

fiyatlandırması gibi) özel sektöre çok sayıda fayda sağlar. Özel sektör tarafından yapılan katkıların çoğu vergiden düşülebilirdir. KKÖSİ, özel sektörün daha önce erişilemeyen bir piyasaya girmesine ve imajını ve markasını desteklemesine izin verir (Buse & Walt, 2000a).

KKÖSİ'lerin bir başka belirgin avantajı, ilaç geliştirme ile ilgili risk ve faydaların paylaşılmasıdır. KKÖSİ'ler, ihmal edilen hastalıkları ve gelişmekte olan ülkelerin hastalıklarını hedeflemek için Ar-Ge'deki büyümeyi teşvik eden mekanizmalar sağlamıştır. Gelişmekte olan ülkelerde artan sayıda klinik çalışma yürütülmektedir. Bu tür denemeler, çeşitli ilaç rejimlerinin farklı etkilerine katkıda bulunabilecek savunmasızlıkları daha doğru bir şekilde temsil eden ve gelişmekte olan ülkelerdeki potansiyel faydalanıcılara klinik araştırma sonuçlarının daha fazla genellenebilirliğine katkıda bulunabilecek daha çeşitli bir çalışma popülasyonuna olanak tanır. Elbette, tüm denemeler gelişmekte olan dünyada yalnızca bu tür hayırsever amaçlar için gerçekleştirilmez. Gelişmekte olan ülkelerde klinik çalışmaların yürütülmesi ile ilişkili düşük maliyetler, ilaç geliştiricilerine açık bir fayda sağlamaktadır (Johnson, 2017: 190).

KKÖSİ'ler hem kamu hem özel aktörlerin güvenilirliğini ve otoritesini artırabilir. Kamu sektörüyle ve uluslararası kuruluşlarla olan ittifaklar, özel sektörün algılanan meşruiyetini arttırmıştır (Buse & Walt, 2000b). Ayrıca, özel sektör aktörlerine, sosyal sorumluluk ve hayırseverliğe dayanan eylemlerinin görülebileceği bir tür ahlaki aklanma fırsatı vermişlerdir. İyi bilinen bir uluslararası kuruluş ile işbirliği yapmak, kurumun meşruiyet konularına bakış açısıyla ek bir fayda sağlayabilir ve uluslararası kuruluşun olumlu imajı, firmanın imajını algılanan bir kurumsal sosyal sorumluluk anlamında olumlu yönde etkileyebilir (Schomaker, 2017: 136). İşbirlikleri kurumsal sosyal sorumluluğu iyileştirmek için de kullanılabilir. Bürokratik engelleri aşmak, karar verme mekanizmalarına sivil toplumu dahil etmek ve uluslararası sağlıkta iyi yönetişimi teşvik için işbirliklerinden yararlanılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, sağlık sektörü üzerindeki KKÖSİ'lerin siyasi etkileri her yerde ve çok kapsamlıdır olabilir (Buse & Harmer, 2004: 50).

Karşılaştırıldığında, uluslararası kuruluşların ve devlet kurumlarının, belirli alanlarda uzmanlaşan özel sektör işbirliği yaparak kendi teknik kapasitelerini geliştirdikleri görülmüştür. Ayrıca, işbirlikleri yoluyla halk sağlığının iyileştirilmesi için getirilen kaynaklar, herhangi bir hükümet ya da kurumun kendi başına toplayabileceğinden daha büyüktür (Johnson, 2017).

KKÖSİ'ler demokratik ve şeffaf oldukları ölçüde meşruiyetleri olacaktır. KKÖSİ'ler toplumsal refahı arttırıcı müdahale sağlayarak meşruiyet kazanabilirler. Ancak özel sektör katılımı açısından KKÖSİ'lerin meşruiyetini oldukça tartışmalı kılmaktadır. Hem kar amaçlı hem de kar amacı gütmeyen özel aktörlerin dahil edilmesi, uluslararası kurumlarda demokratik meşruiyet sorunlarını arttırmaktadır. Çünkü bu tür oluşumlar dünya sağlığının ticarileşmesine neden olmaktadır. KKÖSİ'lerin yetki ve meşruluğu tartışmalı olsa da, bu iki niteliğin KKÖSİ'lere küresel sağlık yönetişimi için güç sağladıkları açıkça görülmektedir (Buse & Harmer, 2004: 53).

KÖSİ'lerde iktidarın analizi, kamu sektörü yatırımlarında alternatiflerin veya küresel ve ulusal düzeyde ortaya çıkabilecek olası olumsuz dışsallıkların değerlendirilmesini engelleyebilecek bir KÖSİ paradigmasını inşa eden baskın bir

söylemin ortaya çıktığını göstermektedir. Genellikle iktidarı göreceli olarak basit bir yaklaşımda benimseyenler, potansiyel riskleri ve risk yönetimi stratejilerini tanımlamak için kurumlar arasındaki etkileşimlere dikkat çekerek işbirlikçi inisiyatiflerde eşit güç ilişkileri varsayımını sorgulamaktadır. Siyasi doğasına rağmen, KÖSİ'ler bu yönden açık bir şekilde araştırılmamıştır. Özellikle KKÖSİ'lerdeki güç çatışması, daha yakından incelenmelidir (Buse & Harmer, 2004: 55).

5. Sonuç

KKÖSİ'ler uluslararası sağlık sorunlarına ihtiyaç duydukları kaynakları getirirken, bu yeni organizasyonel biçimle ilgili yeni endişeler de yaratmaktadır. Küresel sağlık politikası oluşturma alanlarının kamusal alanlardan ulusötesi kar amaçlı sektörü içeren alanlara doğru kayması, küresel sağlık politikasının gittikçe parçalanmasına ve dikeyleşmesine neden olmuştur. Gelişmeye yardımcı olan artan sayıda dikey girişimin ürettiği parçalı inisiyatifler, her bir ülkenin kendi programlarıyla uyumlu olmadığı zaman sürdürülebilirliklerinden şüphe edilmektedir. Bulaşıcı hastalıklar küresel sağlık öncelikleri olarak yer kazanmış, bulaşıcı olmayan hastalıklar ve sağlık sistemleri geliştirmenin daha geniş konuları ihmal edilmiştir. Sağlık sorunlarının üstesinden gelmeye yönelik yaklaşımlar, teknolojik çözümlere vurgu yaparak ticaret ve sanayi çıkarlarından giderek daha fazla etkilenmektedir.

Dünyanın küresel evrimi ile birlikte birçok küresel sağlık sorununu ele almak için daha yakın işbirliği, bilgi, uzmanlık ve finansal kaynakların daha verimli seferber edilmesi gerekmektedir. KKÖSİ'ler, düşük ve orta gelirli ülkelerde sağlık sorunlarını ele almak konusunda, farklı kaynakların güçlü yönlerinden yararlanmak için çekici bir strateji olarak ortaya çıkmaktadır. Aslında, son yıllarda, başarılı KKÖSİ'lerin, tüm paydaşlara fayda sağlayan olumlu sosyal değişimi etkileme gücünün artan mutabakatına şahit olunmaktadır.

KKÖSİ'lerin çoğalması ve başarılı performanslarına rağmen, göz ardı edilemeyecek riskler konusunda uyarılar yapılmaktadır. KKÖSİ'ler sayesinde, daha önce hiç olmadığı kadar sağlık sorunlarına yönelinmiş ve daha fazla kaynak aktarılmıştır. Ancak bunun karşılığını aldığı çabalar çoğunlukla eş güdümlenmemiş ve çoğunlukla genel halk sağlığı yerine yüksek profilli hastalıklara yöneliktir. Bu da şu andaki ölüm yaşının sadece beklentilerin gerisinde kalmayacağı, aslında daha da kötüleşebileceği anlamını taşımaktadır.

Küresel sağlık alanında mevcut KKÖSİ'lerin daha derinlemesine ele alınması ve teorik çerçevelerin çoklu disiplinlerde ele alınıp çeşitli yönlerinin incelenmesi, bu yaklaşımın güçlü ve zayıf yönlerine ışık tutacaktır. Özellikle, küresel sağlık sorunları ile başa çıkmak için kurulmuş olan KKÖSİ'lerin araştırılması acil bir sorun gibi görünmektedir. Çünkü bu tür vaka çalışmaları sadece KKÖSİ'lerin anlaşılmasını ilerletmeyecek, genel olarak, sağlık sorunlarının çözümünü de kolaylaştırabilecektir. Ayrıca, akademik kurumların KÖSİ'lerde oynayacağı rol, sadece bu konuda sürekli araştırma yapılmasını kolaylaştırmaktan öte, kurum içi hesap verilebilirliğin artırılmasına yönelik bir strateji olarak da umut verici olarak görülmektedir. Sonuçta, onaylanması beklenen yüksek bilimsel bütünlük standartları ve uygulamada bu

standartlara bağlı kalınamamasının sonuçları akademisyenlere, küresel sağlığın tıbbi, idari ve etik risklerini ortaya çıkarma ve çözüm üretme misyonunu da yüklemektedir (Buse & Walt, 2000b).

Kaynakça

Amponsah, R. & Gatete, B. (2014). "Private Sector Involvement in Infrastructure Development Projects Through Public-Private Partnerships: A Case Study of Road Infrastructure in Ghana", *PM World Journal*, III (IV), 1-21.

Besley, T & Ghatak, M. (2017). " Public–Private Partnerships for the Provision of Public Goods: Theory and an Application to NGOs", *Research in Economics* 71, 356–371.

Besley, T. & Ghatak, M. (2007). "Reforming Public Service Delivery", *Journal of African Economies,* 16 (1), 127-156.

Boz, S. S. (2013). "Kamu Özel İşbirliği Modeli", *İnönü Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 277-332.

Brown, S. (2008). Global Public-Private Partnerships for Pharmaceuticals: Operational and Normative Features, Challenges, and Prospects. Retrieved from: http://www.eisanet.org/be-bruga/eisa/files/events/turin/Brown-Sherri%20Brown%20Turin%202007.pdf, (04.04.2018).

Buse K. & Harmer A. (2004). "Power to the Partners? The Politics of Public–Private Health Partnerships", *Development*, 47 (2), 43-48.

Buse K. & Tanaka S. (2011). "Global Public-Private Health Partnerships: Lessons Learned from Ten Years of Experience and Evaluation." *International Dental Journal*, 61, 2-10.

Buse, K. & Walt G. (2000a). "Global Public Private Health Partnerships: Part II What are the Issues for Global Governance?", *Bulletin of the World Health Organization*, 78 (5), 699-709.

Buse, K. & Walt, G. (2000b). "Global Public-Private Partnerships: Part I – A New Development in Health?", *Bulletin of the World Health Organization*, 78 (4),

Buse, K. & Waxman, A. (2001). "Public Private Health Partnerships: A Strategy for WHO", *Bulletin of theWorld Health Organization*, 79 (8), 748-754.

Buse, K. (2004). "Governing Public–Private Infectious Disease Partnerships", *Brown Journal of World Affairs*, 10 (2), 225-242.

Christensen, R. F. (2011). "What's in a Name? - Public-Private Partnerships in Health", *Umi Press*, 9(1).

Emek, U. (2009). "Karşılaştırmalı Perspektiften Kamu Özel İşbirlikleri: Avrupa Topluluğu ve Türkiye", *Rekabet Dergisi*, 10(1), 7-53.

Ertürk Atabey, S. (2012). *Sağlık Sistemleri ve Sağlık Politikası,* Ankara: Gazi Kitabevi.

Estache, A., Guasch, J. L., Iimi, A. & Trujillo, L. (2008). "Multidimentionality and Renegotiation: Evidence from Transport-Sector PPP Transaction in Latin America", *Ecares WP* 2008_021, 1-33.

Gediz Oral, B. (2015). "Kamu Hizmet Arzında Değişim Temelinde Kamu Özel Sektör İşbirlikleri ve Yolsuzluk", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (4), 185-225.

Gediz Oral, B. (2016). "Marketization of Health Sevices, An Alternative Supply of Health Services: Public Prive Partnerships in Turkey", *2016 Sosyo-Economic Strategies,* Ed. Ali Rıza Gökbunar, Birol Kovancılar, Selim Duramaz, Germany: Lambert Academic Publishing, ISBN: 978-3-330-00679-9, 135-162.

Ghatak, M. (2005). "Who Should Provide Public Goods? A Perspective from the Theory of Organizations", *Development, Displacement and Disparity* - India in the Last Quarter of the Century, Ed.. Marjit, N. Banerjee, Orient Longman.

Gideon, J. & Unterhalter, E. (2017). "Exploring Public Private Partnerships in Health and Education: A Critique", *Journal of International and Comparative Social Policy*, 33(2), 136–141, https://doi.org/10.1080/21699763.2017.1330699, (08.04.2018).

Grimsey, D. & Lewis, M. K. (2002). Evaluating the Risks of Public Private Partnerships for Infrastructure Projects*, International Journal of Project Management, 20*(2), 107-118.

Güzelsarı, S. (2009). "Kamu Özel Sektör Ortaklığı Üzerine Eleştirel Bir Değerlendirme", *Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reform*, Ed. Barış Övgün, Ankara Üniversitesi Yayınları: 242, KAYAUM 5, 43- 77.

Hill, P. S. (2011). "Understanding Global Health Governance as a Complex Adaptive System", *Global Public Health*, 6(6), 593-605, DOI: 10.1080/17441691003762108, (04.04.2018).

Hodge, G. & Greve, C. (2018). "Contemporary Public–Private Partnership: Towards A Global Research Agenda", *Financial Acc &Man*., 34, https://doi.org/10.1111/faam.12132, 3-16, (01.04.2018).

https://www.pfizer.com/sites/default/files/philanthropy/Diflucan_Partnership_factsheet.pdf, (01.04.2018).

http://www.gavi.org/about/, (01.04.2018).

http://www.gavi.org/about/strategy/ (01.04.2018).

Johnson, S. A. (2017). *Challenges in Health and Development From Global to Community Perspectives*, Second Ed., Springer International Publishing, ISBN 978-3-319-53203-5 ISBN 978-3-319-53204-2 (eBook), (10.04.2018).

Karahanoğulları, Y. (2012). "Kamu Özel Ortaklığı Modelinin Mali Değerlendirmesi", Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 67(2), 95-125.

Kirmanoğlu, H., Yılmaz, B. E. & Susam, N. (2006). "Maliye Teorisinin Çıkmazı Küresel Kamusal Mallar (Kalkınma Yardımları İçinde Küresel Kamusal Malların Finansmanı)", *21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 10- 14 Mayıs, Antalya.

Martimort, D. & Pouyet J. (2008). "Build It Not: Normative and Positive Theories of Public-Private Partnerships," *International Journal of Industrial Organization* 26, 393-411, http://idei.fr/doc/conf/veol/jpouyet.pdf, (25.05.2014).

Missoni, E. & Pacileo G. (2015). "Global Public-Private Partnerships", https://www.aeonprime.net/pdf-2-1-3-global-public-private-partnerships-eduardo-missoni-guglielmo-pacileo.html, (25.05.2014).

Missoni, E. (2008). Who governs World Health?, http://www.eduardomissoni.net/CV/mieiscrittipdf/080926%20-%20Who_Governs_World_Health_Martigny.pdf , (25.05.2014).

Nishtar, S. (2004). "Public-Private Partnerships in Health: A Global Call to Action." *Health Policy Research and Systems* 2(5), 1-7.

Okma K.G., Kay A., Hockenberry S. al. (2015). "The Changing Role of Health-Oriented İnternational Organizations and Nongovernmental Organizations", *Int J Health Plann Manage,* doi:10.1002/hpm.2298, (04.04.2018).

Ollila E. (2005). "Global Health Priorities - Priorities of the Wealthy?", *Global Health*, 1, 6-10.1186/1744-8603-1-6, (04.04.2018).

Rangan, S., Samii, R., & Van Wassenhove, L. N. (2006). "Constructive Partnerships: When Alliances between Private Firms and Public Actors Can Enable Creative Strategies". Academy of Management Review, 31(3), 738-751.

Richter, J. (2004). "Public-Private Partnerships for Health: A Trend with no Alternatives?" *Development* 47(2), 43-48.

Ruckert, A. & Labonte, R. (2014). "Public–Private Partnerships (PPPs) in Global Health: The Good, The Bad and The Ugly", *Third World Quarterly*, 35(9), 1598-1614, DOI: 10.1080/01436597.2014.970870, (04.04.2018).

Schomaker, R. M. (2017). "Public-Private Governance Regimes in the Global Sphere", Public Organization Review, 17(1), 121-138.

Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Çev. Batırel, Ö .F., 549, İİBF Yayın No: 396, İkinci Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları.

Şahin, M. & Uysal, Ö. (2008). *Kamu Ekonomisi Perspektifinden Kamu – Özel Sektör Ortaklıkları*, Bursa: Ekin Yayınevi.

The Global Fund (2017). Results Report 2017 Summary, https://www.theglobalfund.org/media/6774/corporate_2017resultsreport_summary_en.pdf, 01.04.2018.

Trebilcock, M. & Rosenstock M. (2013). Infrastructure PPPs in the Developing World: Lessons from Recent Experience, The Journal of Development Studies, 51(4), 335-354.

Uz, A. (2007). Kamu-Özel Ortaklığı/Public-Private Partnership (PPP) (Kavram ve Hukuksal Çerçeve), *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XI(1-2), 1165-1182.

Widdus, R. (2003). "Public-Private Partnerships for Health Require Thoughtful Evaluation", *Bulletin of the World Health Organization*, 81 (4), 235.

Yalçın, A. Z. (2009). "Küresel Çevre Politikalarının Küresel Kamusal Mallar Perspektifinden Değerlendirilmesi", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 288-309.

Eğitim Harcamaları Bakımından Türkiye ve AB Ülkelerinin Değerlendirilmesi: Kümeleme Analizi[1]

Evaluation of Education Expenditures in Turkey and EU Countries: Cluster Analysis

Uğur UYĞUN[2] **Fatih YARDIMCIOĞLU[3]**

Abstract

Purpose of this study is to evaluate 28 different European Union countries' and Turkey's education expenditures by rate and amount thus, specify the position of Turkey in European Union countries.

Cluster analysis is one of methods being used in data mining to classify variables by their similarities and differences consideringly characteristic features. In this context, share of education expenditures in public institutes, share of tertiary education in gross domestic product and share of total education expenditures in gross domestic product were analyzed via cluster analysis.

Keywords: Education Expenditures, Cluster Analysis, Data Mining

JEL Classification Codes: H52, I21

Özet

Bu çalışmanın amacı Türkiye ile birlikte 28 farklı Avrupa Birliği ülkesinin eğitim harcamalarını miktar ve oransal bakımdan değerlendirerek Türkiye'nin eğitim harcamaları bakımından Avrupa Birliği ülkeleri içindeki yerini belirleyebilmektir.

Kümeleme analizi, veri madenciliğinde kullanılan ve değişkenleri benzerlikleri ile farklılıklarına göre sınıflandırmaya yarayan bir analiz metodudur. Bu bağlamda eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı kümeleme analizine tabi tutulmuştur.

Anahtar kelimeler: Eğitim Harcamaları, Kümeleme Analizi, Veri Madenciliği

---

[1] Doç. Dr. Fatih Yardımcıoğlu'nun danışmanlığında yazılan AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Sosyal Devlet Harcamalarının Kümeleme Analiziyle Karşılaştırılması adlı yüksek lisans tezinden türetilerek yapılan bir çalışmadır.

[2] Arş. Gör., Sakarya Üniversitesi, uguruygun@sakarya.edu.tr

[3] Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, fyoglu@sakarya.edu.tr

1. Giriş

Bu çalışmanın amacı Türkiye ile birlikte 28 farklı Avrupa Birliği ülkesinin eğitim harcamalarını miktar ve oransal bakımdan değerlendirerek Türkiye'nin eğitim harcamaları bakımından Avrupa Birliği ülkeleri içindeki yerini belirleyebilmektir.

Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinin sosyal devlet kapsamında gerçekleştirdikleri sosyal harcamaların eğitim boyutunun değerlendirildiği bu çalışma, Türkiye'nin eğitim harcamaları bakımından hangi Avrupa Birliği ülkeleri ile benzeştiğini vurgulaması bakımından önem arz etmektedir. Kümeleme analizi yöntemiyle oluşturulan Avrupa Birliği ülkeleri kümelerinin içerisine Türkiye'nin dahil olup olmadığı eğitim harcamaları bakımından karşılaştırılarak, Türkiye'deki sosyal devlet kavramının eğitim harcamaları açısından gerçekleştirilmesi bağlamında Avrupa'nın gelişmiş ülkelerinin seviyesine ulaşıp ulaşmadığını göstermesi bakımından önem teşkil etmektedir.

Kümeleme analizinde kullanılan yöntemlerden biri olan hiyerarşik kümeleme yönteminin kullanıldığı bu çalışmada, Türkiye ve Avrupa Birliği ülkelerinin eğitim verileri SPSS programına girilerek analize tabi tutulmuştur. Buradaki amaç verilerin karakteristik özelliklerinin değerlendirilerek belli düzeylerde birleştirilmesini sağlamak ve Türkiye'nin eğitim harcamaları bakımından hangi Avrupa Birliği ülkeleri ile aynı kategoride olduğunu saptamaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için değişkenler arası varyans farkını minimuma indirerek güvenilir bir analiz sunan ward metodu seçilmiş ve ilgili değişkenler için dendrogram analizi yapılmıştır. Ayrıca ülkeler arası benzerlik mesafesinin ölçülmesi için en çok tercih edilen yöntem olan kareli öklid uzaklığı yöntemi kullanılmıştır.

Çalışma 28 Avrupa Birliği ülkesi ve Türkiye'yi kapsamaktadır. Avrupa Birliği ülkeleri olan: Almanya, Avusturya, Belçika, İngiltere, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovakya, Slovenya, Bulgaristan, Romanya ve Hırvatistan ile Türkiye'nin gerçekleştirdiği eğitim harcamaları çeşitli yıllar aralığında sınırlandırılarak analiz edilmiştir. İlgili değişkenler için elde edilebilen en güncel veri setleri analize tabi tutulmuştur. Eğitim harcamaları bakımından 1998-2013 dönemi için kümeleme analizi yöntemi uygulanmıştır.

Bu bağlamda eğitim harcamaları bakımından eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı kümeleme analizine tabi tutulmuştur.

2. Literatür İncelemesi

Gedikoğlu (2005) çalışmasında 1992 yılında Maastrich antlaşması ile kurulmuş olan Avrupa Birliğinin amacının, ekonomik, toplumsal ve kültürel alanlarda üye ülkelerin halklarının yaşam kalitesini arttırmak olduğunu belirterek eğitim alanında işbirliğini sağlamak üzere geliştirilen Socrates programını incelemiştir. 1993 Kopenhag

Zirvesinden sonra Türkiye'nin eğitim alanında gerçekleştirdiği reformların değerlendirildiği çalışmada Türkiye'nin eğitim sorununa neden olan faktörler; ülkedeki hızlı nüfus artışı, okullaşma oranının düşük seviyelerde gerçekleşmesi ve eğitime ayrılan bütçe ödeneğinin az olması şeklinde belirtilmiştir.

Karaarslan (2005) çalışmasında 1997-2004 dönemi için Türkiye'nin konsolide bütçe harcamalarının dağılımını inceleyerek GSMH'ye göre artış gösterdiği sonucuna ulaşmıştır. Bu durum değerlendirildiğinde sosyal harcamalar içerisinde en yüksek paya sahip olan eğitim harcamalarının maliyetin oluşmasında en önemli kalem olduğu belirtilmiştir. Günümüzde ekonomik kalkınmanın gerçekleşebilmesi için fiziki sermaye kadar beşeri sermayenin de, dolayısıyla eğitime verilen öneminde etkili olduğu belirtilerek Türkiye'nin kaynaklarını verimli kullanması, sosyal nitelikli alanlara yönlendirmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Gültekin ve Anagün (2006) çalışmalarında Avrupa Birliği'nin varlığını sürdürebilmesi ve gelişimine devam edebilmesi için eğitimin önemine dikkat çekerek Avrupa Birliği'nin belirlediği politikaların hayata geçirilmesinde eğitimin kilit bir rol üstlendiğini vurgulamışlardır. Avrupa Birliği uygulamada her ne kadar ülkeleri kendi sosyo-ekonomik yapısına uygun bir model belirlemesi konusunda teşvik etse de, belirli bir çerçevede genel ilkeler ve göstergelerin sağlanması şart koşulmuştur. Çalışma Türkiye'nin Avrupa Birliğine uyum sürecinde eğitim ile ilgili göstergeler bakımından ne durumda olduğunun analizini yapmaya odaklanmıştır.

Maya (2006) çalışmasında 2004 yılının OECD göstergelerinden yararlanarak Avrupa Birliği ülkelerinin eğitim istatistiklerine dair değerlerinin aritmetik ortalamasını alarak Türkiye ile karşılaştırmalı bir çözümleme yapmıştır. Analiz sonucunda eğitim için ayrılmış kaynak, okullaşma oranlarının fazlalığı, hem çalışıp hem eğitim görmekte olan genç nüfustaki yüzdelik değişim, ilköğretimde sınıf başına düşen öğrenci sayısı, öğrenci-öğretim kadrosu oranı, öğretmenlerin bir eğitim-öğretim dönemi boyunca çalıştığı saatler, öğretmenlerin aldığı maaşın oluşumunda etkili olan unsurlar bakımından Avrupa Birliği ülkelerinin Türkiye'den daha iyi olduğu belirtilmiştir.

Çokgezen ve Terzi (2008) çalışmalarında uluslararası anlamda birçok ülkenin eğitime devlet eliyle müdahale ettiklerini belirterek uygulamada bu yaklaşımın başarısız olduğuna dikkat çekmektedirler. Ayrıca ampirik düzeyde yapılan çalışmalarında eğitime devlet müdahalesini desteklememesi, devletin eğitimdeki rolünün giderek daha çok tartışılır bir hale geldiğini vurgulamaktadırlar. Bu nedenle kaynakların etkin kullanımı ve Türkiye'de eğitim kalitesinin arttırılabilmesi için uygulanmakta olan mevcut politikaların yeniden değerlendirilmesi ve yeni politikaların üretilmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Erdoğdu (2009) çalışmasında emek-yoğun üretimin azalma sürecine girdiği; buna karşı bilgi-yoğun nitelik taşıyan ürünlerin ise talebinin artış gösterdiğini belirterek analitik ve yaratıcı düşünebilme yetisinin önemli bir girdi olmasına yol açtığını vurgulamıştır. Bilgi ve beceri düzeyinin eğitim ile geliştirilebileceğine dikkat çeken çalışmada Türkiye'de 2004-2009 yılları arasında gerçekleştirilen eğitim ve sağlık

harcamaları hem kamu bütçesi hem de GSYH içindeki paylarındaki değişiklikler analize tabi tutularak karar alıcıların sosyal açıdan daha verimli kararlar alabilmeleri konusunda yol gösterici olarak hizmet etmeyi amaçlanmıştır.

Öz ve diğerleri (2009) çalışmalarında beşeri sermayenin göstergeleri olan eğitim ve sağlık alanı ile işgücü piyasalarına ilişkin istatistiki verileri Türkiye ve AB üyesi ülkeler bakımından kümeleme analizi yöntemiyle karşılaştırma yaparak incelemişlerdir. Sonuç olarak eğitim, sağlık ve işgücü piyasalarına yönelik toplam 23 değişken analize tabi tutularak Türkiye'nin AB üyesi ülkelere benzemediği ancak hızlı bir reform süreciyle beraber beşeri sermaye potansiyelinin iyileştirilebileceği ve bu durumun bir fırsata çevrilebileceği belirtilmiştir.

Özcan (2009) çalışmasında sosyal refah devletinin süreç içerisinde yaşadığı dönüşümü küreselleşme olgusuyla beraber değerlendirerek sosyal refah devleti anlayışı açısından Türkiye, Almanya, İngiltere ve Hollanda ülkelerini incelemiştir. Ayrıca anayasalarımızda geçen sosyal refah devleti anlayışının uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve sosyal refah devleti amacına yönelik yapılan transfer harcamaları, sosyal güvenlik harcamaları, eğitim harcamaları ve sağlık harcamalarındaki gelişim OECD ülkeleri ile karşılaştırılmıştır.

Arabacı (2011) çalışmasında eğitimin bir beşeri sermaye olarak birey ve toplum üzerindeki etkisine dikkat çekerek OECD ülkeleriyle Türkiye'yi karşılaştırmıştır. Buna göre OECD ülkelerinde eğitim harcamalarının nerdeyse tamamını kamu harcamaları oluştururken; Türkiye için özel harcamaların payının kamu harcamalarından daha yüksek olduğu belirtilmiştir. Ayrıca okullaşma oranı, öğrenci başına yapılan eğitim harcaması, eğitim hizmetinden yararlanan nüfusun büyüklüğü, eğitim sektöründe görev yapmakta olan personel sayısı ve eğitime ayrılan kaynak bakımından OECD ülkelerinin ortalamalarının Türkiye'den daha fazla olduğu üzerinde durulmuştur.

Ayrangöl ve Tekdere (2014) çalışmalarında eğitimin yarı kamusal bir mal olma özelliğini vurgulayarak bireysel ve toplumsal bakımdan pozitif dışsallık yaydığını belirtmişlerdir. Devletlerin eğitim konusunda üstlendiği rolü, yasal düzenlemeler ya da eğitim harcamalarında artış şeklinde gerçekleştirdiği üzerinde durulmuştur. Türkiye ve diğer OECD ülkelerinin yaptığı toplam eğitim harcamaları değerlendirilerek öğrenci başına yapılan eğitim harcamaları yıllar itibariyle analize tabi tutularak incelenmiş ve sonuçlara uygun olarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Tosunoğlu (2014) çalışmasında eğitim harcamalarının birçok pozitif etkisi olduğunu belirterek örnek olarak: ekonomik büyümeyi teşvik etmesini, insanların kişisel ve sosyal gelişimine katkıda bulunmasını ve sosyal eşitsizliklerin azaltılmasında oynadığı rolü göstermiştir. Avrupa Birliği ülkelerinin 2000-2013 yılları için eğitim harcamaları bakımından incelendiği çalışmada eğitim harcamalarındaki genel eğilimler ile eğitim harcamaları üzerinde etki yaratan faktörler analize tabi tutulmuştur.

Yardımcıoğlu (2015) çalışmasında 2000-2015 yılları arasında Türkiye'de eğitim göstergelerinin nitelik ve nicelik bakımından analizini gerçekleştirmiştir. Bu bağlamda toplam eğitim harcamalarının bütçe içerisindeki ağırlığı, net okullaşma oranları, okul

sayısı, şube sayısı, şube başına düşen öğrenci sayısı, öğretmen sayısı, öğretmen başına düşen öğrenci sayısı gibi değişkenler analize tabi tutularak tablo ve grafikler yardımıyla yorumlanmıştır. Ayrıca OECD tarafından üç yılda bir gerçekleştirilen e Türkiye'nin 2003 yılında dahil olduğu PISA sınav sonuçları da bir eğitim göstergesi olarak incelenmiştir.

Kabok ve diğerleri (2017) çalışmalarında 2006-2010 yılları için Sırbistan ve diğer 27 Avrupa ülkesinin yüksek öğrenim göstergelerini; yerleşik halk bakımından kişi başına düşen öğrenci sayısı oranı, çalışanlar bakımından kişi başına düşen öğrenci sayısı ve kişi başına düşen öğrenci bütçe destek fonu bakımından olmak üzere toplamda üç farklı açıdan kümeleme analiziyle incelemişlerdir. Sonuç olarak Sırbistan'ın karşılaştırılan diğer Avrupa ülkelerine göre düşük bir rekabet gücünün olduğuna ulaşılmıştır.

3. Veri Madenciliği ve Kümeleme Analizi

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'deki eğitim harcamaları; eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı bakımından veri madenciliği yöntemlerinden biri olan kümeleme analizine tabi tutularak karşılaştırılmıştır.

3.1. Veri Madenciliği

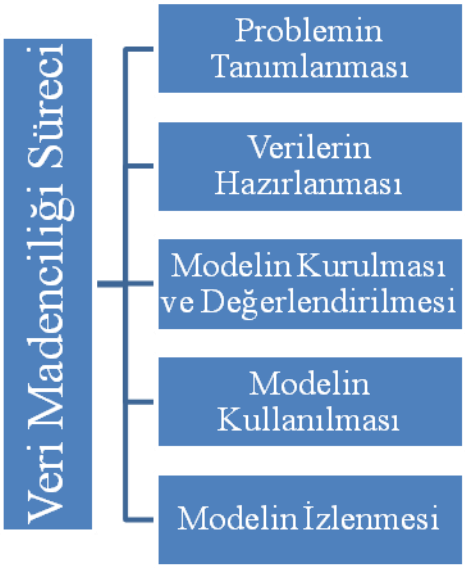
Teknolojik gelişmelerle birlikte veriye ulaşmakta kolay bir hal almıştır. Kolay ulaşılan veriler öyle fazladır ki bunları veri yığını biçiminde tanımlamak mümkündür. Veri tabanlarındaki büyük veri koleksiyonları içinden bilgi keşfinin sağlanması yöntemine veri madenciliği adı verilmektedir. Bir başka ifadeyle, günümüzde terabayt düzeyinde ifade edilen büyük hacimli veri tabanları içerisinden stratejik öneme sahip olan verilerin değerlendirilerek açığa çıkarılması yöntemine veri madenciliği denilmektedir (Koyuncugil ve Özgürbaş, 2009: 24).

3.2. Veri Madenciliği Süreci

Veri madenciliği sürecine başlamadan önce ilk olarak elde edilen verilerin detaylı olarak analiz edilmesi gerekmektedir. Eğer veriler bir sonuç veriyorsa gerekli aşamalar gerçekleştirilmeye başlanarak sürece dahil olunulabilir.

Veri madenciliğinin aşamaları bir süreç olarak Şekil 1'de gösterilmiştir. Buna göre veri madenciliği sürecinin; problemin tanımlanması, verilerin hazırlanması, modelin kurulması ve değerlendirilmesi, modelin kullanılması ve modelin izlenmesi biçiminde aşamalardan geçtiği söylenebilir (Savaş, Topaloğlu ve Yılmaz, 2012: 7).

Şekil 1. Veri Madenciliği Süreci



3.3. Veri Madenciliğindeki Problemler

Veri tabanlarına dayanan veri madenciliği yöntemlerinde verilerde birtakım sorunlar olabilir. Bu sorunların sınıflandırılması genel olarak artık veri, belirsizlik, boş veri, dinamik veri ve eksik veriler üzerinden yapılmaktadır.

Yanlışlıkların derecesiyle ilgili bir kavram olan belirsizlik, birincil anahtarda yer almayan ve tanımı gereği herhangi bir değere eşit olmayan boş veri, içeriği devamlı değişim gösteren dinamik veri ve örneklem kümesinde yer almakta olan gereksiz değişkenler olarak tanımlanan artık veri gibi kavramlar veri madenciliğindeki problemleri oluşturmaktadır. Ayrıca veri kümesinin büyük olması durumunda doğal olarak bazı eksik verilerin olması beklenen bir durumdur. Eksik verinin olması durumunda üç farklı yönteme başvurulabilmektedir. Bunlar;

- Eksik veri içeren bilgiler ve kayıtlar analizden çıkarılabilir.
- Değişkenin ortalaması alınarak eksik veri olan yerlere konulabilir.
- Var olan veriler yorumlanarak duruma en uygun veriler tanımlanabilir (Savaş, Topaloğlu ve Yılmaz, 2012: 6).

3.4. Veri Madenciliğinin Uygulama Alanları

Veri madenciliğinin uygulama olanları oldukça geniş olup başlıca uygulama alanları olarak mühendislik, tıp, bankacılık ve borsa, eğitim, sağlık, ticaret ve telekomünikasyon alanları gösterilebilir.

3.5. Veri Madenciliğinde Kullanılan Programlar

Veri madenciliğinde kullanılan programlar SPSS, SAS, Clementine, Enterprise Miner, Excel, Angoss, KXEN, SQL Server, MATLAB, Rapid Miner, WEKA, R, C4.5, Orange, KNIME programlarıdır. Bu programlardan Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), elde edilmişverilere veri madenciliği tekniklerini uygulayarak özellikle analizin yapıldığı topluluk ile birebir ilişki kurması bakımından önem teşkil etmekte olup, yapılan analizle ilgili öngörülerin yorumlanmasını sağlamaktadır (Dener, Dörterler ve Orman, 2009: 788).

3.6. Veri Madenciliğinde Kullanılan Modeller

Veri madenciliğinde kullanılan modelleri, sınıflama ve regresyon yöntemlerini içeren tahmin edici modeller; birliktelik kuralları ve kümeleme analizini içeren tanımlayıcı modeller olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür (Savaş, Topaloğlu ve Yılmaz, 2012: 9).

3.6.1. Tahmin Edici Modeller

Bilinen verilerle yapılan analizlerden yararlanarak sonuçları bilinmeyen ancak tahmin edilen veri kümlerinin analize tabi tutulma işleminin uygulandığı sınıflama ve regresyon yöntemlerine tahmin edici modeller denilmektedir. Tahmin edici model olarak süreklilik gösteren verilerin tahmininde regresyon yöntemi kullanılırken; kategorik verilerin tahmininde sınıflama yöntemi kullanılmaktadır. (Özekes, 2003: 67).

3.6.2. Tanımlayıcı Modeller

Birliktelik kuralları ve kümeleme analizi yöntemlerinin kullanıldığı tanımlayıcı modellerde amaç mevcut verilerin değerlendirilerek karar vermeye yardımcı olmalarını sağlamaktır Karar alma süreçlerinin daha sağlıklı işleyebilmesi açısından birliktelik kuralları, uzun dönemde birlikte hareket etmekte olan büyük veri kümelerinin analizinde kullanılan bir yöntemdir (Özekes, 2003: 67-68).

3.6.2.1. Kümeleme Analizi

Çok değişkenli istatiksel bir analiz yöntemi olarak kümeleme analizi (cluster analysis), birbiriyle benzerlik gösteren değişkenleri altkümelere ayırarak gruplandırmaya/sınıflandırmaya yarayan bir analiz çeşididir. Verilerin sahip oldukları karakteristik özellikleri değerlendirerek bir sınıflandırma yapmaya yarayan kümeleme analizi, verileri birbirlerine benzerlik seviyelerine göre gruplandırır. Bir başka ifadeyle, kümeleme analizi gruplandırılmamış verileri birbirlerine benzerlik bakımından kümelere ayırarak bir sınıflandırma yoluna gider (Kavılı, 2016: 5).

Biyoloji, psikoloji, sosyoloji, arkeoloji vb. birçok alanda uygulanan kümeleme analizi belirsizlik durumlarının var olduğu her alanda ilgili verileri sınıflandırarak anlamlı

hale getirmeyi amaçlamaktadır. Özellikle sağlık alanında yapılan çalışmalarda kümeleme analizi yoğun bir şekilde kullanılan bir yöntemdir (Yalçın, 2013: 2).

Kümeleme analizi çeşitli aşamalardan oluşmaktadır.

Şekil 2. Kümeleme Analizinin Aşamaları

Buna göre ilk olarak birimlerarası benzerliğin ortaya konması için gerekli ölçü ve değişkenlerin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra belirlenen benzerlik ölçülerine göre veriler kümelenir ve oluşan kümelerin uygunluğu denetlenir. Son aşamada ise analizin istatistiki geçerliliği kontrol edilir (Gül, 2014: 39).

3.6.2.1.1. Kümeleme Analizi Yöntemleri

Temel olarak hiyerarşik ve hiyerarşik olmayan kümeleme yöntemi olmak üzere iki farklı kümeleme yöntemi mevcuttur.

3.6.2.1.1.1. Hiyerarşik Kümeleme Yöntemi

Hiyerarşik kümeleme analizi 250 gözlemden az veri setine sahip olan, daha çok küçük örneklemlerle yapılan analizlerde kullanılmaktadır. Hiyerarşik kümeleme analizinde değişkenlerin benzerlikleri ya da farklılıklarının tanımlanması ile oluşacak kümelerin birleştirilmesi ve ayrıştırılmasının nasıl gerçekleştirileceğine analize başlanmadan önce karar verilmelidir. İncelenilecek veri setindeki grup sayısının analize başlanmadan önce bilinmediği durumlarda kullanılan ve araştırmayı yapacak kişiye daha önce rastlanılmamış yeni özellikler bulma olasılığı tanıyan hiyerarşik kümeleme

yöntemi verilerin birbirleriyle bağdaştırılmasında çeşitli kümeleme algoritmaları kullanmaktadır. Bunlar;

- **Tek Bağlantı Kümeleme/En Yakın Komşuluk Yöntemi (Single Linkage/Nearest Neighbour Method):** Birbirine en yakın değerde olan verilerin birleştirildiği bu yöntemde ilk olarak en yakın iki değişken tespit edilir ve bu değişkenlerin oluşturduğu küme ile bir başka değişken değerlendirmeye tabi tutularak, üçüncü değişkenin kümedeki iki değişkene olan uzaklığı diğer değişkenlere olan uzaklıktan daha küçükse dolayısıyla daha yakınsa, oluşturulmuş olan kümeye dahil edilmektedir.
- **Tam Bağlantılı Kümeleme/En Uzak Komşuluk Yöntemi (Complete LinkageMetod/ Farthest Neighbour Method):** Birbirine en uzak iki değişkenin oluşturduğu kümeye diğer uzak olan değişkenler veya birbirinden uzaklık gösteren diğer değikenlerin oluşturduğu kümelerin birleşitirilerek, yeni bir küme oluşturulması sürecidir. Birinci kümedeki bir değişkenin bir başka kümedeki değişkene olan en büyük uzaklığı kümeler arası uzaklığı belirlemektedir.
- **Ortalama Bağlantı Kümeleme Yöntemi (Average Linkage Metod):** Birbirine en yakın veya en uzak değişkenlerin oluşturduğu kümelerin dikkate alınmadığı, dolayısıyla uç değerleri içermeyen ve kümeler arası uzaklığın kümelerdeki değişkenlerin ortalamalarının alınarak hesaplandığı bir yöntemdir.
- **Ward's Bağlantı Kümeleme Yöntemi (Ward Linkage Metod):** Değişkenlerin homojenliğini en üst seviyede değerlendirmek amacıyla değişkenler arası uzaklıkları dikkate almak yerine küme içindeki hata kareler toplamını minimize eden, en küçük varyans yöntemi olarak değerlendirilen Ward’s Bağlantı Kümeleme Yöntemi, hata kareler toplamı en küçük kümeleri birleştirerek küme içinde homojenliği, kümeler arası ise heterojenliği en üst seviyeye çıkarmayı amaçlamaktadır.
- **Merkezi Bağlantı Kümeleme Yöntemi/Kitle Merkezi Yöntemi (Centroid LinkageMethod):** Kümelerde yer alan değişkenlerin ortalama değerlerinin oluşturduğu küme merkezlerinin arasındaki uzaklığın dikkate alınarak, kümeler arası benzerliğin tespit edildiği bir yöntemdir (Yalçın, 2013: 9-14).

3.6.2.1.1.2.Hiyerarşik Olmayan Kümeleme Yöntemi

Hiyerarşik olmayan kümeleme yönteminde araştırmacı yapacağı analizle ilgili önceden bir bilgi sahibi olduğu için, küme sayısının analize başlanmadan önce belirli olduğu durumlarda kullanılan bir yöntemdir (Yalçın, 2013: 15-16).

3.7. Kümeleme Analizinde Kullanılan Uzaklık Ölçüleri

Kümeleme analizinde kullanılan uzaklık ölçülerine örnek olarak öklid uzaklığı, gower uzaklığı ve Canberra uzaklığı verilebilir.

3.7.1. Öklid Uzaklığı

En çok kullanılan yöntemlerden olan kareli öklid uzaklığı, değişkenlerin mesafe olarak farklarının karelerinin toplamına eşittir ve aşağıda görüldüğü şekilde formülize edilmektedir (Gül, 2014: 56).

$$\sqrt{\left(p_1-q_1)^2+(p_2-q_2)^2...+(p_n-q_n)^2\right)}=\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(p_i-q_i)^2}$$

3.7.2. Gower Uzaklığı

Kategorik ve sürekli verilerin her ikisinde de uygulanabilen gower uzaklığı aşağıda görüldüğü şekilde formülize edilmektedir (Kavılı, 2016: 10).

$$D_{ij}=\sqrt{1-\sum_{k=1}^{n}s_{ijk}\delta_{ijk}w_k l\sum_{k=1}^{n}\delta_{ijk}w_k}$$

3.7.3. Canberra Uzaklığı

İki gözlem arasındaki uzaklığın mutlak değerinin tüm gözlemlerin mutlak değerine bölümü sonucu elde edilen Ccnberra uzaklığı aşağıda görüldüğü şekilde formülize edilmektedir (Kavılı, 2016: 11).

$$d_{(i,j)}^{CAD}=\sum_{k=0}^{n-1}\frac{ly_{ik}-y_{jk}l}{ly_{ik}l+ly_{jk}l}$$

4. Eğitim Harcamalarının Kümeleme Analiziyle Karşılaştırılması

4.1. Eğitim Harcamalarının Kamu Kurumlarındaki Payı

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payının kümeleme analizine tabi tutulduğu bu bölümde Hırvatistan, Estonya, Almanya, Yunanistan, Litvanya ve Lüksemburg ülkeleri için yeterli veriye ulaşılamadığından dolayı bu ülkeler analiz haricinde tutulmuştur. Eksik veriye sahip olan diğer bazı ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Tablo 1. Eğitim Harcamalarının Kamu Kurumlarındaki Payı

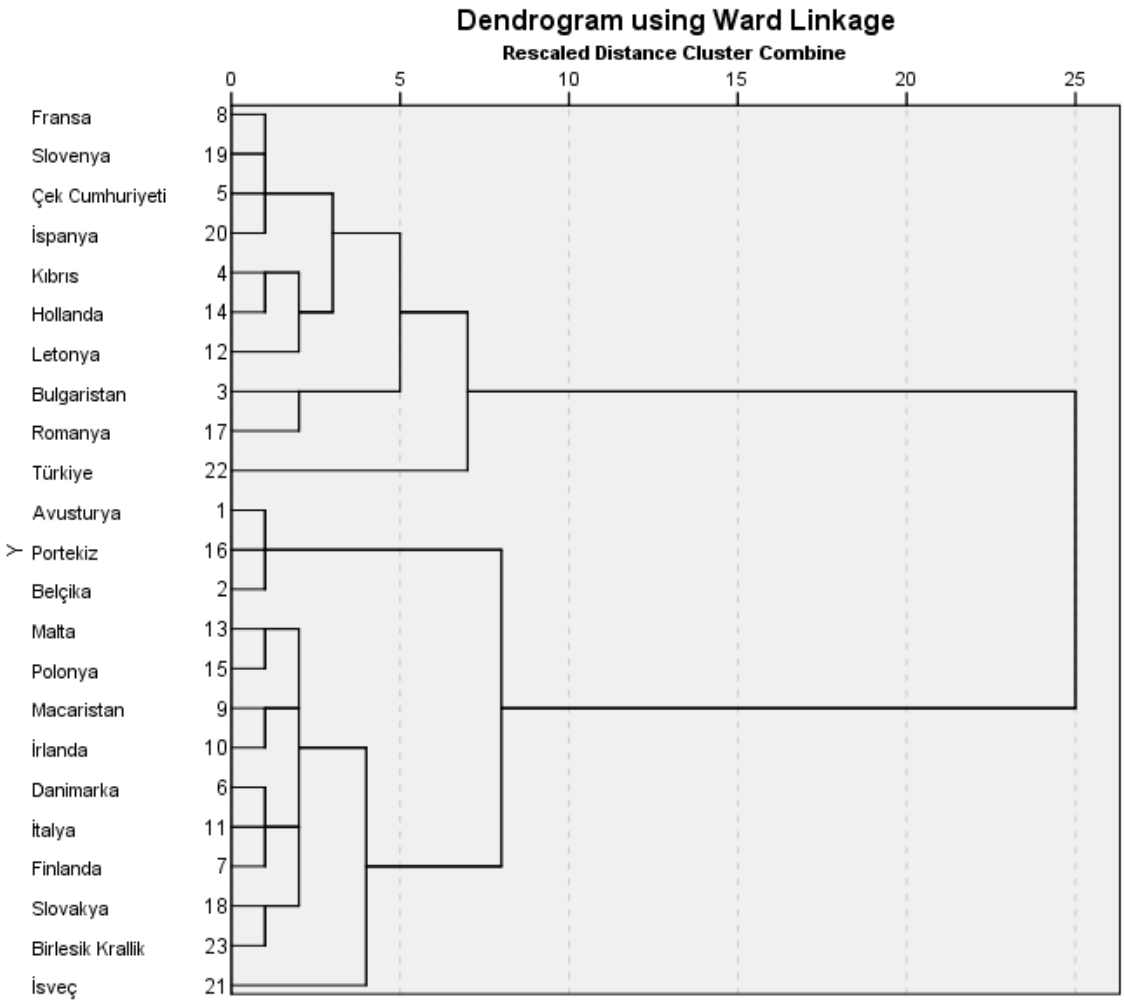
	1998	2004	2008	2010	2011	2012	2013
Türkiye	85,45	78,91	85,45	85,45	89,04	85,45	85,45
Belçika	96,77	97,08	95,89	96,22	96,38	96,77	96,77
Bulgaristan	92,43	92,43	86,03	94,93	95,23	94,14	92,43
Kıbrıs	88,41	89,41	85,07	89,04	89,72	88,41	88,41
Çek Cumhuriyeti	90,96	90,43	89,96	89,92	87,40	90,74	90,12
Danimarka	94,19	93,85	94,73	92,93	96,33	93,82	93,81
Finlandiya	92,86	91,00	92,93	93,92	92,84	93,99	94,22
Fransa	90,78	89,56	90,51	90,59	91,01	91,48	90,59
Macaristan	91,79	93,58	94,22	89,63	90,91	91,75	91,75
İrlanda	93,14	93,24	90,84	91,29	93,31	94,95	91,43
İtalya	93,54	92,10	94,09	95,18	95,26	93,42	93,42
Letonya	89,15	91,62	84,18	87,32	87,71	89,15	87,39
Malta	88,70	94,42	91,99	89,92	92,43	87,22	91,79
Hollanda	93,41	87,33	86,43	88,12	88,19	87,74	87,82
Polonya	90,68	93,43	92,17	90,69	91,11	92,25	92,21
Portekiz	92,31	96,79	96,47	96,21	97,24	95,38	95,38
Romanya	93,94	94,06	90,29	89,24	91,24	92,11	90,29
Slovakya	93,59	94,59	95,28	87,82	90,01	92,38	92,82
Slovenya	90,55	90,49	88,87	91,34	91,42	91,46	90,55
İspanya	89,93	90,17	87,47	89,23	89,23	92,16	94,15
İsveç	85,45	94,66	94,08	94,38	94,22	94,35	94,93
Avusturya	92,47	95,24	96,23	95,08	95,93	96,04	95,45
Birleşik Krallık	95,09	92,07	91,73	88,59	93,85	92,98	97,32

Kaynak: World Development Indicators 2017

* Eksik veriye sahip olan ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı Tablo 14'de verilmiştir. Buna göre ilgili yıllar ve ülkeler için ortalama alındığında eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı en fazla olan ülke %96,7'lik oranla Belçika olurken; eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payı en az olan ülke %85,4'lük oranla Türkiye olmuştur.

Grafik 1. Eğitim Harcamalarının Kamu Kurumlarındaki Payının Dendrogram Analizi



Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payının dendrogram analiziyle oluşturulmuş grafiği Grafik 7'de gösterilmiştir. Dendrogram analizine göre 1998-2013 dönemi için eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payının değerlendirilmesinde 11 farklı kümenin oluşturulması uygun bulunmuştur. Analize göre oluşan kümeler şu şekildedir:

1 numaralı küme: Avusturya, Belçika, Portekiz

2 numaralı küme: Bulgaristan

3 numaralı küme: Kıbrıs, Hollanda

4 numaralı küme: Çek Cumhuriyeti, Fransa, Slovenya, İspanya

5 numaralı küme: Danimarka, Finlandiya, İtalya

6 numaralı küme: Macaristan, İrlanda, Malta, Polonya

7 numaralı küme: Letonya

8 numaralı küme: Romanya

9 numaralı küme: Slovakya, Birleşik Krallık

10 numaralı küme: İsveç

11 numaralı küme: Türkiye

Tablo 2. Eğitim Harcamalarının Kamu Kurumlarındaki Payının Analizine Göre Uzaklık Matrisi ve Küme Oluşumları

Ülke	Kareli Öklit Uzaklığı	Küme
Türkiye	0	11
Hollanda	257,592	3
Kıbrıs	294,2704	3
İspanya	490,4666	4
Çek Cumhuriyeti	514,8201	4
Fransa	518,2742	4
Slovenya	531,5415	4
Letonya	637,806	7
Romanya	702,9407	8
İrlanda	753,7231	6
Macaristan	818,44	6
Malta	820,4672	6
Polonya	866,8565	6
İsveç	940,0888	10
Finlandiya	989,0514	5
Bulgaristan	1081,418	2
Birleşik Krallık	1086,542	9
İtalya	1119,902	5
Danimarka	1234,534	5
Slovakya	1288,224	9
Portekiz	1697,383	1
Avusturya	1707,386	1
Belçika	2161,216	1

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payının değerlendirilmesi sonucu oluşan kümelerin kareli öklit uzaklıkları dikkate alındığında Türkiye'nin tek başına oluşturduğu 11 numaralı kümeye göre Türkiye'nin en yakın olduğu ülke Hollanda olmuştur. Hollanda'dan sonra Türkiye'ye en yakın ülke ise 294,2704'lük değerle Kıbrıs olmuştur. Türkiye'ye en uzak ülke ise 2161,216'lık değerle Belçika'dır.

4.2. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Yükseköğretim Harcamalarının Payı

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payının kümeleme analizine tabi tutulduğu bu bölümde Hırvatistan, Almanya, Yunanistan ve Lüksemburg ülkeleri için yeterli veriye ulaşılamadığından dolayı bu ülkeler analiz haricinde tutulmuştur. Eksik

veriye sahip olan diğer bazı ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Tablo 34. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Yükseköğretim Harcamalarının Payı

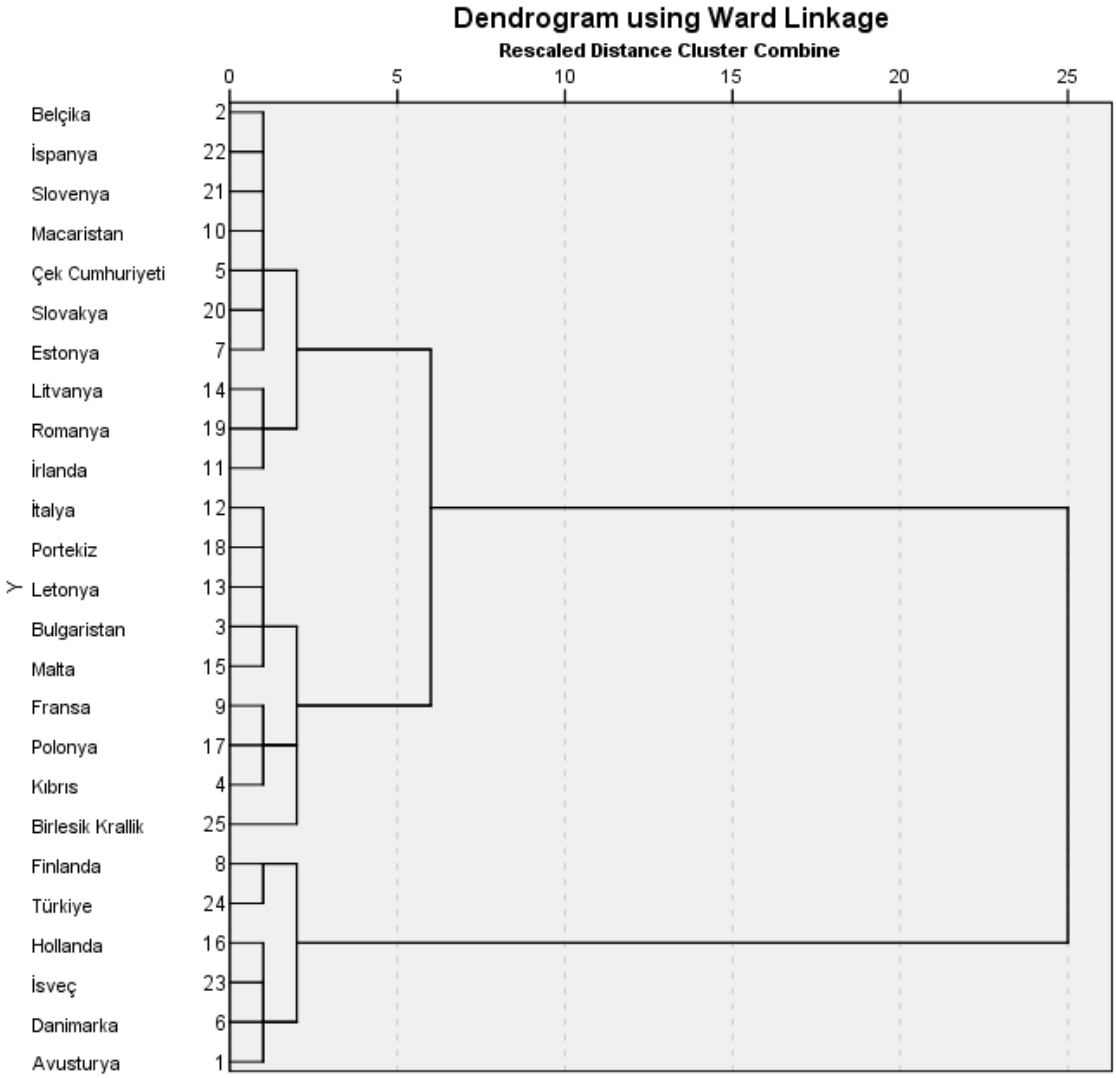
	1998	2002	2006	2010	2011	2012	2013
Türkiye	31,00	33,77	31,90	31,00	31,00	31,00	31,00
Belçika	21,88	21,73	22,03	22,17	22,00	21,88	21,88
Bulgaristan	14,36	15,19	17,29	14,81	16,98	17,81	17,43
Kıbrıs	20,29	14,43	23,53	20,46	20,45	20,29	20,29
Çek Cumhuriyeti	18,91	20,00	26,70	22,53	25,79	23,42	22,03
Danimarka	26,13	31,98	28,38	27,33	27,90	29,03	29,03
Estonya	16,68	19,71	29,03	21,74	25,09	21,82	21,26
Finlandiya	31,70	32,47	31,65	31,85	32,02	28,56	28,04
Fransa	20,63	17,70	21,41	22,63	22,79	22,34	20,63
Macaristan	19,56	21,15	19,14	20,11	23,39	20,40	20,40
İrlanda	25,48	27,64	23,95	22,22	21,73	21,39	24,69
İtalya	16,29	18,50	16,99	18,76	19,36	17,72	17,72
Letonya	15,89	15,41	17,92	15,88	20,47	20,72	19,45
Litvanya	22,68	24,02	20,57	23,56	28,45	28,98	22,68
Malta	18,25	20,58	18,16	22,81	13,90	22,17	18,16
Hollanda	28,89	25,83	27,51	28,05	29,06	28,79	28,94
Polonya	22,40	19,45	18,31	22,77	22,82	23,39	19,90
Portekiz	18,81	17,23	19,04	20,15	19,70	18,81	18,81
Romanya	24,49	19,89	24,49	28,47	27,68	26,16	24,49
Slovakya	21,23	20,16	23,68	19,63	23,37	23,98	23,67
Slovenya	22,75	22,06	21,77	24,05	24,20	21,24	22,75
İspanya	19,78	22,84	22,25	23,43	23,43	22,31	22,44
İsveç	26,14	28,32	26,80	29,02	29,08	25,28	25,36
Avusturya	26,23	22,57	27,16	27,71	26,86	33,39	32,34
Birleşik Krallık	21,94	20,64	20,10	16,39	22,10	31,00	23,96

Kaynak: World Development Indicators 2017

* Eksik veriye sahip olan ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı Tablo 16'da verilmiştir. Buna göre ilgili yıllar ve ülkeler için ortalama alındığında gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı en fazla olan ülke %31,7'lik oranla Finlandiya olurken; gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı en az olan ülke %16,7'lik oranla Letonya olmuştur. Türkiye'nin ilgili yıllar gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payı ise %30,9 oranında gerçekleşmiştir.

Grafik 2. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Yükseköğretim Harcamalarının Payının Dendrogram Analizi



Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payının dendrogram analiziyle oluşturulmuş grafiği Grafik 8'de gösterilmiştir. Dendrogram analizine göre 1998-2013 dönemi için gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payının değerlendirilmesinde 7 farklı kümenin oluşturulması uygun bulunmuştur. Analize göre oluşan kümeler şu şekildedir:

1 numaralı küme: Avusturya, Danimarka, Hollanda, İsveç

2 numaralı küme: Belçika, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Slovakya, Slovenya, İspanya

3 numaralı küme: Bulgaristan, İtalya, Letonya, Malta, Portekiz

4 numaralı küme: Kıbrıs, Fransa, Polonya

5 numaralı küme: Finlandiya, Türkiye

6 numaralı küme: İrlanda, Litvanya, Romanya

7 numaralı küme: Birleşik Krallık

Tablo 4. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Yükseköğretim Harcamalarının Payının Analizine Göre Uzaklık Matrisi ve Küme Oluşumları

Ülke	Kareli Öklit Uzaklığı	Küme
Türkiye	0	5
Finlandiya	84,83155	5
Danimarka	112,7247	1
Hollanda	252,786	1
İsveç	266,553	1
Avusturya	478,3419	1
İrlanda	787,1375	6
Romanya	873,6371	6
Slovenya	1209,12	2
İspanya	1287,108	2
Litvanya	1309,14	6
Belçika	1443,316	2
Çek Cumhuriyeti	1484,498	2
Slovakya	1709,272	2
Estonya	1805,804	2
Fransa	1920,271	4
Macaristan	1944,975	2
Kıbrıs	2209,428	4
Polonya	2234,849	4
Birleşik Krallık	2324,587	7
Portekiz	2580,472	3
Malta	2912,271	3
İtalya	3043,981	3
Bulgaristan	3251,779	3
Letonya	3539,889	3

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payının değerlendirilmesi sonucu oluşan kümelerin kareli öklit uzaklıkları dikkate alındığında Finlandiya ve Türkiye'nin oluşturduğu 5 numaralı kümeye göre Türkiye'nin en yakın olduğu ülke Finlandiya olmuştur. Finlandiya'dan sonra Türkiye'ye en yakın ülke ise 112,7247'lik değerle Danimarka olmuştur. Türkiye'ye en uzak ülke ise 3539,889'luk değerle Letonya'dır.

4.3. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Toplam Eğitim Harcamalarının Payı

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payının kümeleme analizine tabi

tutulduğu bu bölümde Malta, Almanya, Yunanistan ve Lüksemburg ülkeleri için yeterli veriye ulaşılamadığından dolayı bu ülkeler analiz haricinde tutulmuştur. Eksik veriye sahip olan diğer bazı ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Tablo 5. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Toplam Eğitim Harcamalarının Payı

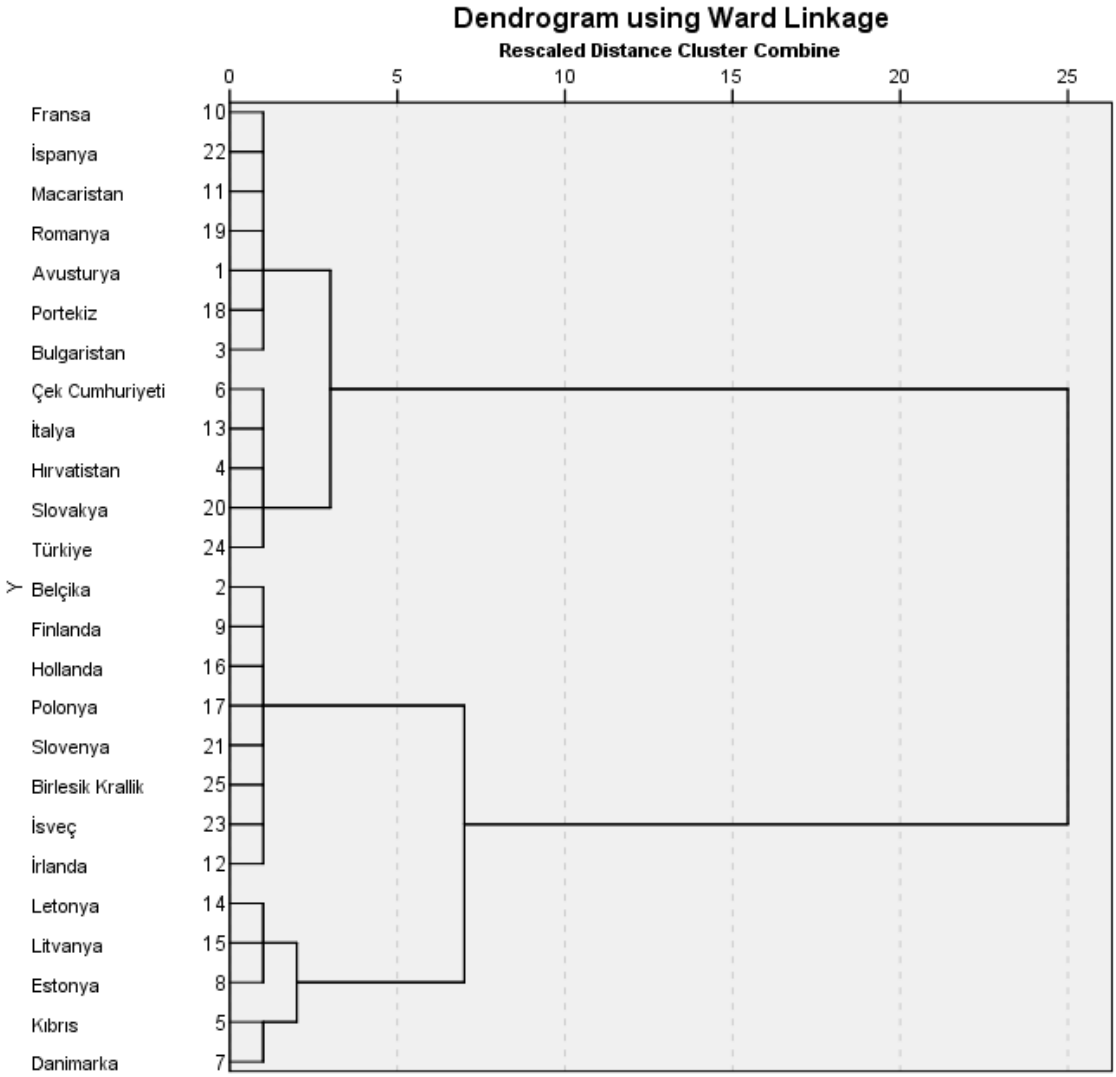
	1998	2002	2006	2010	2011	2012	2013
Türkiye	7,45	6,53	8,55	7,45	7,45	7,45	7,45
Belçika	12,06	12,15	12,22	12,22	11,92	12,06	12,06
Bulgaristan	8,95	9,65	12,01	11,16	11,10	10,69	10,71
Hırvatistan	8,74	7,97	8,74	9,08	8,58	8,74	8,74
Kıbrıs	15,69	14,91	16,09	15,68	15,54	15,69	15,69
Çek Cumhuriyeti	8,64	8,99	10,35	9,48	10,10	9,74	9,35
Danimarka	14,63	15,43	15,51	15,10	15,04	15,19	15,19
Estonya	16,17	15,29	14,48	13,68	13,41	12,06	14,48
Finlandiya	12,31	12,68	12,28	11,94	11,92	12,81	12,47
Fransa	10,81	10,34	10,37	10,07	9,86	9,74	10,41
Macaristan	8,74	10,18	10,33	9,68	9,30	10,18	10,18
İrlanda	12,38	12,43	13,43	9,30	12,68	13,83	12,75
İtalya	9,24	9,51	9,53	8,72	8,43	9,23	9,23
Letonya	15,66	16,37	13,91	11,81	12,75	12,42	13,15
Litvanya	16,61	17,47	14,29	12,86	12,34	13,54	14,54
Hollanda	10,58	11,09	11,83	11,52	11,75	11,62	12,14
Polonya	11,28	12,23	12,63	11,11	11,06	11,31	11,70
Portekiz	11,24	12,02	11,44	10,43	10,25	11,24	11,24
Romanya	9,97	10,92	9,97	9,13	8,33	8,44	9,97
Slovakya	9,59	9,47	9,68	9,86	9,83	9,79	10,04
Slovenya	12,99	13,73	13,32	12,08	12,07	12,63	12,99
İspanya	10,49	10,71	10,89	10,56	10,66	9,23	9,55
İsveç	12,77	13,24	12,80	13,35	13,25	15,25	15,21
Avusturya	11,80	10,91	10,46	10,86	11,06	10,71	10,95
Birleşik Krallık	12,26	13,57	13,22	12,96	12,72	12,81	12,97

Kaynak: World Development Indicators 2017

* Eksik veriye sahip olan ülkelerin ortalama değerleri ilgili yıllara eklenerek analize dahil edilmişlerdir.

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı Tablo 18'de verilmiştir. Buna göre ilgili yıllar ve ülkeler için ortalama alındığında gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı en fazla olan ülke %15,6'lık oranla Kıbrıs olurken; gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payı en az olan ülke %7,45'lik oranla Türkiye olmuştur.

Grafik 3. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Toplam Eğitim Harcamalarının Payının Dendrogram Analizi



Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payının dendrogram analiziyle oluşturulmuş grafiği Grafik 9'da gösterilmiştir. Dendrogram analizine göre 1998-2013 dönemi için gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payının değerlendirilmesinde 5 farklı kümenin oluşturulması uygun bulunmuştur. Analize göre oluşan kümeler şu şekildedir:

1 numaralı küme: Avusturya, Bulgaristan, Fransa, Macaristan, Portekiz, Romanya, İspanya

2 numaralı küme: Bekçika, Finlandiya, İrlanda, Hollanda, Polonya, Slovenya, İsveç, Birleşik Krallık

3 numaralı küme: Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, İtalya, Slovakya, Türkiye

4 numaralı küme: Kıbrıs, Danimarka

5 numaralı küme: Estonya, Letonya, Litvanya

Tablo 56. Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Toplam Eğitim Harcamalarının Payının Analizine Göre Uzaklık Matrisi ve Küme Oluşumları

Ülke	Kareli Öklit Uzaklığı	Küme
Türkiye	0	3
Hırvatistan	33,44773	3
İtalya	58,16603	3
Çek Cumhuriyeti	61,26778	3
Slovakya	79,83763	3
Romanya	125,057	1
Macaristan	130,8562	1
Fransa	146,8817	1
İspanya	162,9839	1
Avusturya	195,1566	1
Bulgaristan	212,134	1
Portekiz	244,339	1
Hollanda	260,5389	2
Polonya	297,2063	2
Belçika	345,2292	2
Finlandiya	384,0501	2
İrlanda	466,8325	2
Birleşik Krallık	467,9114	2
Slovenya	501,5477	2
İsveç	556,1238	2
Letonya	757,6346	5
Estonya	815,487	5
Litvanya	852,332	5
Danimarka	965,2386	4
Kıbrıs	1100,78	4

Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'nin 1998-2013 dönemi için, gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payının değerlendirilmesi sonucu oluşan kümelerin kareli öklit uzaklıkları dikkate alındığında Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, İtalya, Slovakya ve Türkiye'nin oluşturduğu 3 numaralı kümeye göre Türkiye'nin en yakın olduğu ülke Hırvatistan olmuştur. Hırvatistan'dan sonra Türkiye'ye en yakın ülke ise 58,16603'lük değerle İtalya'dır.. Türkiye'ye en uzak ülke ise 1100,78'lik değerle Kıbrıs olmuştur.

4. Sonuç

Bu çalışmada 28 Avrupa Birliği ülkesi ile Türkiye'de gerçekleştirilen eğitim harcamaları karşılaştırmalı bir analize tabi tutarak hiyerarşik kümeleme yöntemiyle incelemiştir. Bu bağlamda Türkiye'nin Avrupa Birliği ülkeleri ile benzerlik gösterdiği harcama alanlarından eğitim, kümelere ayrılarak incelenmiştir.

Avrupa Birliği ile Türkiye'nin eğitim harcamalarının karşılaştırılması sonucunda elde edilen sonuçlar şu şekildedir.

- Eğitim harcamalarının kamu kurumlarındaki payına göre Türkiye tek başına bir grup oluşturmuştur. Kümeleme analizine göre harcamaların benzerliği bakımından Türkiye'ye Hollanda'dan sonra en yakın ülke Kıbrıs olurken; en uzak ülke Belçika olmuştur.
- Gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki yükseköğretim harcamalarının payına göre Finlandiya, Türkiye aynı grupta yer almışlardır. Kümeleme analizine göre harcamaların benzerliği bakımından Türkiye'ye Finlandiya'dan sonra en yakın ülke Danimarka olurken; en uzak ülke Letonya olmuştur.
- Gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki toplam eğitim harcamalarının payına göre Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, İtalya, Slovakya, Türkiye aynı grupta yer almışlardır. Kümeleme analizine göre harcamaların benzerliği bakımından Türkiye'ye Hırvatistan'dan sonra en yakın ülke İtalya olurken; en uzak ülke Kıbrıs olmuştur.

Kaynakça

Arabacı, İ. B. (2011). "Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Eğitim Harcamaları", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,* No:10 (35), ss. 100-112.

Ayrangöl, Z. & Tekdere, M. (2014). "Türkiye ve OECD Ülkelerinde Yapılan Eğitim Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi", *Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, No: 5 (2), ss. 1-30.

Çokgezen, M. & Terzi, N. (2008). "Türkiye'de Devletin Eğitime Müdahalesinin Yeterli Gerekçesi Var Mı?", *Liberal Düşünce*, No:13 (49), ss. 1-18.

Dener, M. Dörterler, M. ve Orman, A. (2009). "Açık Kaynak Kodlu Veri Madenciliği Programları: WEKA'da Örnek Uygulama", XI. Akademik Bilişim Konfreransı Bildirileri, 11-13 Şubat 2009, Harran Üniversitesi, Şanlırfa 2009, 787-796.

Erdoğdu, M. M. (2009). "Beşeri Gelişme Perspektifinden Türkiye'de Kamu Eğitim ve Sağlık Harcamaları", *I.Sosyal Haklar Uluslararası Sempozyumu*, 22-23 Ekim 2009, Antalya.

Gedikoğlu, T. (2005). "Avrupa Birliği Sürecinde Türk Eğitim Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi,* No:1 (1), ss. 66-80.

Gül, Y. (2014), "2008 Yılı Küresel Ekonomik Kriz Sürecinde Türkiye'nin Maastrich Kriterlerine Yakınlaşmasının Kümeleme Analizi Yöntemiyle İncelenmesi", *Yüksek Lisans Tezi*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ.

Gültekin, M. & Anagün, S. Ş. (2006). "Avrupa Birliğinin Eğitimde Kaliteyi Belirleyici Alan ve Göstergeleri Açısından Türk Eğitim Sisteminin Durumu", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* No:6 (2), 145-170.

Kabok, J., Radisic, S., & Kuzmanovic, B. (2017). "Cluster Analysis of Higher-Education Competitiviness in Selected European Countries", *Economic Research*, 30, 1, 845-857.

Karaarslan, E. (2005). "Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi", *Maliye Dergisi*, No:149, ss. 36-73.

Kavılı, H. (2016), "Bulanık Kümeleme Analizi ve Gençlerde Sigara İçme Eğilimi Üzerine Bir Uygulama", *Yüksek Lisans Tezi*, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Maya, Ç. İ. (2006). "AB Sürecinde Türkiye ile AB Ülkeleri Eğitim İstatistiklerinin Karşılaştırması", *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi,* No:4 (4), ss. 375-394.

Öz, B., Taban, S. & Kar, M. (2009). "Kümeleme Analizi ile Türkiye ve AB Ülkelerinin Beşeri Sermaye Göstergeleri Açısından Karşılaştırılması", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* No:10 (1), ss. 1-30.

Özcan, G. (2009), " Türkiye'de Kamu Harcamalarının Sosyal Refah Devleti Anlayışı Açısından Değerlendirilmesi", *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Özekes, S. (2003). "Veri Madenciliği Modelleri ve Uygulama Alanları", İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 2(3), 65-82.

Savaş, S., Topaloğlu, N. ve Yılmaz, M. (2012). "Veri Madenciliği ve Türkiye'deki Uygulama Örnekleri", İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 11(21), 1-23.

Tosunoğlu, Ş. (2014). "Avrupa Birliği Ülkelerinde Kamu Eğitim Harcamaları", *Sakarya İktisat Dergisi,* No:3 (3), ss. 145-181.

Yalçın, N. (2013), "Kümeleme Analizi ve Uygulaması", *Yüksek Lisans Tezi*, Fırat Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Elazığ.

Yardımcıoğlu, F. (2015). "*Nitel ve Nicel Göstergeler Işığında Türkiye'de Eğitimin Son On Yılı*", Sakarya: PESA.

DÖRDÜNCÜ KISIM

BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA

Yeni Kamu Maliyesi Bağlamında Kamu Bütçesi Yaklaşımları

Budget System Approaches in the Context of New Public Finance

Recep Emre ERİÇOK[1]

Abstract

This study aims to explain the Approaches of Public Budget and Public Fiscal Administration in the "New Public Finance". Various theory, literature and legislation research will be carried out in the study. Within the scope of the study, the "New Public Finance" Approach, the effects of this Approach on the Public Budget and developments in the Public Budget Approaches will be examined. In our country, the Program Based Performance Budget Approach studies are being carried out to include the beneficial features of the Program Budget System in order to make become effective the Performance Based Budget System. As a result of these studies, if it is necessary to explain the evaluations and suggestions in particular on the New Budget Approach, in the Program Based Performance Budget Approach, it can be said it should be that input and output measures, products, targets, policies and analyzes like in the Program Budget System, need to be taken into account besides the outcome measures and also it should be given importance effectively to the Medium Term Expenditure Program, the Result Oriented Sub-Programs, Activity Oriented Programs and Programs with Priority, by well analyzing the Performance and Cost informations.

Keywords: New Public Finance, Public Budget, Public Fiscal Administration, Public Expenditure and Finance Administration, Performance Based Budget.

JEL Classification Codes: H60, H61.

Özet

Bu çalışma, “Yeni Kamu Maliyesi”nde Kamu Bütçesi ve Kamu Mali Yönetimi Yaklaşımlarının ortaya konulabilmesi amacını taşımaktadır. Çalışmada çeşitli teori, literatür ve mevzuat araştırması yapılacaktır. Çalışma kapsamında, “Yeni Kamu Maliyesi” Anlayışı, bu Anlayışın Kamu Bütçesine etkileri ve Kamu Bütçesi Yaklaşımlarındaki gelişmeler incelenecektir. Ülkemizde, Performans Esaslı Bütçe Sistemini etkinleştirmek için Program Bütçe Sisteminin faydalı özelliklerini de içerecek şekilde Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımı çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar sonucunda, özellikle Yeni Bütçe Yaklaşımıyla ilgili değerlendirme ve önerileri belirtmek gerekirse, Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımında, sonuç ölçülerinin yanı sıra, Program Bütçe Sisteminin gözönüne aldığı şekilde girdi ve çıktı ölçüleri, ürünleri, hedefleri, politikaları ve analizlerinin de dikkate alınması gerektiği ve ayrıca Performans ve Maliyet bilgileri de iyi analiz edilerek, Orta Vadeli Harcama Programına, Sonuç Odaklı Alt-Programlara, Faaliyet Odaklı Programlara ve Önceliği olan Programlara etkin şekilde yer verilmesi gerektiği sonuçları ortaya çıkmaktadır.

Anahtar kelimeler: Yeni Kamu Maliyesi, Kamu Bütçesi, Kamu Mali Yönetimi, Kamu Harcama ve Finansman Yönetimi, Performans Esaslı Bütçe.

[1] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, reericok@istanbul.edu.tr

1. Giriş

Bu çalışma, dünyada ve Türkiye'de Bütçe Sistemlerindeki temel sorunları irdeleyerek, yeni Bütçe Yaklaşımlarıyla ilgili öneriler geliştirmesi bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca çalışma, "Yeni Kamu Maliyesi"nde Kamu Bütçesi ve Kamu Mali Yönetimi Yaklaşımlarının ortaya konulabilmesi amacını taşımaktadır. Çalışmada çeşitli teori, literatür ve mevzuat araştırması yapılacaktır. Çalışma kapsamında, hem Kamu Maliyesinin işlevleri ve yöntemleri bakımından tarihsel sürece değinilecek hem de Yeni Kamu Maliyesi bağlamında, başta Kamu Bütçesi olmak üzere, Kamu Maliyesinin çeşitli alanlarına ilişkin bazı yeni Yaklaşımlara yer verilmeye çalışılacaktır.

2. Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı

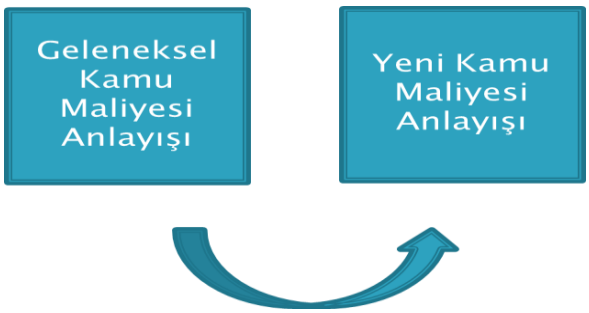
Dünyada özellikle yirminci yüzyılın son çeyreğinden bu yana hızlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. Ekonomik, siyasal, teknolojik, sosyal-kültürel, ekolojik ve demografik pek çok dönüşümün yaşandığı bu süreçte, küreselleşme, bölgeselleşme, ekonomik serbestleşme, özelleştirme, deregülasyon vb. gibi dinamikler Kamu Maliyesi Anlayışını da değişime zorlamaktadır (Aktan, Dileyici & Özen, 2012a: 20).

Kamu Maliyesi Anlayışını değişime zorlayan değişim dinamikleri şu başlıklar altında toplanmaktadır:

- Sınırların ortadan kalkması, kamu-özel, ulusal-uluslararası işbirliklerinin artması (Kaul & Conceição, 2006: 3-4),
- Devletin rolünün, görev ve fonksiyonlarının yeniden tanımlanması (Üreten Devletten Düzenleyici Devlete geçilmesi, Etkin ve Minimal Devlet Anlayışı ve Özelleştirmelerin yaygınlaşması) (Aktan, Kesik & Dileyici, 2012b: iii),
- Vergilerin artırılmasından ziyade kamu harcamalarının etkinliğinin artırılmasına çalışılması (Daha çok vergi almak yerine nasıl daha rasyonel harcama yapılabileceğine yönelik politikalara ağırlık verilmesi) (Mutluer, Öner & Kesik, 2013: xxii),
- Sürdürülebilir Kamu Maliyesi ve Borç Yönetimi ilkelerinin uygulanması (Borçlanma, Harcama ve Bütçe uygulamalarında Mali Kural uygulamalarının yaygınlaşması) (Yıldız & Tuncer, 2017: iii),
- Vergi sistemlerinin sadeleştirilmesi (vergi oranlarının düşürülmesi, tek oranlı vergi sistemine geçilmesi, vergi istisna ve muafiyetlerinin azaltılması, geniş tabanlı vergilerin uygulanması vb.) (Aktan vd., 2012b: iii),
- Bütçeleme süreçlerinde katılımcılık, saydamlık ve mali disiplinin önem kazanması (Yıldız & Tuncer, 2017: iii).

Bu değişim süreci, Kamu Maliyesinde de Geleneksel Yaklaşımların yerini Yeni Yaklaşımlara bırakmasına yol açmıştır. Bugün Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı, piyasa odaklı bir ortamda en iyi kamusal değeri oluşturabilmeyi, etkin, ekonomik, verimli ve kaliteli hizmet sunabilmeyi ve saydamlık, hesap verebilirlik ve iyi yönetişim becerileri sergileyebilmeyi gerektirmektedir (Canpolat & Kesik, 2012: 660).

Şekil 1. Geleneksel Kamu Maliyesi Anlayışından Yeni Kamu Maliyesi Anlayışına Geçiş

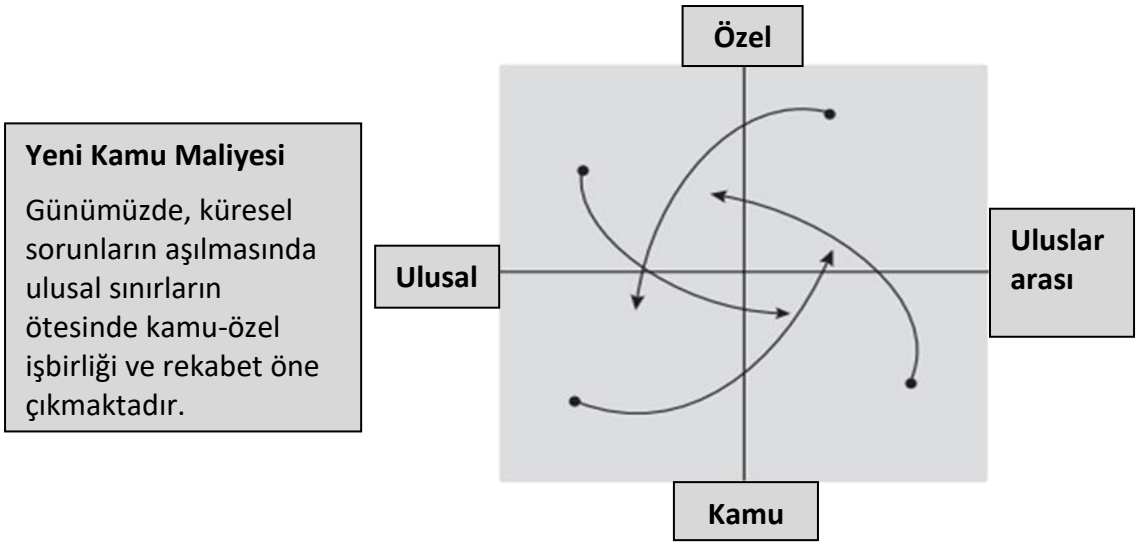


Yeni Kamu Maliyesi Anlayışının amacı, toplumun refahını maksimize etmek ve kamuoyunun bu konuya ilgisini artırmaktır (Şener, 2017: vi). Bu amaç doğrultusunda ülkeler arasında giderek artan karşılıklı bağımlılık ve bunun beraberinde getirdiği zorluklar, küreselleşmenin daha etkili bir biçimde yönetilmesini gerekli kılmaktadır.

Günümüzde, küresel sorunların aşılmasında ulusal sınırların ötesinde kamu-özel işbirliği ve rekabet öne çıkmaktadır. Dolayısıyla sorunların çözümünde kamu kesimi ve özel kesim ile devletler ve küresel piyasalar arasındaki işbirliği önem kazanmaktadır (Kaul & Conceição, 2006: 3-4). Yani uluslararası işbirliklerinin önemi artarken, kamu-özel işbirlikleri öne çıkmaktadır.

Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı kapsamında küresel kamusal mallar, küresel dışsallıklar ve piyasa/kamu başarısızlıklarına odaklanılırken, mali disiplin de önem kazanmaktadır (Stiglitz, 2006: xiii-xv). Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı, kaynakların etkin dağılımı için Bütçeleme, Planlama, Bütçe önceliklerini belirleme ve Kamu-Özel İşbirliklerinin önemine de vurgu yapmaktadır (Donaldson, 2006: 129).

Şekil 2. Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı Dönüşüm Süreci



Kaynak: Kaul & Conceição, 2006: 4'den değiştirilerek.

3. Yeni Kamu Maliyesi Anlayışının Kamu Bütçesine Etkileri

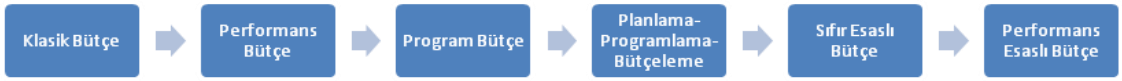
Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı, kamu ekonomisinin rolü ve fonksiyonları, kamu harcamaları ve vergilerin etkileri ve sonuçları, Vergi Sisteminin yapısı, Maliye Politikası araçlarının etkinliği, Bütçe ve Borçlanma gibi pek çok konuda farklı Yaklaşımlar ortaya koymuştur (Aktan vd., 2012a: 20). Yeni Kamu Maliyesi Anlayışı, Kamu Bütçesi Yaklaşımlarına da önemli etkilerde bulunmuştur. Bu etkiler, şu başlıklar altında toplanmaktadır:

- Mali disiplin anlayışı benimsenmiş, kaynakların toplumun önceliklerine göre dağıtımı ve kaynakların dağıtım amaçlarına uygun kullanımı hedeflenmiştir (TEPAV / EPRI, 2005: 16).
- Mali disiplinin sağlanması amacıyla bütçe açıkları yasal/Anayasal kurallara bağlanmış, denk bütçe anlayışı kabul edilmiş, Performans Esaslı Bütçe Sistemi benimsenmiştir (Demircan, 2006: 33-34).
- Orta Vadeli Kaynak Tahsisi ve Çok Yıllı Bütçeleme Sistemine geçilmiştir (Kesik, 2005: 46-47).
- Mali disiplinin sağlanmasında bütçe ilkelerine (hesap verebilirlik, saydamlık, strateji yönetimi vb.) daha fazla önem verilmiştir (Aktan vd., 2012a: 19).
- Kamu kaynaklarının kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) sağlanmaya çalışılmış, girdi odaklı bütçelemeden sonuç ve çıktı odaklı bütçelemeye geçilmiştir (TEPAV, 2010: s. yok).
- Saydam bütçe yönetimi, kamuoyu denetimi ve performans denetimi önem kazanmıştır (Siverekli Demircan, 2006: 54).

4. Kamu Bütçesi Yaklaşımlarındaki Gelişmeler

Tarihsel gelişim süreci içerisinde Kamu Bütçesi Yaklaşımları Klasik (Geleneksel) Bütçe, Performans Bütçe, Program Bütçe, Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemleri anlayışları ve teknikleri giderek Sıfır Esaslı Bütçe Sistemine dönüşmüş, günümüzde yeniden "Performans Esaslı Bütçe Sistemi" ile ortaya çıkmıştır (Falay, 2013: 8).

Şekil 3. Kamu Bütçesi Yaklaşımlarının Gelişim Süreci



Klasik Bütçe Sisteminde; bütçe ödenekleri verilirken yapılacak kamu hizmetinin niteliği ve niceliği değil, o hizmeti sunan kuruluş gözönüne alınır, dolayısıyla harcanan

para kadar mal ve hizmetin üretildiği kabul edilir. Klasik Bütçe Sistemiyle ilgili eleştiriler şu şekilde özetlenebilir (Karacal & Uyduranoğlu Öktem, 2007: 8):

- Bütçede sadece ne kadar harcama yapıldığı tespit edilirken, kamu mal ve hizmetiyle ilgili programlama yapılmamaktadır.
- Ödenek miktarları, geçmiş bütçeler gözönüne alınarak oluşturulur. Sistem analizi için mevcut teknikler ve bu tekniklere uygun bilgi toplama ve raporlama sistemleri geliştirilmemiştir.
- Bütçe-plan ilişkisi zayıftır. Ölçülebilecek ekonomik ve fonksiyonel hedefler de net değildir. Sadece gider kalemleri sıralanır.
- Denetim belge üzerinde mevzuata uygunluk bakımından yapılırken, yönetici sorumluluğuna yönelik etkin bir denetim yoktur.

Klasik Bütçe Sisteminin yetersizlikleri nedeniyle Bütçe Sistem ve Yaklaşımlarına yeni bir anlayış getirmek için geliştirilen ***Performans Bütçe Sistemi***, Klasik Bütçe Sistemi ile Program Bütçe Sistemi arasında bir aşamadır. Performans Bütçe Sisteminin amacı, kamu yönetiminde verimliliği yükseltmektir. Dolayısıyla bütçede ne satın alındığı değil, ne yapıldığı ve ne başarıldığı üzerinde durur. Böylece harcama sonrası üretilen fayda önem kazanır. Performans Bütçe Sisteminde kurumsal, ekonomik ve en önemlisi fonksiyonel sınıflandırma mevcuttur. Böylece kamu hizmeti miktarı ile maliyet ilişkilendirilerek yönetici başarısı ölçülmeye çalışılır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 158-159, 161).

Performans Bütçe Sistemi, bütçe politikalarına ayrılan kamu fonlarının seviyesini etkilemek ve/veya belirlemek amacıyla, kamu politikalarının çıktıları, sonuçları ve/veya etkileri hakkındaki bilginin sistematik kullanımını amaçlar. Bu bağlamda, saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik, karar alma sürecinde etkinlik şeklinde birçok amaç içermektedir (Downes, Moretti & Nicol, 2017: 13-14).

Performans Bütçe Sisteminden de, başarı derecesinin ölçülmesiyle ilgili birimlerin anlamsız olabileceği, birimlerin ölçülmesinin bazen zorlaşabileceği, kullanılan birimleri karşılaştırma güçlüklerinin yanlış sonuçlar oluşturabileceği şeklinde sisteme getirilen eleştiriler nedeniyle vazgeçilmiştir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 163-164).

Bütün bu eleştiriler ve bütçe anlayışındaki gelişmeler sonucunda; 1970'lerin başından itibaren ***Program Bütçe Sistemi***ne geçilmiştir. Program Bütçe Sisteminin; gerek Performans Bütçe Sisteminin bir uzantısı ve daha gelişmiş bir türü, gerekse Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS) nin hazırlayıcısı ve bu sistemin bir uygulama aracı olması nedeniyle, her iki kavramla aynı anlamda veya onların yerine kullanıldığı görülmektedir. Bu bağlamda Performans Bütçe Sistemi en dar, PPBS ise en geniş kapsamlı ve gelişmiş olanıdır. Program Bütçe Sistemi ise bu iki sistem arasında yer almaktadır (Falay, 1995: 51).

Program Bütçe Sistemi, genellikle bir sonuç olarak değerlendirilebilecek olan ortak bir hedef doğrultusunda çıktı gruplarına göre harcama kategorileri şeklinde tanımlanan programlar arasında bütçe öncelikleri konusunda karar almak için performans bilgisini sistematik olarak kullanmaktadır (Robinson, 2013: 53).

Programların birçok kamu kurumunun faaliyetlerini içermesi nedeniyle program maliyetinin belirlenmesinin zor olması, bir programın birçok sosyal amacı içermesi yine

maliyet sorunu oluşturacak olması ve karar alma sürecindeki zorluklar gibi nedenlerle Program Bütçe Sistemine de eleştiriler yöneltilmiştir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 166-167).

Program Bütçe Sisteminde, Klasik Bütçe Sisteminden farklı olarak, kamu harcamalarının sadece nelerden oluştuğu değil, bu harcamaların neden ve hangi amaçla yapıldığı üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla kaynak-amaç ilişkisi, bütçe-plan ilişkisi, gelecek yıllara ilişkin programlar yapılması bakımından başarı sağlansa da, uzun vadede bu başarı devam ettirilememiştir (Karacal & Uyduranoğlu Öktem, 2007: 8-9).

Klasik, Performans ve Program Bütçe Sistemleri karşılaştırıldığında aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır:

Tablo 1. Klasik, Performans ve Program Bütçe Sistemlerinin Karşılaştırması

Bütçe Sistemleri	Özellikleri	Sınıflandırma Anlayışları	Önemsedikleri Unsurlar ve Özellikler
Klasik	Girdilere yönelik satın alma harcamaları	Satın alınan kaynaklara göre	Mevzuat (Hukuksal) Uygunluk Denetimi-Kontrol/Tutumluluk
Performans	İş yükleri, faaliyetlere yönelik harcamalar	Görevlere, faaliyetlere ve çıktılara göre	Yönetim/Etkinlik
Program	Kamusal amaçlara yönelik harcamalar	Son ürüne ve kamusal amaçlara göre	Planlama/ Etkenlik (Sonuç)

Kaynak: Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 168'den değiştirilerek.

Program Bütçe Sisteminden sonra, Performans ve Program Bütçe Sistemlerinin devamı olarak, iktisadi analizlerin kamu kesimi kararlarına uygulanmasını öngören ***PPBS***'ye geçilmiştir. Bu sistem, kamu kesimi faaliyetlerinin, gerçekleştirilen kamu hizmeti bakımından sınıflandırıldığı, kaynakların dağılımında, faaliyetlerin yürütülmesinde ve sonuçların analizinde "nihai hasıla" (çıktı) ların temel alındığı bir Bütçe Sistemidir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 169-170).

PPBS'ye de fayda-maliyet analizlerinde ortaya çıkan maliyet ölçümü eksiklikleri, program değerleme ve planlamasına öncelik verilerek ödeneklerin saptanması, bütçenin denetimi aşamalarına yeterli düzeyde önem verilmemesi, bütçe gelirleri hakkında hiçbir bilgi içermemesi, amaçların tanımlanmasının zorluğu, analitik yaklaşım ve etkinliğin sağlanamaması ve kamu mal ve hizmetlerine olan ihtiyaçların ne olduğunu belirleyecek sistematik bir yaklaşım geliştirmemesi nedenleriyle eleştiriler yöneltilmiştir (Falay, 1995: 130-132, 136).

Daha sonra geliştirilen ve uygulanan ***Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi*** tüm faaliyet ve harcamaların ve mal ve hizmet üreten kurumların temel gerekçesinin tekrar

belirlendiği, bu nedenle bütçedeki harcama maddelerinin değerlendirildiği, harcama alternatiflerinin birbiriyle karşılaştırılıp program ve faaliyetlerin saptandığı, dolayısıyla her harcama kaleminin diğerlerine kıyasla nisbi önceliğine göre yeniden gözden geçirildiği bir Bütçe Sistemidir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 190).

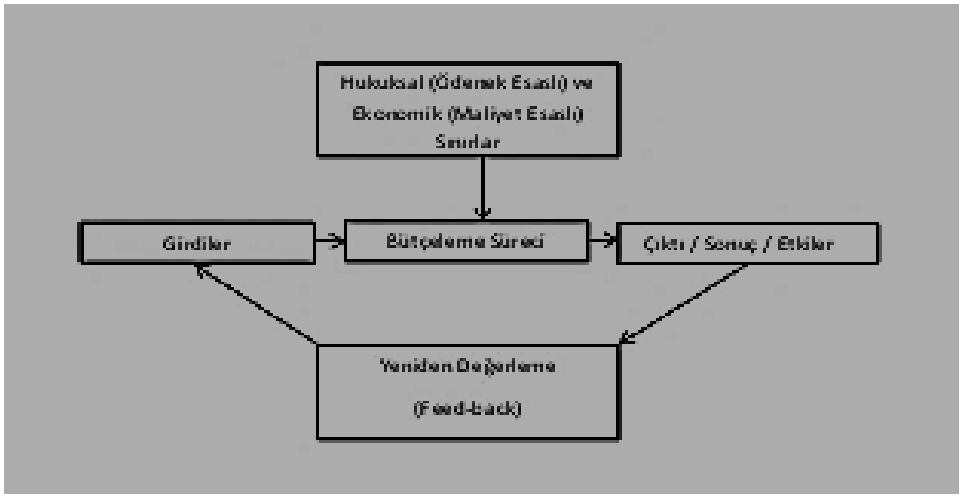
Sıfır Esaslı Bütçe Sistemine de, üst yöneticilerin, bütün programları tanıması ve bir bütün olarak önemleri kavramalarının zorluğu, yöneticilerin programları değerleme yeteneklerini abartarak programların bazı önemli özelliklerini gözardı etmeleri ve bütçenin gelir yönüne ilişkin yeni bir bakış açısı içermemesi gibi özellikleri nedenleriyle eleştiriler yöneltilmiştir (Falay, 1995: 155-156).

Günümüzde uygulanmakta olan ***Performans Esaslı Bütçe Sistemi*** ise, kamu kurumlarının ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir Bütçe Sistemidir. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin temel unsurları; ***Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporları***dır (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004: 7).

Performans Esaslı Bütçe Sistemi, performans bilgilerinin sistematik bir şekilde kullanılmasını sağlayarak kamu kurumlarının sonuçlara ulaşması için gerekli finansmanı sağlayarak, kamu harcamalarının verimliliğini ve etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır (Robinson & Last, 2009: 2).

Performans Bütçe Sistemi ve Program Bütçe Sisteminin özelliklerini taşıyan Performans Esaslı Bütçe Sisteminde, kamu kesimi faaliyetlerinin sonuçlarının dikkate alınması nedeniyle bu sonuçların değerlendirmesi yapılır. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin temelini, faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergeler kapsamında yürütülmesi ve sonuçların bu hedef ve göstergelere dayalı olarak değerlendirmesi oluşturmaktadır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 207). Bu bağlamda, bütçeleme süreci aşağıdaki tabloda kısaca özetlenmiştir:

Şekil 4. Bütçe Değerlendirme Süreci



Dolayısıyla Performans Esaslı Bütçe Sisteminde, aşağıdaki tabloda yer alan temel eğitim ve sağlık hizmetlerine yönelik Performans Ölçüleri örneklerinde görüldüğü üzere Çıktı-Sonuç Ölçüleri karşılaştırıldığında, Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Performans Ölçüleri diğer Bütçe Sistemlerine kıyasla farklılık göstermekte olup, sonuç odaklıdır (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 207):

Tablo 2. Bütçe Sistemlerinin Çıktı-Sonuç Ölçüleri Karşılaştırması

Çıktı Ölçüleri	Sonuç Ölçüleri
Temel Eğitim Hizmetleri - Öğrenci eğitim gün sayısı - Mezun öğrenci sayısı - Okul bırakma oranları	**Temel Eğitim Hizmetleri** - Sınav sonuçları - Diploma not ortalamaları - İş bulma oranları
Sağlık Hizmetleri - Hasta bakım gün sayısı - Ortalama hasta yatış günü - Hasta başvuru sayısı	**Sağlık Hizmetleri** - Ölüm oranları - Hasta anket değerlendirmeleri - Ortalama yaşam süresi

Kaynak: Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 207'den değiştirilerek.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde, Türkiye'de 1973-2003 yılları arasında uygulanan Program Bütçe Sisteminden sonra Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde en büyük değişim; 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'yla gerçekleştirilmiştir. 2004 ve 2005 yıllarında yeni mevzuata geçişi sağlamak amacıyla yoğun çalışmalar yapılmıştır. 24.12.2005 tarihli ve 26033 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmış, 01.01.2006 tarihi itibarıyla yeni mevzuat yürürlüğe girmiştir. Yeni mevzuatla birlikte; 2006 yılından itibaren Performans Esaslı Bütçe Sistemi uygulanmaya başlanmıştır.

Bu kapsamda, ilk olarak 2006-2008 yılları arasında uygulanan ***Çok Yıllı Bütçeleme***ye geçilmiştir. Bu uygulama, cari yıl ve sonraki iki ya da üç yıllık bir sürece ilişkin gelir ve gider tahminlerini de içerir. Uygulamalar ve süre bakımından ülkeler arasında farklılık olabilir (Karacal & Uyduranoğlu Öktem, 2007: 10). Şöyle ki, çoğu ülke aynı yıl içerisinde olacak şekilde 1 Ocak'tan 31 Aralık'a kadar olan mali takvim yılını tercih ederken, bazı ülkeler ise ardarda iki yıl içerisindeki ayları kapsayacak şekilde 1 Temmuz-30 Haziran aralığı ile 1 Nisan-31 Mart aralığındaki mali takvim yıllarını tercih ederler (Rajan Dheepa, Barroy, Helene & Stenberg, Karin, 2016: 406).

Çok Yıllı Bütçeleme ile bütçeleme sürecine ***Orta Vadeli Program***, ***Orta Vadeli Mali Plan***, ***Stratejik Plan***, ***Performans Programı*** ve ***Faaliyet Raporları*** eklenmiştir. Bu süreç ise, tamamlandıktan sonra yenisi başlayan bir bütçe döngüsü oluşturur (Karacal & Uyduranoğlu Öktem, 2007: 10-11). Bütçe döngüsü aşağıdaki şekilde yer aldığı üzere açıklanabilir:

Şekil 5. Bütçe Döngüsü

Kaynak: Işık, 2017: 2'den değiştirilerek; Işık, 2018: 4'den değiştirilerek.

Performans Esaslı Bütçe Sisteminde; kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere üç ana gruptan oluşan, fakat fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma arasında finansman tipi sınıflandırmaya da yer veren bir bütçe sınıflandırması mevcuttur ve yeni mevzuat kapsamında 2003 yılından itibaren ***Analitik Bütçe Sınıflandırması*** başlığı altında uygulanmaktadır (Karacal & Uyduranoğlu Öktem, 2007: 9). Analitik Bütçe Sınıflandırması, kamu faaliyetlerinin sonuçlarını ölçmek, izlemek, analiz etmek, ülkeler ve dönemler arası karşılaştırmalar yapmak amaçlarını içeren bütçe kodlamalarına yer veren bir bütçe sınıflandırmasıdır (Demirel, 2007: 26).

Performans Esaslı Bütçe Sistemine de bazı eleştiriler yöneltilmiştir. Bu eleştiriler şu şekilde özetlenebilir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 214-215):

- Sistemle ilgili yeterli düzeyde deneyimin henüz kazanılmaması,
- Sonuç analizinin kurumsal düzeyde gerçekleştirilmesi ve kurumlar arası karşılaştırma yapma olanağının az olması,
- Kamu hizmetleriyle ilgili amaçların homojen yapıda olmaması,
- Kamu kurumlarının performans ölçülerinin her zaman sonuç odaklı olamaması.

Günümüzde, ***Vatandaş Odaklı Bütçe***, ***Cinsiyet Odaklı Bütçe***, ***Katılımcı Bütçe***, ***Sosyal Bütçe*** vb. gibi farklı ***İnsan Odaklı Bütçe*** Yaklaşımları da söz konusu olmuştur. Bu Yaklaşımların yanı sıra, ***Tek Hazine Kurumlar Hesabı Yöntemi***, Performans Esaslı Bütçe Sistemiyle ilgili özellikle eğitim ve sağlık hizmetlerinde gündeme gelen ***Okul Bazlı Bütçe*** ve ***Global Bütçe*** gibi bazı yeni Bütçe Yaklaşımları da gündeme gelmektedir.

Ülkemizde Kamu Harcama ve Finansman Yönetimi, 1972 yılından 2007 yılına kadar Merkez Bankası ve Ziraat Bankası'nda açılan Tek Hazine Hesabı Yöntemi aracılığıyla yapılmıştır. 2007 yılında, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası arasında bir protokol yapılarak Tek Hazine Hesabı Yöntemi yerine Tek Hazine Cari Hesabı Yöntemine geçilmiştir. 2010 yılı sonunda ise, Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS)'ne geçilerek Merkezde ve Taşrada Genel Bütçeli kamu kurumlarının tüm muhasebe birimlerinin bütün ödeme ve tahsilât işlemleri tek bir yerde toplanarak elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Eğilmez, 2018: s. yok).

09.04.2002 tarihli ve 24721 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'la düzenlenen Kamu Harcama ve Finansman Yönetiminin içeriği, 27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı-2. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la daha da genişletilmiştir. Şöyle ki, ülkemizde uygulanan Tek Hazine Hesabı Yönteminin kapsamı yalnızca Genel Bütçeli kamu kurumlarının bütçe ödeme ve tahsilat hesapları ile sınırlı iken, yapılan düzenlemeyle, uygulanmakta olan Tek Hazine Hesabı Yönteminin kapsamının genişletilmesi yoluyla kamu kesiminin finansman kaynaklarının Hazine Müsteşarlığı tarafından tek bir hesapta etkin bir şekilde takip edilmesi ve yönetilmesi sağlanarak Kamu Finans Yönetiminin etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, Tek Hazine Kurumlar Hesabı Yöntemi getirilmiştir (27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı-2. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2018: Madde 49-50).

Mevcut mevzuat değişikliği kapsamında, ilk aşamada Özel Bütçeli Kuruluşlar, Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar, SGK ve İŞKUR ile Özelleştirme, Tanıtma Fonu gibi Bütçe Dışı Fonların kademeli olarak kapsama alınacağı, Yerel Yönetimler, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'nun bu aşamada kapsama alınmayacağı, İşsizlik Sigortası Fonu (İSF)'nun ise kanun kapsamında yer almaması nedeniyle sisteme dahil edilmeyeceği ifade edilmektedir (Dünya Gazetesi, 2018: s. yok).

Okul Bazlı Bütçe; öneri olarak ortaöğretim kademesi için geliştirilmiştir. Bu yöntemde, Merkezi Yönetim, fonlama formülüyle belirlenen ödenek miktarını doğrudan okullara "torba bütçe" şeklinde gönderecek ve okullar bu ödeneği kullanmada tam yetkili kılınacaktır. Yatırım ödenekleri arasında yer alan donatım ödeneği ise, okullardan toplanan talepler doğrultusunda Merkezi Yönetim tarafından okullara doğrudan tahsis edilecektir (Eldeniz, 2018: 110).

Genel Politika Belgelerinde de yer alan Okul Bazlı Bütçe ile; İl / İlçe Millî Eğitim Müdürlükleri ile okul müdürlüklerinin bütçe işlemlerinde yetki ve sorumluluklarının artırılması, kaynakların daha verimli ve etkin kullanımı ve tasarruf tedbirlerine uymalarının sağlanması, bu sayede okul, ilçe, il ve ülke genelinde tüketim miktarları ve istatistiki bilgilerinin sağlıklı bir şekilde elde edilmesi ve bütçeleme sürecinde gerçekçi veriler kullanılarak planlama yapılması ile ilgili usul ve esasları belirlemek amaçlanmaktadır. Okul Bazlı Bütçe, Temel Eğitim Genel Müdürlüğü'ne bağlı anaokulu, ilkokul ve ortaokulların, genelde Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları harcama kalemindeki giderlerinde kullanılacak ödeneğin Millî Eğitim Bakanlığı Bilişim Sistemleri (MEBBİS) tabanlı bir yazılım aracılığı ile okul, ilçe ve il bazlı dağılımını kapsamaktadır (T.C. Millî Eğitim Bakanlığı: 1).

Okul Bazlı Bütçenin uygulanabilmesi, etkin veri izleme sisteminin kurulması, harcama kalemleri için standart belirleme, kurumiçi eğitim, gerekli sayıda personel istihdamı ve bütçe disiplinin devam ettirilmesi durumunda gerçekleşebilir (Eldeniz, 2018: 112-115).

Özellikle, çoğu ülkenin 1970'lerde ve 1980'lerde yaşadığı kamu mal ve hizmet maliyetlerindeki büyük artışların ardından, ***Global Bütçe*** popüler bir maliyet sabitleyici teknik haline gelmiştir (Liu, 2003: 36). Bu tekniğin ana amacı, kamu harcamalarını kontrol altına almak ve gerekirse azaltmaktır.

Global bütçede, sağlayıcılara belirli kamu hizmetlerini gerçekleştirmeleri için belirli bir süre için sabit bir miktar ödeme yapılır. Global bütçenin türleri, bütçenin belirlendiği esaslara bağlı olarak değişir. Söz konusu esaslar, bütçenin esnekliğine, sağlayıcıların türüne, sağlayıcıların sayısına, ödeme yapanların sayısına, personel sayısına, sağlanan kamu hizmeti miktarına, sağlayıcı performansına ve bütçe üst sınırına bağlı olarak değişmektedir. Global bütçe, esneklik derecesine göre Esnek ve Katı Bütçe Yaklaşımları olmak üzere iki türe ayrılabilir. Bütçe ödeneğinin aşılması durumunda; alıcıların finansal sorumluluğunun Esnek bir Bütçede yer aldığı, Katı bir Bütçede ise yer almadığı ve tüm finansal risklerin sağlayıcılara yüklendiği varsayılır. Aslında, global bütçe Katı bir Bütçe kapsamında uygulanır. Global bütçe, hastane hizmetleri, doktor hizmetleri, ilaçlar ve malzemeler veya tümü için kullanılabilir (Liu, 2003: 34-35). Global Bütçe, ülkemizde Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu arasındaki işbirliği kapsamında uygulanmaktadır.

Ayrıca, Performans Bütçe Sisteminin ve özellikle kamu hastanelerinin finansman yöntemlerinden birisi de, ***Alıcı-Sağlayıcı Modeli (Purchaser-Provider Model)***'dir. Genellikle, çıktılara dayalı olan Alıcı-Sağlayıcı Modeli, hem hedeflenen sonuçlara hem

de teknik verimliliğe ulaşmak için teşvikler oluşturmaya yönelik maliyete dayalı finansman ilkesini uygulamayı amaçlamaktadır. Amaç, kamu kurumlarına iş temposu kazandırarak verimlilik için güçlü kâr/zarar teşvikleri getirmektir (Robinson, 2007: 12-13).

Ülkemizde Kamu Mali Yönetiminde ikinci bir Bütçe yapılandırma süreci olarak değerlendirilebilecek bazı gelişmeler yaşanmaktadır. Şöyle ki, bir süredir Maliye Bakanlığı'nca yürütülen çalışmalar sonucunda geliştirilen Model, Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Program Bütçe Sistemiyle bütünleştirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle yeni Bütçe Yaklaşımı ***Program Bazlı Performans Bütçe*** olarak tanımlanmıştır. Bu yeni Bütçe Yaklaşımının öncelikle Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında ve daha sonra Genel Yönetim kapsamındaki diğer kamu kurumlarında uygulanması planlanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2014: 5-6; T.C. Maliye Bakanlığı, 2017: 4, 7).

Bununla birlikte, Bütçe Sistemindeki karar alma sürecini etkinleştirmek için kamu kurumlarının bütçelerinin program ve faaliyetleri de içerecek şekilde düzenlenmesi, dolayısıyla kamu kurumlarının bütçe dokümanlarında performans bilgisinin program odaklı; maliyet bilgisinin ise faaliyet odaklı olarak geliştirilmesi öngörülmektedir. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer kamu kurumları işbirliği içerisinde çalışmaktadır (Ağbal, 2017: 10).

Bütün bu çalışmaların amacı (T.C. Maliye Bakanlığı, 2017: 6);

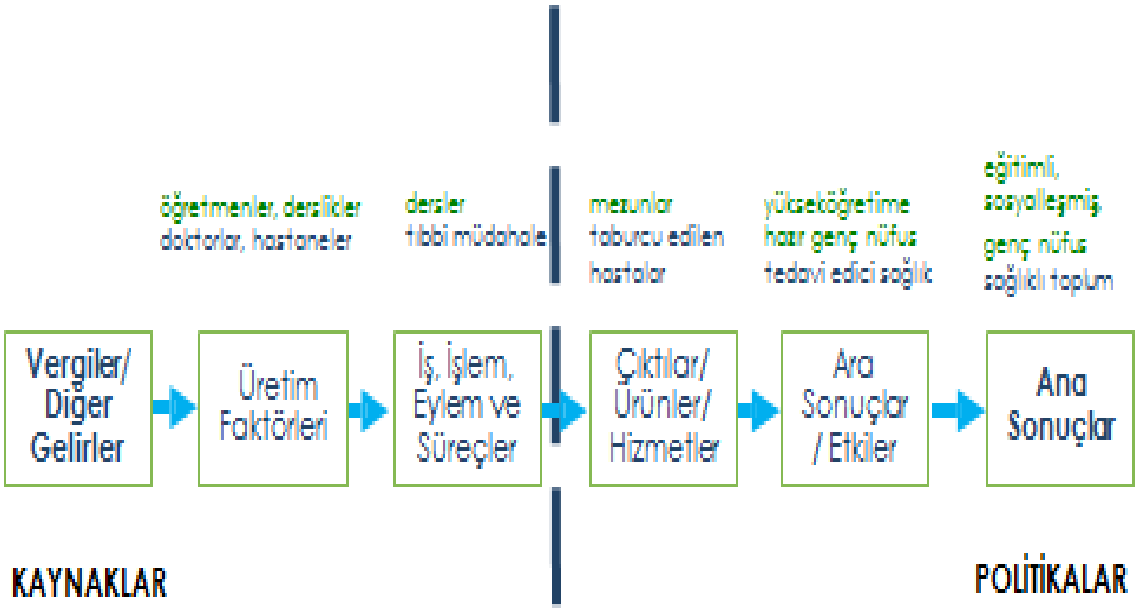
- Program mantığının geliştirilmesine, Program yapısının tamamlanmasına, tasarlanmasına ve
- Performans bilgisinin bütçelerle bağını kurmak üzere program gerekçelerinin geliştirilmesine yönelik ilke ve esasları belirlemek ve bu kapsamda yürütülecek çalışmalarda kamu kurumlarına çözüm sunabilmektir.

Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımı (T.C. Maliye Bakanlığı, 2017: 4-5);

- Program yapısının geliştirilmesi ve bütçe sınıflandırmasına dahil edilmesi,
- Stratejik planların ve performans programlarının bütçelerle ilişkilendirilmesi ve bütçe süreçlerine dahil edilmesi,
- Otomasyon sisteminden daha fazla yararlanılarak, farklı analizleri içerecek ve bütçe esnekliklerini artıracak şekilde bir Bütçe yapısının dönüşümü,
- Program maliyetlendirme ve kaynak ihtiyacının tespiti yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Program izleme ve değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi unsurlarından oluşmaktadır.

Bütün bu unsurlar gözönüne alındığında, aşağıdaki şekilde yer alan eğitim ve sağlık hizmetlerine yönelik bütçeleme sürecindeki Program mantığı ve yapısı şu örneklerle açıklanabilir:

Şekil 6. Program Mantığı ve Yapısı



Kaynak: Işık, 2017: 3-4'den değiştirilerek; Işık, 2018: 6'dan değiştirilerek.

Yeni Bütçe Yaklaşımıyla ilgili çalışmaların desteklenmesi amacıyla, 22.12.2015 tarihli ve 29570 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine Müsteşarlığı ile Dünya Bankası tarafından imzalanan 20.11.2015 tarihli Hibe Anlaşması kapsamında Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi yürürlüğe girmiştir. Bu proje, üç ayrı alt proje/bileşenden oluşmaktadır. Bunlardan en önemlisi de, Bir Program Sınıflandırmasının ve Program Yapısının Geliştirilmesi'dir. Bu kapsamda, yeni Bütçe Yaklaşımının kabul edilmesine yönelik bir uygulama planının hazırlanması, program maliyetlendirme, izleme ve değerlendirme kitapları hazırlanması, başarılı uygulama örneklerini içeren çalışmalar yapılması, yeni Bütçe Yaklaşımıyla ilgili çalışmalara ilişkin Maliye Bakanlığı ve kamu kurumlarında kapasite geliştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. (22.12.2015 tarihli ve 29570 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine Müsteşarlığı ile Dünya Bankası Tarafından İmzalanan Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi ile İlgili 20.11.2015 tarihli Hibe Anlaşması, 2015: Madde II).

Ayrıca, 22 Mart 2018 tarihinde Ankara'da gerçekleşen Program Maliyetlendirme, İzleme, Değerlendirme ve Raporlama Modelinin Geliştirilmesi Projesi Kapanış Konferansı'nda Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımının program mantığı ve içeriği oluşturulmaya çalışılmıştır.

Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımıyla ilgili program mantığı ve içeriğine bakıldığında şu amaçlar ön plana çıkmaktadır (Işık, 2018: 6):

- Bütçeleri, karar alma sürecini destekleyecek şekilde, bütçeyle ilgili öncelikler kapsamında harcama alternatiflerini sunan bir yapıya dönüştürmek.

- Hükümetin politika önceliklerileyle kamu kurumu faaliyetlerini, faaliyetlere tahsis edilen ödenekleri ve gerçekleştirilen harcamaları ilişkilendirmek.
- Bütçe üst sınırıyla beklenen çıktılar ve sonuçlar arasında bağlantı kurmak,
- Performans bilgisinin işlevini artırarak bütçe süreçlerinde etki alanını genişletmek,
- Plan-program-bütçe süreçleri arasında dil ve kavram birliği oluşturmak,
- Bütçeyi Genel Politika Belgeleri ve kamu kurumlarının politika dokümanlarıyla uyumlu hale getirmek.

5. Öneriler

- Program Bazlı Performans Bütçe Sisteminde, sonuç ölçülerinin yanı sıra, Program Bütçe Sisteminin gözönüne aldığı şekilde girdi ve çıktı ölçüleri, ürünleri, hedefleri, politikaları ve analizleri de dikkate alınmalıdır.
- Program Bazlı Performans Bütçe Sisteminde; performans ve maliyet bilgileri de iyi analiz edilerek, Orta Vadeli Harcama Programına, Sonuç Odaklı Alt-Programlara, Faaliyet Odaklı Programlara ve Önceliği olan Programlara etkin şekilde yer verilmelidir.
- Performans Esaslı Bütçe Sistemine Program Bütçe başta olmak üzere, diğer Bütçe Sistemleri ve Yaklaşımlarından fayda sağlayacak Anlayış ve Yöntemler de uygulamaya geçirilmelidir.
- Sonuç analizlerinde kurumsal düzeyden ziyade, ulusal düzeyde bütün kamu kurumlarını kapsayacak şekilde bütüncül bir yaklaşım ortaya konulmalıdır.
- Tek Hazine Kurumlar Hesabı Uygulamasında bütçe mali disiplinin devam ettirilmesine özen gösterilmelidir.
- Bütçe Sistemi uygulayıcılarına yönelik mesleki bilgilendirme içerikli eğitim ve seminerler yaygınlaşarak artırılmalıdır.
- Okul Bazlı Bütçe ve Global Bütçe Yaklaşımlarındaki Katılımcı Bütçe Anlayışına benzer şekilde, bütçenin harcama süreçlerinde, ilgili kamu harcamacı kurumlarının yöneticilerinin, karar alıcılarının ve Bütçe Sistemi uygulayıcılarının karar alma sürecine katılımı yaygınlaştırılmalıdır.
- Okul Bazlı Bütçe ve Global Bütçe Yaklaşımlarında okullardaki ve hastanelerdeki yöneticilerin ve mali sorumluların da bütçeleme süreciyle ilgili görüşlerine başvurulmalıdır.
- Okul Bazlı Bütçe ve Global Bütçe Yaklaşımlarıyla ilgili eğitim ve sağlık hizmetlerinde; mali disiplin ilkeleri de gözönüne alınarak, Gelir Odaklı Bütçeleme Yaklaşımı yerine Gider Odaklı Bütçeleme Yaklaşımı uygulanmalıdır.
- Maliyetleri azaltmak ve finansal verimlilik sağlamak için, birim başına fiyat ödeme ya da çıktı veya sonuçlara yönelik fiyat ödeme seçeneklerini içerecek şekilde çıktı-sonuç odaklı bir Alıcı-Sağlayıcı Modeli uygulamasına yöntem olarak başvurulabilir.
- Merkezi Yönetim Bütçesi ile eğitim ve sağlık hizmetleriyle ilgili Bütçe önerileri de dikkate alınarak, söz konusu öneriler diğer kamu hizmetlerindeki Bütçe Yaklaşımlarında da gözden geçirilmelidir.

6. Sonuç

Çalışma kapsamında elde edilen sonuçlara bakıldığında; dünyada olduğu gibi, ülkemizde de Bütçe Yaklaşımları konusunda günümüzde çok önem verilen Kamu Bütçesi, Kamu Mali Yönetimi ve dolayısıyla Kamu Harcama ve Finansman Yönetiminde Performans Esaslı Bütçe Sisteminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk özelliklerine yönelik optimal ve maksimum fayda çıktısı sağlanabilmesi için ortaya konulacak yeni yöntemler ve öneriler bu alanda önemli katkılar sağlayabilir. Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımı çalışmalarına eklenmesi düşünülen Program Bütçe Sisteminin özellikleri de yine bu kapsamda değerlendirilebilir. Günümüzde, çoğu kamu hizmetinde uygulanmaya başlayan Okul Bazlı Bütçe, Global Bütçe, Tek Hazine Kurumlar Hesabı gibi Bütçe ve Kamu Mali Yönetimiyle ilgili Kamu Harcama ve Finansman Yönetimi uygulamaları ve önerilerinin yanı sıra Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımı çalışmaları da Kamu Bütçesi Yaklaşımlarına fayda sağlayabilecek yenilikler olarak öngörülmektedir.

Çalışmada; Program Bazlı Performans Bütçe Yaklaşımında, sonuç ölçülerinin yanı sıra, Program Bütçe Sisteminin gözönüne aldığı şekilde girdi ve çıktı ölçüleri, ürünleri, hedefleri, politikaları ve analizlerinin de dikkate alınması gerektiği ve ayrıca performans ve maliyet bilgileri de iyi analiz edilerek, Orta Vadeli Harcama Programına, Sonuç Odaklı Alt-Programlara, Faaliyet Odaklı Programlara ve Önceliği olan Programlara etkin şekilde yer verilmesi gerektiği sonuçları elde edilmektedir. Ayrıca, Bütçe Sisteminin daha da etkinleştirilmesi için, Performans Esaslı Bütçe Sistemine Program Bütçe başta olmak üzere, diğer Bütçe Sistemleri ve Yaklaşımlarından fayda sağlayacak Anlayış ve Yöntemlerin de uygulamaya geçirilmesi ve Merkezi Yönetim Bütçesi ile eğitim ve sağlık hizmetleriyle ilgili Bütçe önerilerinin de dikkate alınarak, söz konusu önerilerin diğer kamu hizmetlerindeki Bütçe Yaklaşımlarında da gözden geçirilmesi gerektiği sonuçları da ortaya çıkmaktadır.

Kaynakça

Ağbal, Naci (2017). *2018 Yılı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Gider Bütçeleri ve Gelir Bütçesi Sunuş Konuşması (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu)*, 24 Kasım 2017, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı, https://www.sgb.gov.tr/Documents/2018%20B%C3%BCt%C3%A7e%20Sunu%C5%9F%20Konu%C5%9Fmas%C4%B1.pdf, (16.04.2018).

Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek & Özen, Ahmet (2012a). "Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye", *"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012 / 420, Mart 2012, Ankara, ss. 1-22.

Aktan, Coşkun Can, Kesik, Ahmet & Dileyici, Dilek (2012b). "*Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012 / 420, Mart 2012, Ankara, ss. iii-iv.

Canpolat, Hasan & Kesik, Ahmet (2012). “Küresel Krizin Ortasında Stratejik Yönetimi Yeniden Düşünmek”, *"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012 / 420, Mart 2012, Ankara, ss. 657-674.

Demircan, Esra (2006). "Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması: Türkiye Örneği", *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Şubat 2006, Ankara, Seçkin Yayıncılık, ss. 27-40.

Demirel, Güner (2007). *Analitik Bütçe Sınıflandırması*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanitim2007pdf.pdf?0, (12.04.2018).

Donaldson, Andrew R. (2006). “Aspects of the New Public Finance”, *OECD Journal on Budgeting*, Public Governance and Territorial Development Directorate, OECD, Volume 6 (2), pp. 125-132.

Downes, Ronnie, Moretti, Delphine & Nicol, Scherie (2017). “Budgeting and Performance in the European Union: A Review by the OECD in the Context of EU Budget Focused on Results”, *OECD Journal on Budgeting*, Public Governance and Territorial Development Directorate, OECD, Volume 17 (1), pp. 9-68.

Dünya Gazetesi (2018). “Hazine "tek hesapta" 40 milyar liralık kaynağı yönetecek”, https://www.dunya.com/finans/haberler/hazine-tek-hesapta-40-milyar-liralik-kaynagi-yonetecek-haberi-409502, (16.04.2018).

Edizdoğan, Nihat & Çetinkaya, Özhan (2017). *Kamu Bütçesi*, Aralık 2017, 8. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Eğilmez, Mahfi (2018), “Tek Hazine Hesabı Değişiyor”, http://www.mahfiegilmez.com/2018/02/tek-hazine-hesab-degisiyor.html, (15.02.2018).

Eldeniz, Feray (2018). *Temel Eğitime Tahsis Edilen Ödeneklerin Yönetiminde Yetki Devri Yaklaşımı*, Uzmanlık Tezi, Ocak 2018, Ankara, T.C. Kalkınma Bakanlığı Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Yayın No: 2980.

Falay, Nihat (1995). *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Falay, Nihat (2013). "Bütçe: İktisadi-Siyasal-Hukuksal Savaş Alanı", *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Nisan 2013, Ankara, Seçkin Yayıncılık, ss. 7-10.

Işık, Hüseyin (2017). *Plan-Program-Bütçe İlişkisi: Program Yaklaşımının Bütçe Sistemine Dahil Edilmesi*, Mayıs 2017, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Işık, Hüseyin (2018). Türkiye’de Program Bütçe Çalışmaları, *Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi: Program Maliyetlendirme, İzleme, Değerlendirme ve Raporlama Modelinin Geliştirilmesi Projesi Kapanış Konferansı*, 22 Mart 2018, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, ss. 2-10.

Karacal, Müge & Uyduranoğlu Öktem, Ayşe (2007). *İyi Yönetişim Bütçe Kılavuzu: Uzman Olmayanlar İçin Bir El Kitabı*, Ocak 2007, İstanbul, TESEV Yayınları.

Kaul, Inge & Conceição, Pedro (2006). "Why Revisit Public Finance Today? What This Book Is About", *The New Public Finance: Responding to Global Challenges*, (Ed.) Kaul, Inge and Conceição, Pedro, New York Oxford, Oxford University Press, pp. 3-27.

Kesik, Ahmet (2005). "Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği", *20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma*, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt/Pamukkale, ss. 45-60.

Liu, Xingzhu (2003). *Policy Tools for Allocative Efficiency of Health Services*, Switzerland, World Health Organization.

Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan & Kesik, Ahmet (2013). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Aralık 2013, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Rajan, Dheepa, Barroy, Helene & Stenberg, Karin (2016). Budgeting for Health, *Strategizing National Health in the 21st Century: A Handbook*, (Ed.) Schmets, Gerard, Rajan, Dheepa & Kadandale, Sowmya, World Health Organization, Italy, pp. 393-446.

Robinson, Marc (2007). "Performance Budgeting Models and Mechanisms", *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*, (Ed.) Robinson, Marc, International Monetary Fund, Palgrave Macmillan, pp. 1-18.

Robinson, Marc (2013). *Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence*, Independent Evaluation Group, The World Bank, Washington, D.C.

Robinson, Marc & Last, Duncan (2009). *A Basic Model of Performance-Based Budgeting: Technical Notes and Manuals*, September 2009, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.

Siverekli Demircan, Esra (2006). "Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu", *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 13 (2), Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, ss. 47-61.

Stiglitz, Joseph E. (2006). "Prologue", *The New Public Finance: Responding to Global Challenges*, (Ed.) Kaul, Inge and Conceição, Pedro, New York Oxford, Oxford University Press, pp. xii-xvi.

Şener, Orhan (2017). *Modern Public Finance*, Ağustos 2017, İstanbul, Beta Basım A.Ş.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004). *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)*, Aralık 2004, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2014). *Program Yapısı ve Program Gerekçesi Kılavuzu (Taslak) Versiyon 1*, Mayıs 2014, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2017). *Program Yapısı ve Program Gerekçesi Rehberi (Taslak, II. Sürüm)*, Temmuz 2017, Ankara.

T.C. Millî Eğitim Bakanlığı Temel Eğitim Genel Müdürlüğü, *Okul Bazlı Bütçeleme Kılavuzu*, Ankara.

TEPAV (2010). TÜBİTAK-Maliye Politikaları Analiz ve Değerlendirme Modellerinin Geliştirmesi Projesi, Tamamlanmış Proje (Şubat 2008-Mayıs 2010), http://www.tepav.org.tr/tr/proje/s/42, (12.03.2018).

TEPAV / EPRI (2005). *Mali İzleme Raporu*, Yönetişim Etütleri Programı, Temmuz 2005, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1271228015r1050.Mali_Izleme_Raporu_2005_Temmuz_Butce_Sonuclari.pdf, (16.03.2018).

Yıldız, Fazlı & Tuncer, Güner (2017). *Kamu Maliyesinde Seçme Konular*, Ağustos 2017, Ankara, Savaş Yayınevi.

22.12.2015 tarihli ve 29570 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine Müsteşarlığı ile Dünya Bankası Tarafından İmzalanan Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi ile İlgili 20.11.2015 tarihli Hibe Anlaşması (2015). 20 Kasım 2015, Ankara.

27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı-2. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2018). Ankara.

Cumhurbaşkanı'nın Kanunları Geri Gönderme Yetkisinin İstisnası: Bütçe Kanunu

The Exemption to the Authority of the President to Send Back the Laws: The Budget Law

Hüseyin Güçlü ÇİÇEK[1] **Süleyman DİKMEN**[2]

Abstract

The budget process procedures in many countries have been arrived at a decision with the constitutions that are the supreme rule of law. The leading motive of such a decision is that it grounds to the fore-consent of the public who finance the budget related decisions or, in other words, to the national will. The ruling protector of this will is the constitutions. In Turkish constitutionalism history, it is provided that budget laws should have some privileges compared to other laws. One of these privileges is the constitutional differences in the enactment process of budget laws. Due to the featured and original structure of budget law, as in the case of developed countries, the principle that the President do not have the authority to send the budget law back to the legislative organ has been transformed into a traditional constitutional principle. This has taken place as an exceptional provision in the promulgation of budget laws in the 1924, 1961 and 1982 Constitutions.

The historical, legal, political and socio-economic reasons of the non-authorisation of the President for sending the budget laws back to the Turkish Grand National Assembly (TGNA) and the results of these reasons constitute the main objective of the study. In the study, by utilising TGNA minutes, the assessment of budget discussions and the justifications of the related articles of the constitutions are adopted as a method, and in addition to the fiscal studies prepared in that period other studies in the literature are also examined.

Keywords: Budget Process, Budget Law, Promulgation of the Laws by the President, Constitution.

JEL Classification Codes: H60, H61

Özet

Pek çok ülkede bütçe süreçlerine ilişkin işlemler en üstün hukuk kuralları olan anayasalarda yer almaktadır. Bu durumun temel nedeni bütçeye dair kararların alınmasında milletinin iradesine başvurulmasıdır. Bu iradenin en güçlü koruyucusu da anayasalardır. Türkiye'nin anayasacılık tarihinde bütçe kanunlarının, diğer yasalara göre bazı ayrılıklarının olması öngörülmüştür. Bunlardan biri bütçe yasalarının yasalaşma sürecindeki anayasal farklılıklardır. Bütçe kanununun özellikli ve özgün yapısı gereği gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara benzer şekilde Türkiye'de de Cumhurbaşkanının bütçe kanununu yasama organına geri gönderme yetkisinin olmaması kuralı geleneksel bir anayasa prensibi

[1] Assoc. Prof., Süleyman Demirel University, Department of Public Finance, huseyincicek@sdu.edu.tr.
[2] Res. Asst., Süleyman Demirel University, Department of Public Finance, suleymandikmen@sdu.edu.tr.

haline getirilmiştir. Bu durum bütçe yasalarının yayımlanmasında istisnai bir hüküm olarak 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında yer bulmuştur.

Cumhurbaşkanının bütçe kanunlarını TBMM'ye geri gönderememesinin tarihi, hukuki, siyasi ve sosyo-ekonomik gerekçeleri ile bu gerekçelerin oluşturduğu sonuçların değerlendirilmesi bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Çalışmada yöntem olarak TBMM tutanaklarından yararlanılarak bütçe müzakereleri ile anayasaların ilgili maddelerinin gerekçelerinin değerlendirilmesi benimsenmiş, dönemin mali alanda yapılan çalışmaları başta olmak üzere literatürdeki görüşlere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Süreci, Bütçe Kanunu, Kanunların Cumhurbaşkanınca Yayımlanması, Anayasa.

JEL Sınıflandırma Kodu: H60, H61

1. Giriş

Bütçe, toplum adına yapılacak işleri ve onların yapılabilmesi için gerekli mali imkânları bir arada gösteren belgedir (Gürsoy, 1983: 181). Bütçenin yasal dayanağa kavuşması ancak kanun haline dönüşmesi ile mümkündür. Her kanun tasarısında olduğu gibi bütçe kanunları da belirli usul ve esaslara tabidir. Bütçe kanun tasarılarını kabul veya reddedebilecek tek organ parlamentolardır. Temsili demokrasilerde tüm kamu görevlileri millet adına vekâleten görev yaptıklarından, Cumhurbaşkanı da bu kuraldan muaf olmayıp, Meclis Genel Kurulu tarafından onaylanmış olan bütçe yasasını, değişiklik önerisi ile parlamentoya iade etmeden, usulen imzalayıp, yayıma göndermek durumundadır. Cumhurbaşkanının bu konuda yetkisinin kısıtlı olması, ulus malvarlığının bir bölümünün yönetilmesinde salt ulus temsilcilerinin söz hakkına sahip olmasıdır (Önder, 2013: 47). 1982 Anayasasının 7. maddesinde *"Yasama yetkisi Türk Milleti Adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez"* demektedir. Ancak yasanın yürürlüğe girebilmesi, Anayasanın 89'uncu maddesine göre, Cumhurbaşkanınca yayımlanma şartına bağlanmıştır. Buna göre *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tâbi değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, geri gönderilen kanunu aynen kabul ederse, kanun Cumhurbaşkanınca yayımlanır; Meclis, geri gönderilen kanunda yeni bir değişiklik yaparsa, Cumhurbaşkanı değiştirilen kanunu tekrar Meclise geri gönderebilir. Anayasa değişikliklerine ilişkin hükümler saklıdır."* Maddede açıkça belirtildiği üzere bütçe kanunlarının yayımlanması herhangi bir şarta bağlanmamış, Cumhurbaşkanının koşulsuz olarak bütçe kanunlarını yayımlayacağı Anayasal hüküm altına alınmıştır. Bu çalışmada Cumhurbaşkanının bütçe kanununu TBMM'ye tekrar görüşülmek üzere geri gönderme yetkisinin olmamasının anayasal gerekçeleri tarihsel bakış açısıyla ele alınacaktır.

2. Cumhurbaşkanının Kanunları Geri Gönderme Ve Yayımlama Yetkisi

Kanun tasarı ve teklifleri, TBMM tarafından oylanıp kabul edildikten sonra kanunlaşır. Ancak, yürürlüğe girebilmeleri ve uygulanabilmeleri için, yayımlanmaları gerekir (Teziç, 2004: 46). Kanunların yürürlüğe girebilmesi için Resmi Gazete'de yayımlanması gerekir. 1982 Anayasasının 89. maddesine göre *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir." Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tabi değildir."* Cumhurbaşkanına tanınan bu geri gönderme yetkisinin amacı yasama organını uyarmaktır (Tanilli, 1982: 320). Meclisin dikkatinin çekilerek kanunun tekrar gözden geçirilmesi ve kanunların eksiksiz, hatasız ve Anayasaya uygun çıkarılması istenmektedir (Metin, 1996: 171). Anayasanın 89. maddesinin 3. fıkrasına göre geri gönderilen kanunu TBMM'nin aynen kabul etmesi durumunda, kanun Cumhurbaşkanınca yayımlanır. Geri gönderilen kanunda Meclis yeni bir değişiklik yaparsa, Cumhurbaşkanı değiştirilen kanunu tekrar Meclise geri gönderebilir.

Anayasanın 89. maddesi yayım yetkisini Cumhurbaşkanına vermiştir. Yayımın yapıldığı yer maddede belirtilmemekle birlikte Resmi Gazete'dir. Bu süreç yasama faaliyetine girmemektedir. Çünkü Anayasa'nın 89. maddesi açıkça *"kabul edilen kanunlar"* demektedir. Amaç kabul edilen kanunların topluma duyurulmasıdır. Çünkü Resmi Gazete'de yayımlanmayan bir kanun vatandaşlar açısından bağlayıcı değildir. Bu işlemle Cumhurbaşkanı aynı zamanda kanunun varlığını da tespit etmiş olmaktadır (Teziç, 2004: 49). Aynı zamanda Resmi Gazete'de yayımlanmadığı için de Anayasaya aykırılığı nedeniyle dava açma süresi işlemez.

3. Cumhurbaşkanının Bütçe Kanununu Tekrar Görüşülmek Üzere Meclise Geri Gönderememesi

Anayasanın 89. maddesinin 2. fıkrasına göre *"Cumhurbaşkanı, yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tâbi değildir."* Söz konusu madde gereği bütçe kanunu Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderilememektedir. Bu başlık altında bu durumun hukuksal ve mali sebepleri üzerinde durulacaktır.

3.1. Bütçenin Hukuki Niteliği

Yasama organlarının geleneksel işlevlerini tarihi gelişim sürecinde yürütme organından koparabildiği işlemler oluşturmaktadır ve bu işlemler yasama organlarının varlık nedenleridir. Yasama organlarının geleneksel işlevleri; kanunları görüşüp

onaylama işlevi, yürütmeyi denetleme ve gözetleme işlevi, mali işlev, yargısal bağlantılı işlev ve idari işlevlerden oluşmaktadır (Teziç, 2004: 390). Günümüzde demokratik parlamenter rejimlerde vatandaşlar mali işlevlerini halk temsilcileri vasıtasıyla dolaylı bir biçimde kullanmaktadırlar. Bütçe kurumu, bütçe hakkını ve mali yönetimi hukuki güvence altına almak amacıyla önce yasalarda sonrasında ise anayasalarda düzenlemiştir (Öner, 2009: 66).

Bütçe, anayasal bir kurum olsa da hukuki niteliği açısından diğer kanunlar ile aynı nitelikte değildir. Bütçe kanunu gibi bazı kanunlar hem esası hem de yapılış usulü bakımından diğer kanunlardan farklılık gösterir. Bütçe kanunu diğer kanunların sahip olduğu genel, soyut, objektif ve sürekli kurallar içermediği için maddi anlamda değil; şekli anlamda kanun sayılır. Bütçe kanunu şart-işlem niteliği taşımaktadır (Özbudun, 2013: 204; Gözler, 2011: 872; Tanör & Yüzbaşıoğlu, 2012: 299-300: Teziç, 2004: 13). Bütçe kanunu yeni bir hukuk kuralı yaratmaz ve yürürlükteki kurallar çerçevesinde devlet gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına bir yıl süre ile izin vermektedir. Başka bir ifadeyle bu izinlerin şartını oluşturur (Özbudun, 2013: 204). Bütçe kanununu diğer kanunlardan ayıran bu özelliğin arkasında tarihsel bir gelenek yatmaktadır. Yasama organlarının yürütmeden ilk kopardıkları işlevleri mali işlevleridir. Yasama organları mali işlevleri sonrasında yasama (kanun koyma) yetkilerini kazanmışlardır. Ayrıca bütçe kanununun hazırlanması, görüşülüp kabul edilmesi ve ısdar edilmesi süreci diğer kanunlardan farklı usullere tabidir (Gözler, 2011: 873).

Bütçe kanunlarının iadesi veya veto edilmesi meselesi ülkelerin başkanlık, yarı başkanlık veya parlamenter sisteme göre idare edilmesine göre farklılık göstermektedir. Parlamenter sistemde bütçeyi yürütme hazırlar, yasama organı kabul eder (Gözler, 2011: 596). Devlet bütçesi üzerindeki yürütmenin giderek hâkimiyet kazanması, yürütmenin parlamento kararlarını uygulayan pasif bir organ durumundan çıkarak *"bir karar organı niteliği kazandığına"* dikkat çekmektedir. Yürütme parlamento kararlarını uygulayan devlet bütçesi her ne kadar parlamentonun kanun şeklindeki bir işlemi olarak ortaya çıkıp yürürlüğe giriyorsa da, gelir ve gider tahminleri hükümet tarafından hazırlanmaktadır. Programın parasal gücünü oluşturan bütçenin hazırlanması, bütün ülkelerde hükümetlerin tekelindedir. Bütçe görüşmelerinde, parlamento üyelerinin "gider artırıcı" ya da "gelirleri azaltıcı" önerilerde bulunamamaları hükümetin bütçe üzerindeki hâkimiyetinin yasal ifadesidir (Teziç, 2004: 367-368).

TBMM tarafından kabul edilen bütçe kanunlarının yayımlanması otomatik bir idari işlem olarak değerlendirmiştir (İba, 2003: 301; Teziç, 1987: 86). Bütçe kanunun Cumhurbaşkanı tarafından Meclise geri gönderme yetkisinin dışında tutulması, bütçe kanununun süreli niteliğinden kaynaklanmaktadır. Yürütme organı bütçesiz bir gün bile geçiremeyecektir (Gözler, 2011: 872). Bütçe kanununun mali yılbaşına kadar çıkarılamaması halinde devlet faaliyetleri felce uğrayacaktır. Bütçe yasa tasarısının 1 Ocak tarihine kadar Parlamento'da görüşülüp, kabul edilerek yasalaşması ve yürürlüğe girmesi gerekir. Bu bir anayasa hükmüdür (Özer, 1986: 79). Uygulamada bütçe kanunları Aralık ayının son günü kabul edilmekte ve yayımlanması teknik sebepler yüzünden 4-5 gün sonra mümkün olabilmektedir. Ancak bütçe kanunu kabulü tarihinde

yürürlüğe girdiği için, uygulamada herhangi bir zorluk doğmamaktadır (Herekman, 1987: 152).

Bütçenin süreli bir kanun olması özelliğinin yanında bütçe kanununun Cumhurbaşkanı tarafından Meclise geri gönderme yetkisinin dışında tutulmasının önemli bir sebebi de halkın sahip olduğu bütçe hakkıdır. Modern demokrasilerin ortaya çıkmasıyla birlikte bütçe hakkı halk temsil eden yasama organları tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Fakat bütçe hakkı uzun ve zorlu bir sürecin sonucunda halka geçmiştir. Uğruna kanların döküldüğü ve ağır bedellerin ödendiği bütçe hakkı günümüzde devletin nerelere ne kadar para harcaması gerekeceğine ve bu harcamalar için halka ne gibi yükümlülükler yükleneceğine, halkın ya da halk adına karar vermeye yetkili organların söz sahibi olmalarını ifade eder hale gelmiştir (Gürsoy, 1980: 56). Bütçe yürütme organı tarafından hazırlanmakta ve yasama organı tarafından görüşülüp onaylanmaktadır. Bütçe üzerindeki nihai karar yasama organına aittir ve yasama organı yürütmeyi siyasi açıdan denetlemek için bütçeyi bir araç olarak kullanmaktadır (Yılmaz & Biçer, 2010: 202). Dolayısıyla bütçe hakkı yasama organının yürütmeye karşı sahip olduğu en önemli kozdur. Cumhurbaşkanının bütçe kanununu tekrar görüşülmek üzere Meclise geri göndermesi bütçe hakkının yürütme organı ile paylaşılması anlamına gelecektir.

Cumhurbaşkanı 15 gün içinde bütçe kanununu imzalayıp, Resmi Gazetede yayımlanması için (yayım tezkeresi ile) Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme Yayın Genel Müdürlüğüne gönderir. Genel müdürlük tarafından Resmi Gazetede yayımlanır[3]. Cumhurbaşkanının kanunları imza edip, yayımlanmak üzere Başbakanlığa göndermesi, yasama faaliyetlerine giren bir işlem olmayıp "idari" bir işlemdir (Kerse, 1973: 86'den aktaran Aliefendioğlu, 1998: 11). Cumhurbaşkanının yasama organının bütçe kanunları için TBMM'yi "uyarma, düzeltme, değiştirme, geciktirme, yasama sürecine karışma, değiştirerek yayımlama vb." yetkisi ve görevi bulunmamaktadır. Bütçe kanun tasarısı TBMM tarafından onaylandıktan sonra yasalaşma süreci sona ermiştir (Teziç, 1987: 84). Cumhurbaşkanına gönderilen metin kanun tasarısı değil, kanundur. Ancak

[3] 1982 Anayasası, kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanacağını öngörmekle birlikte (m.89), hangi vasıta ile yayımlanacağını belirtmemektedir. Yayımlamanın Resmi Gazete'de yapılabileceği, Anayasa Mahkemesine iptal davası açma süresini düzenleyen hükümden anlaşılmaktadır (m.151). Ayrıca 23 Mayıs 1923 ve 1322 sayılı 'Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun uyarınca (m5), kanunların Resmi Gazete'de yayımlanmaları gerekir. Kanunun Resmi Gazete'de yayımlanması yasama faaliyetine girmez. Kanunun Cumhurbaşkanınca Resmi Gazete'de yayımlanması kanunun hukuki varlığı için gerekli bir şart değildir. Kanunun Cumhurbaşkanınca imzalanmasının iki özelliği vardır. Birinci özelliği bunun bir isdar (promulgation) işlemi olmasıdır. Başka anlatımla, Cumhurbaşkanı kanun metnini imzalarken, bir yandan bunun TBMM tarafından kabul edilmiş olduğunu ve aslına uygunluğunun (authentifier) devlet katında resmileştirildiğini ifade ederken, öte yandan da 'idare'ye bu kanunu uygulaması gerektiğini bildiren bir tür 'emir'dir; yani uygulama mecburiyetini ifade eder. Bu bakımlardan, kanun Resmi Gazete'de yayımlanmadıkça hukuki varlığına rağmen vatandaşlar için bağlayıcı olamaz. Resmi Gazete dışında başka bir vasıta ile yayımlanmış olması, onun muteberliği üzerinde etkili olmaz; yalnızca kanunun henüz yürürlüğe girebilme imkânına kavuşamadığı ve uygulama kabiliyeti olmadığı ileri sürülebilir. Resmi Gazete'de yayımlanmadığı için de Anayasaya aykırılığı nedeniyle iptal davası açma süresi de işlemez. (A.Y. m. 151) Buna karşılık, kanun metni Resmi Gazete'de yayımlanmış, fakat yürürlük maddesinde ileri bir tarih öngörülmüşse, kanuna karşı iptal davası açılabilir (Anayasa Mahkemesinin 6 Ekim 2012 tarih ve E. 2012/48, K. 2012/75 sayılı Kararı).

yürürlüğe girebilmeleri ve uygulanabilmeleri için yayımlanmaları gerekmektedir. 1928 tarih ve 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Hakkında Kanun'un beşinci maddesine göre *"Kanunlar ile nizamnameler Reisicumhur tarafından ve kanuni tefsir ile Heyeti Umumiye kararları Büyük Millet Meclisi Reisi tarafından takımıyla Başvekâlete tevdi olunur. Müdevvenat Müdüriyetince bunların kabul tarihiyle nizamnamelerin Reisicumhur tarafından imza edildiği günün tarihleri kayıt ve tespit ve suretleri çıkarılıp asılları Hazine-i Evrakta teslim olunur ve Resmi Gazete ile neşir ve ilan ettirilir"* hükmü ile kanunların yürürlüğü, vatandaşlara duyurulması (Aliefendioğlu, 1998: 1), hayata geçebilmeleri için Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir. Cumhurbaşkanı Anayasa'nın 89'uncu maddesine göre on beş gün içinde[4] yasama organının kabul ettiği bütçe kanunlarını yayımlaması gerekmektedir. Bütçe kanunları dışındaki kanunlar açısından literatürde yayımlanmama durumu, geç yayımlanma durumu vb. bazı tartışmalar ve belirsizlikler olmakla birlikte bütçe kanunları açısından durum oldukça açıktır. Nitekim Cumhurbaşkanları bu yetkilerini kullanarak pek çok kanunun ve hatta anayasa değişikliklerinin (1982'den sonra) yürürlüğe girmesini engellemiştir. Geri gönderilen bazı kanunlar, gerekçeleri dikkate alınarak, ikinci defa kabul edilmemiş veya değişikliğe uğramış veyahut yeniden görüşülmemiştir. TBMM direnç göstermemiştir (İba, 2003: 301).

Bütçe kanunlarının Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmek üzere geri gönderilmesi durumunda kamu hizmetlerinin aksaması kaçınılmaz olacaktır. Bütçe kanunları, süreli nitelikleri dolayısıyla, geri gönderme yetkisinin dışında tutulmuştur (Özbudun, 2013: 312). Bu özellik Anayasa'nın 89'uncu maddesinin ikinci fıkrasının en temel gerekçelerindendir. *"… böylece bütçe yılının başlamasına çok az bir süre kala çıkarılan bir bütçe yasasının yeniden görüşülmek üzere TBMM'ne geri gönderilmesi sonucu ülkenin bütçesiz kalması olasılığı önlenmiş olmaktadır"* (Bulutoğlu & Kurtuluş, 1981: 132). Bütçe kanunlarının özel ve özellikli yasa olmasına ilişkin bu istisnai durum her aşamada geçerli değildir. Örneğin, bütçe kanunlarının denetim rejimi bakımından diğer kanunlardan bir farkı yoktur. Bütçe (kanunları) isminden de açıkça ifade edildiği üzere bir kanundur. *"Doktrinde de, bütçenin sadece şekil veya aynı zamanda maddi bakımdan bir kanun olduğu hususu, tartışılan bir konu olmakla beraber sonuç olarak bunun bir (Kanun) olduğunda tereddüt edildiğini gösteren bir düşünceye rastlanılmamaktadır. Bütçe Kanunlarının (Kanun) olma niteliği üzerinde herhangi bir tereddüt söz konusu olmamasına göre bunların da diğer kanunlar gibi iptal dâvasına konu olabilmeleri tabii olup gerek Bütçe Kanunlarının metnini teşkil eden maddeler, gerekse bu maddelere bağlı cetveller münderecatı Anayasa Mahkemesinin denetimine tabidir"* (Anayasa Mahkemesinin 12 Temmuz 1965 tarih ve E.1965/19, K.1965/42 sayılı Kararı). Bütçe kanunları aleyhine de Anayasa Mahkemesinde şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılık iddiasıyla dava açılabilir (Gözler, 2000: 435). 1982 Anayasasının 104. maddesinin Cumhurbaşkanının yasama ile ilgili görev ve yetkilerinin sayıldığı fıkrasında "kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün, tümünün veya belirli hükümlerinin Anayasaya şekil veya esas

[4] Bu süre "Meclis Başkanının kanunu Cumhurbaşkanına gönderdiği tarihte değil, TBMM Genel Kurulunca kabul edildiği tarihten başlayarak hesaplanmalıdır (İba, 2003: 313).

bakımından aykırı oldukları gerekçesi ile Anayasa Mahkemesinde iptal davası açmak," olarak ifade edilmiştir. Bu hükümle bütçe kanunlarının eksik, hatalı ve Anayasaya aykırılık taşıması durumunda Cumhurbaşkanının yasama organını uyarma ve düzeltme imkânı söz konusu olabilecektir.

Bütçe kanunlarının (ve diğer kanunların), Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanması için imzalamadığı bir durumda ne olacağına veya bir yaptırım hususunda hem geçmiş anayasalarda hem de yürürlükteki 1982 Anayasasında bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda Bakanlar Kurulunun siyasi sorumluluğuna gidilebilmesi veya TBMM'nin, Meclis Başkanınca, kanunun yayımlanması konusunda bir karar alması gerekliliğine işaret edilmiştir (Teziç, 1987: 88). Cumhurbaşkanı ile Meclis arasında yaşanacak bu tarz bir gerilim sistemin ve makamların itibarını zedeleyebilir ve kamuoyunun dikkatle takip ettiği bütçe kanunlarının ilan edilmemesi durumunda bir kriz oluşturabilir.

2709 sayı ve 18/10/1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanmasına ilişkin başlığının altında yer alan 89. maddesinde *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. (Ek cümle: 3/10/2001-4709/29 md.) Cumhurbaşkanınca kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir. Bütçe kanunları bu hükme tabi değildir"* demektedir (1982 Anayasası m. 89). Bütçe kanunlarının, diğer kanunlar için geçerli olan Cumhurbaşkanınca uygun bulmasına veya uygun bulmamasına, ilişkin bu istisnai durumun nedenleri ve sonuçları neler olabilir? *"Belirli bir konuya ilişkin hukuk kuralları, kendi içinde "kaide (ilke)"yi düzenleyen kural ve varsa bu kaideye "istisna" getiren kurallar olarak ikiye ayrılır. Kaideyi düzenleyen kurala "genel hüküm" veya "genel kural" denir. İstisna ise genel kuralın içerdiği önermenin dışında tutulan şeydir. Genel Kural:"(Cumhurbaşkanı), yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere... Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir" (1982 Anayasası, m.89/2, Birinci Cümle). İstisna: "Bütçe kanunları bu hükme tâbi değildir" (1982 Anayasası, m.89/2, İkinci Cümle)." İstisna getiren bir hükmün yorumlanması konusunda tereddüt ortaya çıkarsa, onu dar yorumlamak gerekir. Belirli bir kanunun "bütçe kanunu" olup olmadığı ve dolayısıyla bu kanunu Cumhurbaşkanının geri gönderip gönderemeyeceği konusunda tereddüt hâsıl olursa, "bütçe kanunları" terimini dar yorumlayıp söz konusu kanunun bütçe kanunu olmadığını varsaymak gerekir. Bu durumda ise söz konusu kanun hakkında genel kural uygulanır ve bu kanun Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderilebilir. Bütçe kanunlarına ilişkin hüküm, bir istisnaî hükümdür. İstisnaî hükümlerde kıyas yapılamaz; çünkü istisnalar dar yoruma tâbi tutulur. Bu durumda örneğin "kesin hesap kanunu bütçe kanununa benzetilerek, aynı hükmün uygulanabileceği ifade edilemez"* (Gözler, 2013: 39, 59, 60). Bu yaklaşım hukukçular ve maliyeciler açısından farklılık göstermektedir. Bütçeye gösterilen bu istisnanın kesin hesap kanunu açısından da geçerli olması gerektiği; kesin hesap kanunun en az bütçe kanunu kadar önem ve ayrıcalık taşıdığı dile getirilmektedir.

Türkiye'de anayasalar, bütçe kanunlarını farklı bir rejimde ve hassasiyette düzenlemişler, diğer kanunlara göre bazı ayrıcalıklar, özel hukuki nitelikler ve usuller tanımışlardır. Özetle farklı bir yasalaştırma yöntemi kurgulanmıştır. Türk anayasa tarihinde kanunlarla bütçe kanunlarının görüşülme usul ve esasları birbirinden ayrılmıştır (Anayasa Mahkemesinin 26 Mayıs 2016 tarih ve E.2015/7, K. 2016/47 sayılı Kararı; Anayasa Mahkemesinin 25 Ocak 2001 tarih ve E.2000/76, K. 2001/9 sayılı Kararı; Anayasa Mahkemesinin 13 Haziran 1995 tarih ve E.1995/2, K. 1995/12 sayılı Kararı). 1982 Anayasasının 87., 88., 89., 162., 163. maddeleriyle bütçe kanunlarının görüşülme teklif, usul ve esaslarında farklı bir yöntem belirlenmiştir. Bütçe kanunlarını diğer kanunlardan ayırt edici özelliklerinin başında Anayasanın 89. maddesinde *"Cumhurbaşkanının kanunları bir kez daha görüşülmeleri için TBMM'ye geri gönderme yetkisinin kapsamı içine -bütçe kanunları bu hükme tabi değildir-"* denilmek suretiyle bütçe kanunlarının dâhil edilmemiş olması gelmektedir. Anayasa'nın 89. maddesiyle, Cumhurbaşkanı'na bütçe yasalarını bir daha görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderme yetkisi tanınmamıştır. Bütçe kanunlarının farklı özerk bir alana tabi olduğu değerlendirilmektedir (Öner, 2009: 65-74).

Bu farklılık 89. maddenin tek başına doğurduğu bir sonuç olmamakla birlikte, bütçe yasaları ile diğer yasaların farklı değerlendirilmesinde önemli bir hükümdür. Bütçe yasalarında yapılacak değişikliklerinin de yine bir bütçe yasasıyla ve kendi yöntemine uygun biçimde yapılması gerekecektir (Anayasa Mahkemesinin 13 Haziran 1995 tarih ve E.1995/2, K. 1995/12 sayılı Kararı). Bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili olmayan kurallar konulmaması amaçlanmıştır. Anayasada birbirinden tamamen değişik biçimde kurala bağlanan bu farklı yasalaştırma yönteminin doğal sonucu olarak, yasa ile düzenlenmesi gereken bir konunun, bütçe yasası ile düzenlenmeyeceği anlamına gelecektir. Anayasa, olağan kanun ile düzenlenmesi gereken bir konunun, bütçe kanunu ile düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kaldırılmasının mümkün olmayacağını hükme bağlamıştır (Anayasa Mahkemesinin 29 Ocak 2014 tarih ve E.2013/66, K. 2014/19 sayılı Kararı). Bütçe kanunlarına farklı bir alan açmıştır. Anayasa Mahkemesi çeşitli nedenlerle açılan iptal davalarında bütçe kanunlarının anayasal çerçevesinin korunmasına odaklanmış ve vermiş olduğu kararlarda 89. maddenin de aralarında bulunduğu, Anayasa'da yer alan bütçe hükümlerine dayanarak çeşitli iptal kararları vermiştir (Anayasa Mahkemesinin 2 Haziran 2009 tarih ve E.2004/10, K. 2009/68 sayılı Kararı). Anayasa Mahkemesi bütçenin yapılması ve uygulanması yöntemiyle ilişkisi bulunmayan, yasa koyucunun başka amaçla ve bütçe yasalarından tümüyle değişik yöntemlerle gerçekleştirilmesi gereken yasama işlemlerine dair bütçe yasalarına hükümler konulmasını iptal gerekçesi olarak kabul etmektedir (Anayasa Mahkemesinin 14 Aralık 2006 tarih ve E.2006/22, K. 2006/40 sayılı Kararı). Aksi durumda 89. maddenin uygulanamaz duruma düşmesi söz konusu olacaktır (Anayasa Mahkemesinin 27 Kasın 1998 tarih ve E. 1998/29, K. 1998/60 sayılı Kararı). Benzer şekilde birçok kanunun muhtelif madde veya hükümlerini Cumhurbaşkanının da veto yetkisini aşacak bir tarzda bütçe kanunu ile düzenlemek suretiyle birçok kanunun birçok maddesini tadil eden veya askıya alan bir yol izlemenin (Anayasa Mahkemesinin 18 Nisan 1996 tarih ve E. 1995/2, K. 1995/2 sayılı Kararı) de bir aracı olarak kullanılabilecektir. Çeşitli kanunlarda yer alan hükümleri tadil edecek nitelikteki düzenlemeleri bütçe kanunlarıyla getirmek (Anayasa Mahkemesinin 18 Nisan 1996 tarih ve E. 1995/2, K.

1995/2 sayılı Kararı) 89. maddeye aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bir kanuna konu olabilecek işlerin, bütçe kanunlarının bağlı olduğu yöntemlere göre kanunlaştırılmasına imkân tanınmamıştır (Anayasa Mahkemesinin 21 Ekim 1976 tarih ve E. 1976/35, K. 1976/49 sayılı Kararı). Dolayısıyla Cumhurbaşkanının veto yetkisine tabi olan olağan bir kanunun veya bir maddesinin bütçe kanunlarıyla değiştirilmesi denetimden kaçmaktır ve Anayasanın 88. ile 89. maddelerinde yer alan kurallara aykırılık oluşturur (Anayasa Mahkemesinin 18 Nisan 1996 tarih ve E. 1995/2, K. 1995/12 sayılı Kararı). Bu durum literatürde *"kavalye yasağı"* olarak adlandırılmaktadır. Buna göre bütçe kanunları için öngörülmüş şartlara ve usule karşı hile yapılır ise, bütçe kanunları normal kanunlar ile değiştirilir, bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili olmayan hükümler yerleştirir ise kural ihlal edilmiş olur. Çünkü bütçe kanunları, normal kanunların kabul edilmesi sürecinde öngörülen birtakım güvencelerden mahrumdurlar. O halde, bütçe kanunu ile mevcut kanunlarda bir değişiklik yapılamaz. Fransız anayasa hukuku literatüründe, bütçe kanununa bütçeyle ilgili olmayan bir hüküm konulmasına *"bütçe kavalyesi"*, normal kanunlara da bütçeyle ilgili hüküm konulmasına *"yasama kavalyesi"* adı verilmektedir (Gözler, 2011: 877). Bu uygulama bütçe kanunu ile mevcut kanun hükümlerinde açık veya zımni bir değişiklik yapılmasına veya mevcut kanun hükümlerinin kaldırılmasına engel olmaktadır (Özbudun, 2013: 221).

Anayasa'nın 87. maddesinde kanun koymak, kaldırmak ve değiştirmek, TBMM'nin görev ve yetkileri arasında sayılmış, 89. maddesinde de Cumhurbaşkanının, TBMM'ce kabul edilen kanunları on beş gün içinde yayımlayacağı, yayımlanmasını uygun bulmadığı kanunları ise bir daha görüşülmek üzere aynı süre içinde TBMM'ye geri göndereceği belirtilmiştir. Kanun tasarı ve tekliflerinin TBMM'nde görüşülerek kabul edilmesi, söz konusu tasarı veya teklifin kanunlaşması sonucunu doğurmakta, bir başka deyişle TBMM'nin tasarı ve teklifin kabulü yönündeki iradesi, kanunun varlık kazanması için gerekli ve yeterli bulunmaktadır. Cumhurbaşkanının bir kanunu yayımlaması, TBMM'nin bu yöndeki kabulü ile vücut bulan kanuna yeniden varlık sağlamadığı gibi, bir daha görüşülmek üzere TBMM'ye geri göndermesi de kanunun varlığını ortadan kaldırmamaktadır. Cumhurbaşkanının kanunu yayımlama iradesi ve kanunun Resmî Gazete'de yayımlanması, kanunun aleniyet kazanması ve yürürlüğe girmesi bakımından önem taşımaktadır. Cumhurbaşkanının kanunu yayımlama iradesi ve kanunun Resmi Gazete'de yayımlanmasının, kanunun varlığının değil; yürürlüğünün zorunlu şartıdır (Anayasa Mahkemesinin 14 Mayıs 2014 tarih ve E.2014/57, K. 2014/81 sayılı Kararı).

3.2. Cumhurbaşkanının Bütçe Kanunlarını TBMM'ye Geri Gönderememesinin Anayasal Tarihçesi

Türk anayasal tarihinde siyasi, sosyal ve ekonomik gelişmeler sonucunda 1876 Kanun-i Esasi, 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, 1961 Anayasası ve 1982 Anayasası olmak üzere toplam beş yazılı anayasa yapılmış ve bu anayasalar pek çok kez değişikliğe uğramıştır. Bu gelişmelerin ve değişikliklerin temel gerekçesi *"çağdaş batı demokrasisini"* yakalamak olmuştur.

Türk bütçe sisteminde bütçenin onaylanmasına ve yürütülmesine izin verecek en üst makam Türkiye Büyük Millet Meclisidir. Bu durum şüphesiz bütçe kanunlarının *"özellikli bir kanun"* olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü Türkiye'de bütçe kanunlarının mecliste görüşülüp onaylanma süreçlerine ilişkin hükümleri anayasalar düzenlemiştir. Bütçenin önemli bir yasa olması ve bütçesiz kamu bir yönetimi olmayacağı düşüncesiyle, bütçe tasarısının mali yıl başlamadan önce parlamentoda görüşülüp yürürlüğe konulması öngörülmüştür (Gürsoy, 1983: 182).

3.2.1. 1876 Tarihli Kanun-i Esasi

23 Aralık 1879 tarihinde, bir komisyon tarafından hazırlanan ve II. Abdülhamid tarafından kabul edilen ilk anayasasının Kanun-ı Esasi olduğu ve mutlak monarşiden meşruti monarşiye geçiş sağladığı kabul görmektedir. 1876 Anayasasında bütçe hakkı, aşağıda ifade edilen hükümlerde belirtildiği üzere, açıkça ortaya konmuştur.

119 maddeden oluşan Kanun-i Esasi'nin; 96. maddesinde, *"devletin geliri kanun ile belirtilmedikçe konulmaz ve dağıtılmaz ve toplanamaz"*, 97. maddesinde *"devletin bütçesi gelir ve masrafı yaklaşık anlatan kanundur. Devlet vergileri konulması ve dağıtılması bu kanuna dayanır"*, 98. maddesinde "*bütçe yani Muvazene-i Umumiye Kanunu Meclisi Umumi'de madde madde incelenir ve kabul edilir…"*, 99. maddesinde *"Muvazene-i Umumiye Kanunu ilişkin olduğu senenin başlangıcında icraya geçirebilmek için tasarı Hey'eti Mebusana Meclisi Umuminin açılmasından sonra gerçekleştirilir"*. Bütçeye ilişkin diğer konulara 107. maddeye kadar yer verilmiştir. Bu maddeler arasında padişaha ilişkin 101. maddede yer verilmiş; kanun haricinde oluşacak masraflara ihtiyaç olması halinde Meclisi Umuminin onayına dair kanun tasarısının padişaha arz ve izin isteneceğini, padişahın emri ile tedarik ve harcamaların caiz olacağı hükmü yer almıştır (Gözübüyük & Kili, 1982: 38). Bütçe kanunlarının padişah tarafından onaylanacağına veya onaylanmaz ise meclise geri gönderebileceğine veya padişahın geri gönderme yetkisi olmadığına dair bir hükme açıkça yer verilmemiştir. Kanun-i Esasi yürürlükte kaldığı süre içerisinde 7 kez değişikliğe uğramıştır (7 Zilhicce 1293 Tarihli Kanun-i Esasi'nin 102'nci Maddesi ile 2 Recep 1332 Tarihli 7'nci ve 43'üncü Mevadd-ı Muaddelesini Muaddil Kanun).

1876 Kanun-i Esasi'nin ilk metnine göre (m.54) Mebusan ve Ayan Meclislerince kabul edilen kanun tasarısı Padişahın onayına sunulurdu. Padişahın onaylamaması durumunda tasarı kanunlaşmazdı. Padişahın mutlak veto yetkisi vardı. Bu yetki II. Meşrutiyet döneminde *"geciktirici veto"* niteliğine dönüştürülmüştür. II. Meşrutiyet döneminde ise padişah yasalaşma dönemi için değil, ancak yasanın yürürlüğe girebilmesi için onay ve buyruğu söz konusu olmuştur (Aliefendioğlu, 1998: 1). 1924 Anayasasından itibaren, günümüze değin bir daha görüşülmek üzere geri gönderme yetkisi öngörülmüştür (Teziç, 1987: 84-85). 1924 Anayasasında Meclisin kabul ettiği metin, 1876 tarihli Anayasada olduğu gibi yasa tasarısı değil, yasadır (Aliefendioğlu, 1998: 6).

3.2.2. 1921 Tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu

Atatürk'ün yönlendirmesiyle TBMM tarafından 21.1.1921 tarihli ve 85 sayılı 24 maddeden oluşan *"Teşkilat-ı Esasiye Kanunu"* milli egemenlik ilkesine dayalı yeni bir devlet kurmuştur. Anayasa kuvvetler birliğine dayalı Meclis hükümeti sistemini benimsemiştir. Teşkilât-ı Esasiye Kanunu'nun birinci maddesinde *"hâkimiyet bilâkaydüşart milletindir"* ikinci maddesinde *"icra kudreti ve teşri salâhiyeti milletin yegâne hakikî mümessili olan Büyük Millet Meclisinde tecelli ve temerküz eder"* hükümleri yer almıştır. Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nunda 364 sayılı kanun ve 29 Ekim 1923 tarihinde yapılan değişiklikle *"devletin yönetim şeklinin Cumhuriyet olduğu ilan edilmiş"*, ilk kez *"Türkiye reisicumhurundan"* söz edilmiştir. Madde 11'de *"Türkiye reisicumhuru devletin reisidir. Bu sıfatla lüzum gördükçe Meclise ve heyet-i vekileye riyaset eder"* denilmiştir. Devlet bütçesine ve diğer mali alana ilişkin ise doğrudan bir hüküm yer almamıştır.

3.2.3. 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu

Kanunu Esasi Encümeninin hazırladığı, 24 maddeden oluşan 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, II. Dönem Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 20 Nisan 1924 tarihinde kabul edilmiştir. Kanunun ilk metni 1924'te onaylandıktan sonra on bir defa değişikliğe uğramıştır. Kanunun maddeleri, Kanunu Esasi Encümeni Reisi ve Mazbata Muharrirleri (raportörler) tarafından savunulmaktadır. Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nun ilk halinin birinci maddesine göre *"Türkiye devleti bir cumhuriyettir"*, üçüncü maddesine göre *"Hâkimiyet bilâkaydü şart milletindir",* otuz ikinci maddesine göre *"Reisicumhur devletin reisidir….",* otuz beşinci maddesine göre *"Reisicumhur Meclis tarafından kabul olunan kanunları on gün zarfında ilân eder. Teşkilâtı Esasiye kanunu ile bütçe kanunları müstesna olmak üzere ilânını muvafık görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere esbabı mucibesiyle birlikte keza on ün zarfında Meclise iade eder. Meclis, mezkûr kanunu bu defada kabul ederse, onun ilânı Reisicumhur için mecburidir".* 35. maddenin Meclis'e önerilen ve Meclis'te kabul edilen şekli ile değişikliğe uğramış hali tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: 1924 Tarihli Teşkilât-ı Esasiye Kanununun 35. Maddesinin Gelişimi

Teklif Edilen Şekli	"Reisicumhur, Meclis tarafından kabul olunan kanunları bir hafta zarfında isdar[5] ve ilân eder. İsdar (çıkartma) ve ilânını muvafık görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere esbabı mucibesiyle (gerekçesiyle) birlikte bir ay zarfında Meclise iade eder. Meclis, mevcudun sülüsanı (üçte iki) ekseriyeti ile mezkûr (adı geçen/anılan) kanunu bu defa da kabul ederse onun isdar ve ilânı Reisicumhur için mecburidir."
Kabul Edilen Şekli 1924	"Reisicumhur Meclis tarafından kabul olunan kanunları on gün zarfında ilân eder. Teşkilâtı Esasiye kanunu ile **bütçe kanunları müstesna olmak üzere** ilânını muvafık görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere esbabı mucibesiyle birlikte keza on ün zarfında Meclise iade eder. Meclis, mezkûr kanunu bu defada kabul ederse, onun ilânı Reisicumhur için mecburidir".*
1945 tarihli 4695 Sayılı "Anayasa" İle Değişiklik (Dilin Türkçeleştirilmesi)	"Cumhurbaşkanı Meclisin kabul ettiği kanunları on gün içinde ilân eder. Cumhurbaşkanı, uygun bulmadığı kanunları bir daha görüşülmek üzere gene on gün içinde gerekçesi ile birlikte Meclise geri verir. **Anayasa ile bütçe kanunu bu hükmün dışındadır.** Meclis geri verilen kanunu kabul ederse Cumhurbaşkanı onu ilân etmek ödevindedir."[6]
31 Aralık 1952 (Eskiye Dönüş)	"Reisicumhur, Meclis tarafından kabul olunan kanunları on gün zarfında ilân eder. Teşkilâtı esasiye kanunları ile **bütçe kanunları müstesna olmak üzere** ilanını muvafık görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere esbabı mucibesiyle birlikte keza on gün zarfından Meclise iade eder. Meclis, mezkûr kanunu bu defa da kabul ederse, onun ilânı Reisicumhur için mecburidir[7].
12.06.1960	Otuz beşinci madde yürürlükten kaldırılmıştır[8].

[5] İsdâr (kanunun varlığını tespit eden hukuki bir işlem / promulgation) ile yayım (ilan / publication) kavramları farklı anlamlara sahiptir. Bu ayrım 1961 ve 1982 Anayasalarında dikkate alınmamıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Teziç, 1987: 87).

[6] 1945 yılında gerçekleştirilen bu değişiklikte Teşkilât-ı Esasiye Kanundaki yabancı sözlerin Türkçe Karşılıklarıyla değiştirilmesi amaçlanmıştır. Nitekim madde içeriğine amaçlanan sadelik yansıtılmış, hükümlerinin esasında bir değişiklik yapılmamıştır. Tanzimat'tan beri, özellikle Meşrutiyetten sonra hukuk terimlerimiz Fransız hukuk kavramlarını Arapça kelimelerle ifade yolunda gelişmiştir. Bu nedenle özellikle 1900'li yılların başından 1960'lı yıllar arasında maliye bilimi alanında yazılan eserlerde ve mevzuat yazımında Türkçe kelimelerin yanlarına Fransızca karşılıkları yer bulmaktadır (TBMM Tutanak Dergisi, 8.12.1952).

[7] Yedinci değişiklik, Demokrat Parti tarafından, 24 Aralık 1952 tarihli ve 5997 sayılı 491 sayılı Teşkilatı Esasiye Kanununun Tekrar Meriyete Konulması Hakkında Kanun ile yapılmıştır. Daha önce Türkçeleştirilerek değiştirilen önceki Teşkilatı Esasiye Kanununun yeniden, eskiden yapılmış olan tadilleriyle birlikte tekrar yürürlüğe konulmasını öngörmüştür. Komisyon raporunda, dil işlerinin bir siyaset ve Devlet işi olmaktan çıkartılması ve salahiyetli ilim meclislerince serbest tetkik ve araştırmaların ışığı altında çalışılmasıyla mümkün olduğuna vurgu yapılmış ve Anayasa ve İçtüzük dilinin yaşayan dile çevrilmesinin bir zaruret olarak duyulduğu belirtilmiştir (TBMM Tutanak Dergisi, 8.12.1952). Fuad Köprülü ve arkadaşları gerekçelerinde 1945 yılındaki değişiklikleri, dilin sadeleştirilmesini "uydurma, Moğolcadan alınma, dilde ırkçılık yapma, yapmacıklık, nesiller arasında uçuruma neden olan, dile baskıcı, antidemokratik" vb. ifadelerle çok sert bir dille eleştirmişlerdir. 1952 yılında yapılan değişiklik sonuç olarak, 1952 tarih ve 4695 sayılı kanunu kaldırmış, yerine 1924 tarihli Teşkilât-ı Esasiye Kanununu, anlam ve esasında bir değişiklik yapılmadan, sadece eskimiş tamlama ve ifadelerde değişiklik yapılmıştır.

[8] 12.06.1960 tarihinde "1924 tarih ve 491 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunun bazı hükümlerinin kaldırılması ve bazı hükümlerinin değiştirilmesi hakkında geçici kanunun" 24. maddesi ile yaşanan çalkantılı siyasi gelişmeler neticesinde Milli Birlik Komitesi aralarında 35. maddenin de bulunduğu pek çok maddeyi yürürlükten kaldırmıştır. Öte yandan bu değişikliğe ilişkin basılı genel kurul tutanağı da bulunmadığı için maddenin neden değiştirildiğine ilişkin bir gerekçe yoktur. Ancak genel gerekçede iktidar partisi ağır bir dille eleştirilmiş ve ülkenin içinde bulunduğu durum izah edilmiştir.

3.2.4. Reisicumhurun İlânını Uygun Görmediği Kanunları Bir Daha Müzakere İçin İade Etmesi (Veto Hakkı)

1924 tarihli Teşkilâtı Esasiye Kanununun en önemli konularından biri Reisicumhur'a verilecek bazı mebuslara göre veto hakkı[9] bazılarına göre ise tekrar görüşülmesine iade hususudur. O dönemin koşullarıyla birlikte değerlendirildiğinde önemli bir tartışma konusu olarak yer almıştır. Teşkilât-ı Esasiye Kanununun maddelerinin görüşülmesi sırasında lehinde veya aleyhinde pek çok görüş dile getirilmiştir. İlgili maddelerin oylanmasına görüşlerin yeterli olduğunun mebuslara sorulmasından sonra geçilmiştir. Çünkü görüşmelerde sıklıkla *"akkaliyata (azınlığa) tahakküm"* eleştirilmektedir.

Veto konusu henüz kuruluş aşamalarını tam olarak tamamlayamamış Meclisin hâkimiyetine fiili bir taarruz mu yoksa gerekli bir uygulama mı? sorusunun cevabı aranmıştır. Kütahya Mebusu Ragıb Bey vetoya taraftar olduğunu ancak şekli hakkında bazı değişikliklere gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Gerekçe olarak Reisicumhur'un bazen bir kanunun tekrar görüşülmesini talep etmesini kaçınılmaz görebileceğidir (TBMM Zabıt Ceridesi, 16.3.1924: 525). Veto hakkının kabul edilmesinin bir diğer gerekçesi diğer ülkelerin (özellikle Fransa için) de bu yola başvurması olarak ifade edilmekteydi[10]. Veto hakkı bir ret olarak değil, tekrar görüşülmesine iade olarak düzenlenmiştir. Kanuni Esasi Encümeni Celâl Nuri Bey (Gelibolu), getirilen bu düzenlemenin bir veto olmadığını, dünyanın pek çok ülkesindeki kaynaklardan esinlenerek ele alındığını, gerekçesi ile birlikte gönderileceğini ifade etmiştir (TBMM Zabıt Ceridesi, 30.3.1924: 117).

Diğer taraftan Saraçoğlu Şükrü Bey (İzmir), "veto hakkının kabulünün Meclisin üstünlüğünün, hakkının ve kuvvetinin aşılması" olarak görmüştür. Veto uygulamasını o dönem kabul etmemiş; Amerika ve İsviçre örnek olarak gösterilmiştir. Saraçoğlu "Büyük Millet Meclisiyle hükümet arasında bir sorun, geçimsizlik olduğu zaman bu hakkın kötüye kullanılabileceğini" dile getirmiştir. Hükümetin, reisicumhurun desteğini alarak böyle bir durum ortaya çıkabileceği endişeleri ifade edilmiştir. Hükümetin, reisicumhurun desteğiyle rahatlıkla fesih kararı alabileceği, seçim talimatı verebileceği bir durum oluşabilecektir. Bu durum meclise yeni üyeler alınsa dahi sorunların önüne geçemeyecektir. Oysa Meclisin her türlü hukuk ve yetkiye sahip olması gerekendir. Benzer şekilde Refik Bey (Konya), veto hakkının bazı gerekçelerini haklı görmekle birlikte prensip itibariyle ve tatbikatına imkân bulunmadığı gerekçesiyle karşı gelmiştir (TBMM Zabıt Ceridesi, 30.3.1924: 117). Eyüp Sabri Efendi (Konya), bir kanunda hükümet bir mahzuru görürse derhal bir teklif ile o mahzuru kendisinin çözebileceğini, böyle bir uygulamaya gerek olmadığını dile getirmiştir (TBMM Zabıt Ceridesi, 30.3.1924: 117). Feridun Fikri Bey (Dersim), bu hükmün bir veto hakkı olduğunu, 16 Temmuz 1875 tarihli "Loi Organi Gue" olan kanunda yer aldığını, Krallık taraftarları tarafından yapıldığını, saltanat taraftarı olduklarını, Burbonlar, Ruvayyalistler

---

[9] "Veto yetkisi", Devlet başkanının kanunun çıkması ya da mutlak olarak engellenebilir ya da aynen kabul için nitelikli bir çoğunlukla kabul edilmesi şartına bağlıdır (İba, 2003: 302).

[10] Bütçe hukukunun İngiltere'den sonra en çok geliştiği ülkelerden biri Fransa'dır. Fransa bütçe sistemi Latin ülkelerini ve Türkiye'yi oldukça etkilemiştir. Türkiye aynı zamanda Muhasebe-i Umumiye Kanununu hazırlarken Belçika ve İtalya'dan da etkilenmiştir (Erginay, 1957: 99).

tarafından yapılmış bir metin olduğunu ve metnin o gün için (1924) artık işlemediğini dile getirmiştir. Halis Turgut Bey (Sivas) de aynı şekilde "maddenin veto olduğunu, böyle bir uygulamanın Reis ile Meclis arasında ihtilâf çıkarmaktan başka bir faydası olmayacağını" açık bir ifadeyle dile getirmiştir. Maddenin *"Reisicumhur Meclis tarafından kabul olunan kanunları derhal neşir ve ilân eder"* şeklinde değiştirilmesi teklifinde bulunmuş; fakat kabul edilmemiştir.

Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nun 35. maddesinin Kanuni Esasi Encümeni tarafından hazırlanıp Meclise sunulan, tartışmaya açılan ilk şekli "*Reisicumhur, Meclis tarafından kabul olunan kanunları bir hafta zarfında isdar (çıkartma) ve ilân eder. İsdar ve ilânını muvafık görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere esbabı mucibesiyle (gerekçesiyle) birlikte bir ay zarfında Meclise iade eder. Meclis, mevcudun sülüsanı (üçte iki) ekseriyeti ile mezkûr (adı geçen/anılan) kanunu bu defa da kabul ederse onun isdar ve ilânı Reisicumhur için mecburidir*." şeklinde yer almıştır (TBMM Zabıt Ceridesi, 30.3.1924: 115).

Başlangıçta bir hafta olarak belirlenen ilan ve iade süreleri on güne yükseltilmiştir. *"Mevcudun sülüsanı (üçte iki) ekseriyetiyle"* ibaresi maddeden kaldırılmıştır. İlk olarak Teşkilât-ı Esasiye Kanunu'nun daha sonra bütçe kanunlarının Reisicumhurun onayından istisna edilmesi maddeye eklenmiştir. Kanuni Esasi Encümeni, Mazbata Muharriri Celâl Nuri Bey (Gelibolu), Teşkilât-ı Esasiye Kanunu'nun öncesinde kabul edildiği için bir sorun yaratmayacağı fikriyle maddeye koyulmadığını belirtmiştir.

3.2.5. Bütçe Kanunlarının Reisicumhurun Meclise İadesinde Hariç Tutulması

Kütahya Mebusu Recep Bey, bütçe yapma hakkının meclis sisteminin elde ettiği ilk hak olarak tarihte yer bulduğunu, hükümdarlar ile meclislerin bu süreçte önemli pazarlıklara tutuştuğunu; nihayetinde meclisin bütçe hakkını kazandığını ifade etmiştir. Demokrasinin yayıldığını ve meclisin haklarının tanındığı bir döneme girildiğini dile getirmiştir (TBMM Zabıt Ceridesi, 30.3.1924: 117-118). Recep Bey, diğer kanunlarda oluşabilecek ihtiyatsızlık veya dikkatsizliklerin giderilmesi amacıyla Reisicumhur'un Meclisin bir azasından olacağı ve her aza gibi kanunun düzeltilmesi talebinde bulunabileceğini belirtmiş, meclise bir defa daha tekliften ibaret olarak değerlendirmiştir**.** Bu hükmün müzakereleri sırasında Gümüşhane Mebusu Hasan Fehmi ve Konya Mebusu Musa Kâzım 35. maddenin *"Reisicumhur, Meclis tarafından kabul olunan kanunları on gün zarfında ilân eder. Bütçe kanunları müstesna olmak üzere ilânını muvafık görmediği..."* şeklinde değiştirilmesini önermişlerdir. Konya mebusu Musa Kâzım Efendi'ye göre söz konusu gerekçe şöyledir: *"herhangi bir kanunun kabulünde iş yoğunluğu, dalgınlık vb. nedenlerle veya acil bir şekilde kabul edilen bir hatanın sonucunun düzeltilmesi için Reisicumhurun kanunları ilânını uygun görmediği kanunları bir daha müzakere edilmek üzere iadesinin olması gereken bir uygulamadır. Kanuni Esası Encümenin bu gerekçesi anlamlıdır. Ancak bütçe kanunlarının iadesi ve tekrarı gibi bir durum, memleketin menfaatine bir uygulama değildir, böylesi bir durumda hata yapılma ihtimali bulunmamaktadır. Bu durum Teşkilât-ı Esasiye Kanunu için de geçerlidir".* Bu teklif üzerinde yeni bir tartışma

yaşanmamış, encümenin ilk teklifinin ikinci fıkrasının baş tarafına *"Teşkilâtı Esasiye Kanunu ile Bütçe kanunları müstesna olmak üzere"* fıkrası ilave edilmiştir. Öneri mebuslar tarafından kabul görmüştür. Teşkilat-ı Esasiye Kanununun iade edilebilecek kanunların dışında tutulmasının doğası gereği olduğu, bu maddenin dışında değerlendirilmesi gerektiği de kabul edilmiştir. Kuyucak (1952: 29) maddeyi *"Anayasanın bütçe kanununa verdiği ehemmiyeti, Cumhurbaşkanının vazife ve salahiyetleri hakkındaki hükümlere de görmek mümkündür. Doğrusu Anayasaya göre Cumhurbaşkanı, uygun bulmadığı kanunları bir daha görüşülmek üzere yine on gün içinde gerekçesi ile birlikte meclise geri verebildiği halde, bütçe kanunu bu hükümden istisna edilmiştir"* diyerek ifade etmiştir.

3.2.6. 1961 Anayasası

9.7.1961 tarihinde halkoyuna sunularak % 61,5 oranı ile kabul edilen 157 maddeli 1961 Anayasası yedi kez değişikliğe uğramıştır. Anayasanın 94. maddesinin 3. ve 4. fıkrasında *"karma komisyonun en çok sekiz hafta içinde kabul edeceği metin, önce Cumhuriyet Senatosunda görüşülür ve en geç on gün içinde karara bağlanır. Cumhuriyet Senatosunca kabul edilen metin, en geç bir hafta içinde yeniden görüşülmek üzere, karma komisyona verilir. Karma komisyonun kabul ettiği son metin Millet Meclisinde görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır"* demektedir. 93. maddesinde de *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları on gün içinde yayımlar; uygun bulmadığı kanunu, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte, aynı süre içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Bütçe kanunları ve Anayasa bu hükmün dışındadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, geri gönderilen kanunu yine kabul ederse, kanunun Cumhurbaşkanınca yayımlanacağı"* hükme bağlanmıştır. 93. maddenin gerekçesinde *"bu maddenin 1. fıkrasının ilk cümlesi 1924 Anayasasında mevcut hükmü aynen muhafaza etmektedir. Milli Bütçe kavramı konusundaki açıklamalar, 125. maddenin gerekçesinde mevcuttur. Parlamentonun iki Meclisten teşekkülü muayyen bir süre içinde çıkarılması ve bütçenin kalkınma planıyla uyumlu olması zaruretleri dolayısıyla özellik arz eden Bütçe Kanunu tasarılarının müzakere ve kabulü usullerinde farklı bir sisteme ihtiyaç göstermektedir. Bu farklı prosedür bu maddenin 1., 2. ve 3. fıkralarında açık bir şekilde yer almaktadır"* demektedir (Temsilciler Meclisi, 9.3.1961: madde 93). Madde Temsilciler Meclisinde, tartışılmadan kabul edilmiştir (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi, 19.4.1961: 478).

3.2.7. 1982 Anayasası ve 2017 Tarih ve 6771 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler Bağlamında Mevcut Durum

7 Kasım 1982 tarihinde halkoyuna sunularak kabul edilen 1982 Anayasasının yapım sürecinde Kurucu Meclis; Milli Güvenlik Konseyi ve Danışma Meclisi olarak ayrı ayrı çalışmış, birleşik toplantı yapmamıştır. 177 maddeden oluşan 1982 Anayasası'nda 17 kez değişiklik yapılmıştır.

Danışma Meclisinin hazırladığı tasarının *"Kanunların Cumhurbaşkanınca Yayımlanması"* başlıklı, 109. maddesinde *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet*

Meclisince kabul edilen kanunları on gün içinde yayımlar; Devlet Danışma Konseyinin de görüşünü aldıktan sonra, yayımlanmasını uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte, aynı süre içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Devlet Danışma Konseyinin inceleme süresi bu sürenin dışındadır. Bütçe Kanunları ve Anayasa bu hükme tabi değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, geri gönderilen kanunu aynen kabul ederse, kanun Cumhurbaşkanınca yayımlanır; Meclis, geri gönderilen kanunda değişiklik yaparsa, Cumhurbaşkanı değiştirilen kanunu tekrar Meclise geri gönderebilir (Danışma Meclisi, 1982: m.109)." Bu madde ile ilişkili olarak 7.11.1982 tarihinde kabul edilen Anayasa'nın geçici 9. maddesinde yer alan *"İlk genel seçimler sonucu toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisinin Başkanlık Divanı kurulduktan sonra altı yıllık süre içinde yapılacak Anayasa değişikliklerini Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderebilir. Bu takdirde Türkiye Büyük Millet Meclisinin geri gönderilen Anayasa değişikliği hakkındaki kanunu, aynen kabul edip tekrar Cumhurbaşkanına gönderebilmesi, üye tamsayısının dörtte üç çoğunluğunun oyu ile mümkün olabilir"* , hükmü de Danışma Meclisi'nin müzakerelerinde önemli tartışmalara tanık olmuştur. Bu değişikliğe ilişkin olarak Cahit Tutum ve arkadaşları önerge vermiş ve Tutum *"böyle bir düzenlemeye ancak ve ancak Anayasada belki zorunlu nedenlerle bütçe ve Anayasa tasarılarının değişiklik tasarılarının yeniden görüşülmesini istemek gibi bir hükmü bir miktar hafifleterek gönderebileceğini, yeniden görüşülmek üzere Meclise iade edebileceğini söylemek belki verilebilecek hukukî diyelim, tavizlerden biri olabilir. Olağanüstü geçiş döneminin bir sonucu olarak. Ancak, bunu imkânsız hale getirmek, yani Meclisin direnme imkânlarını ortadan kaldırmak, bu Anayasanın yedi yıl değiştirilmemesini öngörmek demektir ki, bunu demokratik fikirle bağdaştıramıyorum"* demiştir.

Milli Güvenlik Konseyi'nin hazırladığı tasarıda ise Kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanması başlıklı gerekçesinde *"1961 Anayasasının 93. maddesinde yer alan kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanması esası burada da aynen muhafaza edilmiştir. Bu madde de getirilen yenilik Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderilen kanunu Meclis yeni değişiklikler yaparak yayımlaması için gönderirse; Cumhurbaşkanı aynı Kanunu bir defa daha Meclise gönderebilecektir. 1961 Anayasası döneminde bu gibi durumlarda tereddütler doğmuştur. Bu gibi kanunlarda önce mevcut olmayan yeni hükümler yürürlüğe girecektir. Cumhurbaşkanının bunu tekrar geri göndermesi normal görülmüştür"* denmiştir (Milli Güvenlik Konseyi, 24.9.1982: m.97).

1982 Anayasası'nın görüşülmesinde *"Cumhurbaşkanının bütçe kanunları ve Anayasa üzerinde denetiminin bulunmaması gerektiği",* Cumhurbaşkanının bu kanunları geri gönderememesine atıfta bulunularak kabul edilmiştir (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 13.9.1982: 328). Danışma Meclisinin raporlarında (Kanunların Cumhurbaşkanınca yayımlanması/madde 109 *"…Bütçe Kanunları ve Anayasa bu hükme tabi değildir….."* ifadesi 1961 Anayasasında olduğu gibi) bütçe kanunları ve Anayasa, bu geri gönderme dışında bırakılmıştır.

21.01.2017 tarihinde kabul edilen 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte Türk bütçe sürecinde önemli değişiklikler olmuştur. 2709 sayılı kanunun (1982 Anayasasının) 87. ve 161. maddeleri

değiştirilmiştir, 162. (bütçenin görüşülmesi), 163. (bütçelerde değişiklik yapılabilme esasları), 164. (kesin hesap) maddeleri ise kaldırılmıştır. 2709 sayılı Kanunun 87. maddesi "*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesin hesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası antlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir"* şeklinde değişikliğe uğramıştır. 2709 sayılı Kanunun bütçe ve kesin hesap başlıklı 161. maddesi "*Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Malî yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü ile yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller kanunla düzenlenir. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz. Cumhurbaşkanı bütçe kanun teklifini, malî yılbaşından en az yetmiş beş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe teklifi Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonun elli beş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır. Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini her bütçenin görüşülmesi sırasında açıklarlar, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Genel Kurulda kamu idare bütçeleri ile değişiklik önergeleri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir. Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz. Carî yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik teklifleri ile carî ve izleyen yılların bütçelerine malî yük getiren tekliflerde, öngörülen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesi zorunludur. Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunar. Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılamamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez. Kesin hesap kanunu teklifi, yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülür ve karara bağlanır*" diyerek köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu değişikliklerle birlikte bütçe kanun teklifini hazırlayacak yani bütçeyi yapacak ve Meclis'e sunacak makam Cumhurbaşkanlığı olacaktır. Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması durumunda, bir önceki yılın bütçesi yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanacaktır. Harcanabilecek tutarın cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabileceğine dair bütçe kanununa ise hüküm konulamayacaktır. Bütçeyi onaylama yetkisi TBMM'de olacaktır. Yani bir diğer ifadesiyle Cumhurbaşkanı'nın sunduğu bütçe teklifini, Meclis'in kabul etmeme hakkı bulunacaktır. Bu bağlamda bütçe sürecinde Meclis ile Cumhurbaşkanının uyumlu

çalışması gerekmektedir. Meclisin bütçeyi reddetme ve kabul ettiği bütçenin harcamalarını denetleme sorumluluğu olacaktır.

4. Sonuç

Geçmişten günümüze anayasalarda bütçelerin görüşülmesinde, kabul edilmesinde, yasa niteliği kazanmasında ve ilanında hem yasama organına hem de yürütmeye ve yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanına bir takım sınırlamalar getirilmiştir. Bütçe sürecinde yer alan aktörlere tam bir serbestlik verilmemiştir. Bu sınırlamaların başında anayasalarda (1924 md/35, 1961 ve 1982 md/93) farklı maddelerde yer bulmakla birlikte Cumhurbaşkanına bir daha görüşülmek üzere kanunları TBMM'ye gönderme yetkisinin Bütçe Kanunları için işlememesi gelmektedir.

1982 Anayasası'nın 89. maddesinde kanunların Cumhurbaşkanına yayımlanmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddeye göre Cumhurbaşkanına Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen diğer yasaların aksine bütçe yasalarını bir daha görüşülmek üzere meclise geri gönderme yetkisi tanınmamıştır. Peki, ama neden? Bütçe yasaları, olağan yasalardan neden ayrıştırılmış farklı düzenlemelere gidilmiştir? Yasalaştırma yöntemindeki bu farklılıkla elde edilmek istenen temel amaç veya amaçlar nelerdir? Bu çalışma bu sorunun cevabını anayasa tarihimizdeki gerekçeleri ile sosyo-ekonomik nedenleri açısından ele almıştır. 1982 Anayasasının 87, 88, 162. maddelerinin yanı sıra bu çalışmanın konu edindiği 89. maddesinden de açıkça anlaşılacağı üzere ve geçmiş Anayasalardaki ilgili maddelerde yer aldığı şekliyle bütçe yasaları ve diğer yasalar birbirinden tamamen ayrı yasama yöntemleriyle düzenlenmiştir. Bu düzenleme karşısında; yasa konusu olacak hükümlerin bütçe yasasında yer almasına veya bir yasa hükmünün bütçe yasasıyla değiştirilmesi veya kaldırılmasına veya bütçe yasasında bulunması gerekli bir hükme öteki yasalarda yer verilmesine imkân tanımamıştır.

Anayasanın 89/2. fıkrasının son cümlesi *"bütçe kanunları bu hükme tabi değildir"* diyerek olağan kanunlara göre getirilen bu farklılığın iki temel nedeni öne çıkmaktadır. İlk olarak, yasalaşma sürecinin gecikmesi nedeniyle kamu hizmetlerinin aksamaması, kesintiye uğramaması. Bu gecikmenin bedelinin, bütçenin yasalaşması sırasında oluşabilecek olası bir hataya kıyasla çok daha ağır olacağı öngörülmektedir. Devlet hayatı ebedi olduğu için, adına kamu hizmetleri denilen ve toplumda huzurun sağlanabilmesi için varlıkları zaruri olan hizmetler, sürekli ve aralıksız yapılmalıdır. Kamu hizmetini kesintisiz yapmak için sürekli mali kaynak bulmak gerekmektedir. Bu sebeple devletler mali kanunları sürekli kaynak sağlayan yasalar olarak düzenlerler. İkinci olarak parlamenter sistemin ve dolayısıyla bütçe hakkının bir gereği olarak parlamenter sistemde Cumhurbaşkanı yürütmenin başını temsil etmekte dolayısıyla yapmış olduğu işlemler idari bir tasarruf olarak değerlendirilmektedir.

Bütçe kanunları veto politikalarına, Meclis ile Cumhurbaşkanı arasında bir çatışma sürecine alet edilmemiştir. Cumhurbaşkanın bütçe kanunlarını denetleme ve uygun bulmadığı maddeleri kısmen veya tamamen iade etme yetkisinin olmasının elbette bazı olumlu yönleri ve yararları olabilecektir. Ancak kazandırdıklarının yanında bütçe hakkının gerçekleşmemesi (millet iradesinin yaralanması) kamu hizmetlerinin

aksaması ve dolayısıyla kamu yararının zarar görmesi ile karşı karşıya kalınması tehlikesi söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla kazandıracakları ile kaybettirecekleri arasında bariz bir fark olduğu değerlendirilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarının tümünde bütçe kanunlarını Cumhurbaşkanının Meclise iade etme yetkisinin olmaması temel bir kural olarak benimsenmiştir. Son olarak şunu da ilave etmek gerekir ki; yasama organının bütçe kanunları Cumhurbaşkanının denetimi dışında olmakla birlikte tamamen denetimsiz de değildir. Gerek Cumhurbaşkanı, gerek muhalefet partileri ve milletvekilleri bütçe kanunlarına ilişkin itirazlarını Anayasa Mahkemesine taşıyabilirler. Bütçe kanunun şekil ve esas yönünden Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, diğer kanunlarda olduğu gibi, Anayasa Mahkemesine başvurulabilir.

Kaynakça

12.6.1960 tarih ve 1 kanun nolu 1924 tarih ve 491 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunun Bazı Hükümlerinin Kaldırılması Ve Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi Hakkında Geçici Kanun.

20.1.1337 (1921) tarih ve 85 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunu.

20.4.1340 (1924) tarih ve 491 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunu.

21.1.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

23.5.1928 tarih ve 1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Hakkında Kanun.

7 Zilhicce 1293 (23 Aralık 1876) tarihli Kanun-i Esasi.

7 Zilhicce 1293 Tarihli Kanun-i Esasi'nin 102'nci Maddesi ile 2 Recep 1332 Tarihli 7'nci ve 43'üncü Mevadd-ı Muaddelesini Muaddil Kanun.

7.11.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

9.7.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

Aliefendioğlu, Y. (1998). *"Yasaların Cumhurbaşkanınca Geri Gönderilmesi"*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Sayı: 21/1.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1965/19, Karar Sayısı: 1965/42, Karar Günü: 12.7.1965, R.G. Tarih-Sayı: 4.2.1966-12218.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1976/35, Karar Sayısı: 1976/49, Karar Günü: 21.10.1976, R.G. Tarih-Sayı: 23.12.1976-15798.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1995/2, Karar Sayısı: 1995/12, Karar Günü: 13.6.1995, R.G. Tarih-Sayı: 18.04.1996-22615.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 1998/29, Karar Sayısı: 1998/60, Karar Günü: 7.10.1998, R.G. Tarih-Sayı: 27.11.1998-23536.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2000/76, Karar Sayısı: 2001/9, Karar Günü: 25.1.2001, R.G. Tarih-Sayı: 07.02.2002-24664.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2004/10, Karar Sayısı: 2009/68, Karar Günü: 2.6.2009, R.G. Tarih-Sayı: 03.02.2012-28193.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2006/22, Karar Sayısı: 2006/40, Karar Günü: 22.3.2006, R.G. Tarih-Sayı: 14.12.2006-26376.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2012/48, Karar Sayısı: 2012/75, Karar Günü: 24.5.2012, R.G. Tarih-Sayı: 06.10.2012 – 28433.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2013/66, Karar Sayısı: 2014/19, Karar Günü: 29.1.2014, R.G. Tarih-Sayı: 10.1.2015-29232.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2014/57, Karar Sayısı: 2014/81, Karar Günü: 10.4.2014, R.G. Tarih-Sayı: 14.05.2014-29000.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2015/7, Karar Sayısı: 2016/47, Karar Tarihi: 26.5.2016, R.G. Tarih-Sayı: 22.9.2016-29835.

Bulutoğlu, K. & Kurtuluş, E. (1981). *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, Birinci Basım, Kent Basımevi, İstanbul.

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi. (13.9.1982). Cilt: 10, Birleşim: 150, Oturum: 1, Ankara.

Danışma Meclisi. (1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı (1/463), S. Sayısı: 166, Ankara.

Erginay, A. (1957). *Mukayeseli Bütçe (Türkiye, İsviçre, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve Rusya Bütçe Sistemleri)*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 70-52, Ajans-Türk Matbaası, Ankara.

Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku,* Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukun Genel Teorisi, Cilt I,* 1.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Gözler, K. (2013). "Yorum İlkeleri", *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması,* Ankara, KHP ve TBB Ortak Yayını, s.15-119.

Gözübüyük, Ş. & Kili, S. (1982). *Türk Anayasa Metinleri, 1839-1980,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:496, Ankara.

Gürsoy, B. (1980). *Kamusal Maliye İkinci Cilt Bütçe*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436.

Gürsoy, B. (1983). "1876 Anayasası'nın Mali Hükümleri", *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 522, Ankara.

Herekman, A. (1987). *Kamu Maliyesi (Devlet Faaliyetleri ve Finansman Teknikleri) Cilt I,* Sevinç Matbaası, Ankara.

İba, Ş. (2003). "Cumhurbaşkanınca Yayımlanması Kısmen veya Tamamen Uygun Bulunmayan Kanunların Meclise Geri Gönderilmesi," *AÜHFD,* Cilt 52, Sayı 3, 299-316.

Kuyucak, H.A. (1952). *Bütçe,* İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 513, İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 60, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.

Milli Güvenlik Konseyi. (24.9.1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu. (D. Meclisi: 1/463; M.G. Konseyi: 1/397), S. Sayısı: 450, Ankara.

Önder, İ. (2013). "Bütçe Felsefesi", *İktisat ve Toplum Dergisi,* Sayı 38.

Öner, C. (2009). "Bütçe Dışı Hükümler", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, Sayı: 4, Güz, ss. 65-74.

Özbudun, E. (2013). *Türk Anayasa Hukuku,* 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

Özer, İ. (1986). *Devlet Maliyesi,* Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1986/277, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

Tanör, B. & Yüzbaşıoğlu, N. (2012). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 11.Bası, Beta Yayınları, İstanbul.

TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 9, Cilt: 18, Birleşim: 14, 8.12.1952.

TBMM Zabıt Ceridesi, Devre II, Cilt 7-1, İçtima 2, 16.03.1340 (16.03.1924) ss. 519-568.

TBMM Zabıt Ceridesi, Devre II, Cilt 8, İçtima 2, 30.03.1340 (30.03.1924) ss. 91-123.

Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi. (19.4.1961). Cilt: 3, Birleşim: 48, Oturum: 1, Ankara.

Temsilciler Meclisi. (9.3.1961). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı ve Anayasa Komisyonu Raporu (5/7), S. Sayısı: 35, Ankara.

Teziç, E. (1987). "Cumhurbaşkanının Geri Gönderme Yetkisi", *İÜHFM*, C. 52, S. 1-4, s. 101- 116.

Teziç, E. (2004). *Anayasa Hukuku,* 9. Bası, Beta Yayınları, İstanbul.

Yılmaz, H.H. & Biçer, M. (2010). "Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı.158, ss.201-225.

Türkiye'de Hesap Verebilirlik Mekanizması ile Kültür Arasındaki İlişki*

The Relation Between Accountability Mechanism and Culture in Turkey

Habip DEMİRHAN[1]

Abstract

The accountability as a word was firstly mentioned in Seventh Five Year Development Plan. Then, it was mentioned in European Union, International Money Fund and World Bank reforms that desired to implement in Turkey. It has become a core concept within Law Number 5018 that issued in 2003.

The study aims to search the relation between culture and an accountability mechanism that shaped in line with the directives international organizations reforms. Thus, a survey was conducted with Ministry of Finance, Ministry of Development and Court of Accounts top managers. According to findings derived from results, a negative relationship between culture and accountability has been observed.

Keywords: Accountability, Culture, Public Financial Management, New Public Management

JEL Classification Codes: M4, M40, M14

Özet

Ülkemizde hesap verebilirlik kavramı doğrudan ilk olarak Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda zikredilmiştir. Daha sonra Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası'nın direktifleriyle yapılması istenen reformlarda sıkça vurgulanmıştır. 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile önemli kavramlardan biri haline gelmiştir.

Çalışma, uluslararası kuruluşların direktifleri doğrultusunda reformlarla şekillenen bir hesap verebilirlik mekanizmasının kültür yapısı ile olan ilişkisini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Böylece, Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve Kalkınma Bakanlığı'nda üst düzey yöneticilerle anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre düşük düzeyde de olsa kültür yapısı ve hesap verebilirlik arasında negatif bir ilişki olduğu gözlenmiştir.

Anahtar kelimeler: Hesap Verebilirlik, Kültür, Kamu Mali Yönetimi, Yeni Kamu Yönetimi

---

* Bu çalışma 2017 yılındaki doktora tezimden türetilmiştir. Çalışmada karaketer ve sayfa sınırından dolayı analiz sonuçlarının tümüne yer verilememiştir. Elde edilen analiz sonuçlarıyla ilgili detaylı bilgi doktora tezimde yer almaktadır.

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Hakkâri Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, habipdemirhan@hakkari.edu.tr

1. Giriş

1980'li yılların sonlarından itibaren hızlı bir şekilde gelişmeye başlayan iyi yönetişim anlayışıyla birlikte rekabet edebilirlik, etkinlik, verimlilik, katılımcılık, saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kavramlar kamu sektöründe de önem kazanmaya başlamıştır. İyi yönetişimin ilkeleri arasında sayılan hesap verebilirlik kavramı oldukça geniş ve karmaşık bir yapıda olmakla beraber toplumdan topluma ve kültürden kültüre farklılıklar göstermektedir.

Türkiye'de hesap verebilirlik kavramı ilk olarak Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda zikredilmiş ve daha sonra 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer almıştır. Sonraki süreçte hesap verebilirlik ile ilgili çeşitli mekanizmalar geliştirilmeye çalışılmış olsa da istenilen düzeyde bir başarı sağlanamamıştır. Ülkemizde uygulanmak istenen hesap verebilirlik kavramı daha çok IMF, Dünya Bankası ile Avrupa Birliği'nin istediği reformlar çerçevesinde şekillenen bir yapı arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşların istediği reformlar çerçevesinde şekillenen bir hesap verebilirlik mekanizmasının Türk kültür yapısına uygun olup olmadığını ortaya çıkarmaktır.

Bu çerçevede literatürde yer alan hesap verebilirlik boyutları ile uluslararası alanda kültürel alanda yaptığı çalışmaları referans kabul edilen Hofstede'nin kültürel boyutlar teorisi itibariyle bir karşılaştırma yapılarak çıkan sonuçlar itibariyle Türk kültür yapısının söz konusu hesap verebilirlik mekanizması ile olan ilişkisi irdelenmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre kültürel yapımızın söz konusu uluslararası kuruluşların direktifleriyle oturtulmaya çalışılan mevcut hesap verebilirlik mekanizmasını desteklemediği, kültürel yapımıza uygun bir hesap verebilirlik mekanizmasının gelişştirilmesi gerektiği ortaya çıkarılmıştır.

2. Literatür

2.1. Hesap Verebilirlik Boyutları

İngilizce Oxford Sözlüğünde "accountable" kelimesi "(a) eylem ve kararları haklı temellere dayandırma gerekliliği veya beklentisi; sorumlu ve (b) açıklanması ya da anlaşılması gerekli olan" şeklinde ifade edilmiştir (Soanes ve Stevenson, 2005: 11). Webster İngilizce Sözlüğü'nde ise "accountable" kelimesi, "bir kişinin davranışlarından dolayı cevap vermek zorunda olması durumu", hesap verme yükümlüğü" ve "performans başarısızlığının sonuçlarına katlanma yükümlülüğü" anlamlarına gelmektedir. Sözlük ayrıca cevap verebilirliği, hesap verebilirliğin eş anlamlısı olarak göstermiştir (Webster, 1913).

Hesap verebilirlik köken itibariyle "account" ve "ability" kelimelerinin bir araya gelmesiyle oluşmuş bir kavramdır. Burada "account" hesap kelimesi hesap anlamındadır. "Ability" kelimesi ise bir şeyler yapmak için gerekli yetenek ve beceriye sahip olmayı ifade etmektedir. Dolayısıyla da "accountability" anlamında hesap verebilirlik hesap verme yeteneğine, becerisine ve yetkinliğine sahip olmayı ifade

etmektedir. Çağdaş siyasal ve bilimsel söylemde "hesap verebilirlik" birçok farklı kavramı kapsayan kavramsal bir şemsiye olarak kullanılmaktadır (Bovens, 2006: 8). Hesap verebilirlik ayrıca politik anlamda açık ve net bir tanımı yapılmayan saydamlık, eşitlik, demokrasi, etkinlik, doğruluk ve sorumluluk gibi kelimelerin eş anlamlısı olarak kullanılabilmektedir (Behn, 2001: 3-6; Mulgan, 2000a: 555).

Bilimsel çalışmalarda hesap verebilirliğin değişik tanımları yapılmıştır. Bu sebeple de Sinclair (1995: 219-221), hesap verebilirliği bukalemuna benzeterek her araştırmacının, hesap verebilirliğin farklı bir türünü ele aldığını; örneğin bazı araştırmacıların, hesap verebilirliğin finansal ve hesap yönü ile ilgilenirken bazılarının da kavramı etik çerçevede incelediklerini ifade etmiştir. Buna paralel olarak Mulgan (2000: 556) hesap verebilirliğin karmaşık ve zor bir konu olduğunu ifade etmektedir. Hesap verebilirliğin bu karmaşık ve belirsiz anlamlılığına ek olarak, İngilizce konuşulmayan ülkelerde *"accountability"* kelimesine karşılık gelen *özdeş* kelime bulunamama sorunu mevcuttur.

Hesap verme sorumluluğunun çeşitli ülkeler ve kültürler açısından içerdiği anlam farklılaşabilmektedir. Hesap verme sorumluluğu için yapılan tanımlara göz atıldığında genel itibariyle kavramın beş önemli boyutu kapsadığı görülmektedir (Koppell, 2005: 95).

Tablo 1. Hesap Verebilirlik Boyutları

Hesap Verebilirlik Kavramsal Boyutları	Anahtar Belirleyiciler
Sorumluluk	Kurum, kurallara riayet etmekte midir?
Saydamlık	Kurumun, gerçekleşen performansının nedenleri açıkça görülebilmekte midir?
Kontrol Edilebilirlik	Kurum, Asil'in (Meclis, başkan, bakanlıklar v.b.) isteklerini yerine getirebilmekte midir?
Yükümlülük	Kurum, gerçekleşen performansının sonuçlarıyla yüzleşebilmekte midir?
Cevap Verebilirlik[2]	Kurum, beklentileri (talep/ihtiyaç) yerine getirebilmekte midir?

Kaynak: Koppell, 2005: 96.

Bunlar, hesap verme sorumluluğunun; sorumluluk boyutu, saydamlık boyutu, iç denetim, dış denetim, iç kontrol, dış kontrol, teftiş vb. mekanizmaları da içerisinde barındıran kontrol edilebilirlik boyutu, yükümlülük boyutu ile cevap verebilirlik boyutudur.

[2] Koppell (2005)'in çalışmasında hesap verebilirlik boyutlarında cevap verebilirlik yerine duyarlılık anlamında "responsiveness" kavramı kullanılmıştır. Araştırmada özel sektörde çalışanların müşteri olarak tanımladıkları halkın taleplerine duyarlı olmayı ifade etmek için bu kavram kullanılmış olmakla beraber kamu sektöründe bu kavramın yerine "answerability" yani cevap verebilirlik kavramının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünüldüğünden çalışmada bu şekilde ele alınmıştır.

2.1.1. Sorumluluk

Oxford İngilizce Sözlüğü'nde (Soanes ve Stevenson, 2005: 1501) "sorumluluk" "(1) bir şeylerle başa çıkmak için görevlendirilmiş olma veya biri üzerinde kontrol sahibi olma durumu veya gerçeği (2) bir şeyden mesul ya da suçlu tutulabilme durumu (3) herhangi bir yetkiye gerek kalmadan bağımsız bir şekilde hareket edebilme ve karar alabilme fırsatı ve gücü" olarak tanımlanmaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK)'nun Güncel Türkçe Sözlüğü'nde ise (1) kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenme, (2) sorum, (3) mesuliyet şeklinde tanımlanmaktadır.

Sorumlu olmak aynı zamanda birine bağlı olmayı ve cevap verebilir olmayı ifade eder (Lucas, 1993: 5). Bu sebeple de birisi bir şeyden sorumlu olduğunda; "Neden bunu yaptın?" veya "Neden bunu yapmadın?" gibi sorulara cevap verme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu tür sorular hesap verebilirlik çerçevesinde sorumluluğun temel sorularıdır ve bazen bu tür soruları cevaplamak suçlamaları cevaplamayı da içermektedir (Bovens, 1998: 22-23). Sorumluluk erdem olarak kabul edilirse, bu çerçevede istenmeyen çıktıların elde edilmesini önlemek adına cevap verilmesi gereken birincil soru "Ne yapılması gerekir?" sorusudur (Bovens, 1998: 26-27). Birisi bir şeyi yapmaktan sorumlu ise, kişi aynı zamanda o faaliyetin üstesinden gelmek için gerekli güç ve yetkiye de sahiptir. Lucas (1993: 184)'a göre organizasyon içerisinde sorumluluk zinciri yukarıya doğrudur. Örneğin "ben sana karşı sorumluysam, sen de benim yaptıklarımdan sorumlusundur". Bir başka deyişle emrinde çalışanların yaptıklarından üst yönetici sorumludur çünkü üst yönetici faaliyetleri ve sonuçları düzeltebilir. Fakat üst yöneticinin, emrinde çalışanların tüm faaliyetlerini denetlemesi ve gözlemlemesi mümkün olmamaktadır.

Mulgan (2002: 3-4)'e göre sorumluluk anlam olarak hesap verebilirliği de içermekle beraber sorumluluğun aksine hesap verebilirlikte genellikle iki farklı insan veya kurum olmaktadır. Sorumlulukta yükümlülük olasılık dâhilinde gerçekleşebilirken, hesap verebilirlikte ise her zaman bağlayıcı yükümlülük vardır. Bir başka deyişle sorumlulukta her zaman bir hesap verme yoktur. Örneğin bir kimyager müşterilerine bileşenlerin doğru bir karışımını sağlamaktan sorumludur ve karışımı hatalı yaptığında hesap verir fakat bu durum kimyagerin bütün yaptıklarından müşterilerine karşı hesap vermesi gerektiği anlamına gelmemektedir (Midgley, 1982: 63).

Hesap verme sorumluluğunu geliştirmek amacıyla kurumlar, halkın kendilerinin görev ve faaliyetlerini anlayabilmesini sağlamak amacıyla gerek kendi rollerini ve sorumluluklarını gerekse de çalışanlarının rol ve sorumluluklarını net bir şekilde ifade etmelidirler. Kontrol edilebilirlikte hesap verme sorumluluğu asillerin/yöneticilerin emirleriyle şekillenirken, sorumluluk çerçevesinde ise hesap verenler yasalar, kurallar ve normlar ile bağlıdırlar.

2.1.2. Saydamlık

Saydamlık, hesap verme sorumluluğunun diğer boyutları için önemli bir gereklilik olan örgütsel performansın değerlendirilmesinde önemli bir araçtır. Kolektif bilincimizde sıkıca kökleşmiş olan hükümetlerin ve yönetimlerin düzenli bir teftişe ve denetime açık olması inancı, saydamlığın doğal bir değere sahip olduğunu

göstermektedir. Hesap verme sorumluluğunun saydamlık boyutu çerçevesinde değerlendirilmesinin yapılabilmesi için "kurumun yaptığı faaliyetlerin ve gerçekleşen performansının nedenleri açıkça görülebilmekte midir?" sorusu kritik bir önem arz etmektedir (Koppell, 2005: 96).

Araştırmacılar ve uluslararası kurumlar tarafından saydamlığın farklı tanımları yapılmıştır. Kondo (2002: 7)'ya göre saydamlık, hükümet faaliyetleri hakkındaki güvenilir, ilgili ve uygun bilgiye kamuoyunun erişebilir olmasıdır. Bertok ve diğerleri (2002: 39) saydamlığı; politikaların amaç, formülasyonu ve uygulamasındaki açıklık çerçevesinde açıklamışlardır. Saydamlık, hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmak çerçevesinde sürdürülen politikaların ve politikaların sonuçlarının izlenebilmesi için gerekli olan bilginin düzenli, tutarlı, anlaşılabilir ve güvenli bir şekilde devlet tarafından sunulmasıdır (Atiyas ve Sayın, 2000: 17). Saydamlık kavramı hükümetler için önem arz etmektedir.

Saydamlık devletin yürüttüğü faaliyetleri daha gözlemlenebilir hale getirmekte ve devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verebilir hale getiren önemli araçlardan biri olarak kabul edilmektedir (Atiyas ve Sayın, 2000: 19). Bu nedenle etkin bir hesap verme süreci için saydamlık önemli bir araçtır (Gören, 2000: 122). Saydamlığın amacı hesap verebilirliktir. Saydamlığın kamu ve kurumsal yönetim sistemi içerisinde ele alınmasının nedeni hesap verme mekanizmasıdır. Böylece saydamlık kamuya ait kaynakların kullanımından sorumlu olan idarenin bu kaynakları etkin bir şekilde incelemesine ve izlemesine olanak tanır.

1997 yılında kurulan Uluslararası Bütçe Ortaklığı (International Budget Partnership-IBP), 2006 yılında 59 ülkede yaptığı Açık Bütçe Araştırması ile ilk defa karşılaştırmalı ve bağımsız saydamlık ve hesap verebilirlik üzerine çalışmalar yürütmüştür. Söz konusu çalışma 2008, 2010 ve 2015 yıllarında ülke sayısı artırılarak güncellenmiştir. Kuruluşa göre, vatandaşların bilgiye pratik olarak erşiebilme kabiliyetini güçlendirmenin ilk adımı bilgiye erişim hakkının kanunlarda düzenlenmesidir (IBP, 2006: 19). 2008 yılında 85 ülke baz alınarak güncellenen raporda (IBP, 2008: 3), zamanında, kullanışlı ve erişilebilir bilgilerin sağlanması, sivil toplum, medya, yasama organları ve yüksek denetim kuruluşlarının etkili bir bütçe gözetim mekanizması geliştirmelerine izin vereceğinden hesap verebilirliğin birinci adımı olarak vurgulanmıştır. Dolayısıyla saydamlık konusundaki eksikliklerin hesap verebilirliği zayıflatacağı ifade edilmiştir.

2.1.3. Kontrol Edilebilirlik

Kontrol edilebilirlik, tevdi edilen görevin sorumluluğunun başlangıcından yükümlülükler ve yaptırımlarla baş başa kalmaya kadar geçen tüm süreci kapsamaktadır. Hesap verme sorumluluğunun diğer üç boyutu olan sorumluluk, kontrol edilebilirlik ve cevap verebilirlik boyutları saydamlık ve yükümlülük kavramları üzerine inşa edilmişlerdir. Hesap verme sorumluluğu anlayışı baskın olarak kontrol kavramı çerçevesinde şekillenir. Eğer "A, B'yi davranışlarından dolayı uyarabiliyorsa, A, B'yi kontrol ediyor ve aynı zamanda B, A'ya karşı hesap verir" şeklinde bir sonuca ulaşılır (Koppell, 2005: 97). Her ne kadar bürokratik anlamda asil/vekil arasındaki

ilişkiler o kadar basit olmasa da başlangıç noktası olarak bu örnek referans alınabilir. Bürokratik kontrolün uygunluğu modern kamu yönetiminin ilk zamanlarından beri tartışma konusu olmuştur (Koppell, 2005: 97).

Bu çerçevede izleme, değerlendirme, denetleme, teftiş etme, bilgiye erişme vb. tüm faaliyetlerin etkin bir şekilde yapılabilmesi kontrol edilebilirliği daha güçlü kılacaktır. Hesap verme sorumluluğunu etkin kılabilmek için yurttaş katılımı, bilgiye erişim ve yurttaşlar ile kamu çalışanları arasında farkındalık yaratmak için katı yasal hükümlere dayalı güçlü bir kamu denetimi gereklidir (Bertok ve diğerleri, 2002: 47). Denetim faaliyeti, yönetimin temel işlevlerinden biri olan kontrol işlevinin önemli bir aracıdır (Kaya B., 2009: 35). Bir başka ifade ile kontrol edilebilirlik boyutu genel itibariyle teftiş, izleme ve değerlendirme, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim gibi araçlar çerçevesinde şekillenmektedir.

2.1.4. Cevap Verebilirlik

Kamu kurumlarının performanslarıyla ilgili amaç ve hedeflere ulaşma konusundaki başarısızlıklarının nedenlerini açıklamaları önem arz etmektedir. Bu sebeple hesap verebilirlik bir açıklamada bulunma, cevap verme yükümlülüğüdür ve bu cevap verebilirlik uygulamada bir raporlama faaliyeti ile desteklenir (Baş, 2005: 403). Asil-vekil ilişkisi çerçevesinde hesap verebilirlik kavramı ele alındığında cevap verme iki eşit olmayan aktör arasında vuku bulmaktadır. Baş (2005: 403); bu durumu şöyle açıklamaktadır

Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılamadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmediği hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir.

Brinkerhoff (2001: 2)'a göre hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak sorulması gereken iki tür soru vardır. Birincisi, bütçe hakkında bilgi ve/veya faaliyet ve çıktılarla ilgili bir raporlamayı ve bilgilendirmeyi içermektedir. İkincisi, raporlamanın ötesine geçerek açıklama ve gerekçe talep etmedir. Birincisinde bilgiye erişim vardır ve genel itibariyle bu durum cevap verebilirlik ile saydamlık ilişkisi çerçevesinde ele alınırken, ikincisinde ise ortaya çıkan durumla ilgili nedenleri sorgulama vardır ve bu durum cevap verebilirlik ile hesap verme sorumluluğu ilişkisini kurar.

Cevap verebilirlik; soruları cevaplamayı ve kurumun neden amaçlarını gerçekleştirmede başarısızlığa uğradığını açıklamayı kapsayacak şekilde suçlamaları bertaraf etme ile ilgilidir. Hesap verilenin, bu cevaplara hızlı ulaşabilmesinin önü açılmalıdır. Cevap verebilirlik ile ilgili tanımlardan çıkarılacak diğer bir sonuç da sorumluluk ve şeffaflıkla ilgili olmasıdır. Kurumlar, soruların cevaplanmasından sorumludurlar. Yine kurumlar faaliyetleri, kararları, performansları ve halktan gelen sorulara cevap verebilirlerse ilgili kurumlarda saydamlık da gelişmiş olacaktır. Buna ek olarak denetim ve kontrol mekanizmaları için gerekli olan kamu katılım düzeyi artar.

2.1.5. Yükümlülük

Hesap verme sorumluluğunun diğer bir boyutu da bireylerin ve kurumların gösterdikleri performansa bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlarla yüzleşebilmeleridir. Bu yükümlülüğün (liability) ortaya çıkabilmesi, yani performans ile ilgili bir övgü, yergi ya da suçlama yapılabilmesi de saydamlığın varlığına bağlıdır. Burada kurumun, gerçekleştirdiği performans sonuçları ile yüzleşip yüzleşmediği önem kazanmaktadır. Bu görüş çerçevesinde bireyler ve kurumlar faaliyetlerinden yükümlü olmalı, görevi kötüye kullanmaktan dolayı cezalandırılmalı ve başarıları için ödüllendirilmelidir. Kısacası "kurum, gerçekleşen performansın sonuçları ile yüzleşebilmekte midir?" sorusuna yanıt aranarak yükümlülüğün ne olacağına karar verilmektedir (Koppell, 2005: 96). Yükümlülüğün sonucu yaptırımların varlığı ile ilişkilidir.

Yükümlülük bireyin ya da kurumun sorumluluğunu ihlal ettiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle yükümlülük, aynı zamanda hesap verebilirlik ve sorumluluğun varlığını gerekli kılar (Kool, 2014: 20). Hesap verme sorumluluğu etkili sonuçlar olmadan ve bu sonuçlar pekiştirilmeden eksik kalır (Aman ve diğerleri, 2013: 17). Sorumluluk daha çok görevin, faaliyetin, davranışın üstlenilmesinden kaynaklanmaktayken, yükümlülük ise gerçekleşen bu faaliyet ve davranışların sonuçlarına katlanabilmekle ilgilidir. Örneğin bir işin bitirilmesinden sorumlu olunurken, işin bitirilememesi durumunda ortaya çıkan duruma katlanma ise yükümlülüktür. Seçimle işbaşına gelenlerin yükümlülüklerine katlanmaları kendilerini seçen vatandaşlar tarafından bir daha kendilerine oy verilmemesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Seçilmişler açısından, katlanılan bu yükümlülük ile hesap verebilirlik gerçekleşebilmektedir. Bürokratlar ve atama ile işbaşına gelenlerin yükümlülükleri için farklı alternatifler ve mekanizmalar işletilmelidir. Gerek özel gerekse de kamu sektöründe atama ile gelenlerin para vb. diğer kaynakların çalınması, zimmetine geçirilmesi, kaynakların kötüye kullanılması ve yetkilerinin istismar edilmesi konularında cezai yükümlülükleri vardır. Benzer şekilde kurum ve kuruluşlar da yasadışı faaliyetlerinden dolayı cezai yükümlülükle yüz yüze kalabilmektedirler. Olumsuz sonuçlar ortaya çıktığında yükümlülüğü sağlamak adına illa ki bir kriminal ceza verilmesi gerekliliği yoktur. Örneğin kötü performans durumlarında maddi boyutuyla tazmin etme ya da sonraki yıl bütçesini kısmak ya da performansın iyi olduğu durumlarda ödüllendirmeye başvurmak, yükümlülük boyutuyla hesap verme sorumluluğunda daha tutarlıdır.

2.2. Hesap Verebilirlik Ve Kültür İlişkisi

Hesap verme sorumluluğu ilişkisi, iki grup insanın ya da kurumun arasındaki ilişkidir. Bu ilişki çerçevesinde bu gruplar arasında belirli faaliyetler ortaya çıkmaktadır. Bovens (2006: 9) kamu sektöründeki hesap verebilirliği, aktörleri birey, kamu çalışanı ve kamu kurumları olan sosyal bir ilişki olarak ifade etmiştir. Bireylerin ve kurumların sosyal ilişkileri üzerinde etkili olan bir takım faktörler vardır. Bu faktörler aynı zamanda hesap verme sorumluluğunu da etkilemektedir. Velayutham ve Perera (2004: 57-59)'ya göre kültür ve değerler bu ilişkiye etki eden önemli faktörlerden biridir. Kültürel

değerler ve davranışlar birbirinden farklılık gösterebilir. Kültürün oluşmasında coğrafik, demografik, genetik, tarih, kentsel vb. ekolojik faktörlerin, toplumda çoğunluğu oluşturanların sahip olduğu değerler sisteminin vb. özelliklerin önemli bir etkisi vardır ve bu sebeple de kültürü değiştirmek çok zordur ve yavaştır (Hofstede, 1981: 25).

Hesap verebilirlik sistemi ve ağı kültürden kültüre değişiklik gösterir (Gelfand ve diğerleri, 2004: 137). Nitekim bazı ülkelerde kültürel değerler, hesap verebilirliğin gelişmesini ve uygulanmasını desteklemeyebilmektedir (Brinkerhoff, 2003: 7-8). Toplumun ve kurumsal yapıların tümünde uygulanması gereken hesap verebilirlik, bireyler ve kurumlar tarafından sorumluluğu geliştirmek için sıklıkla başvurulması gereken rasyonel bir uygulama olarak kabul edilir. Fakat her toplumda sorumluluğun gereklerinin yerine getirilmesi için farklı mekanizmalara başvurulduğu aşikârdır. Velayutham ve Perera (2004: 53), hesap verme sorumluluğu kavramını, kültürel ve duygusal kökleriyle analiz ettikleri çalışmalarında, suçluluk (guilt) ve utanma (shame)[3] duygularının hesap verebilirlik mekanizması üzerinde önemli derecede etki ettiğini ifade etmişlerdir.

Hofstede (1980a) çalışmasında farklı ülke kültürlerinin özelliklerini ele alarak bu kültürleri dört boyut[4] çerçevesinde karşılaştırmıştır

2.2.1. Güç Mesafesi Boyutu

Güç mesafesi (power distance) bir toplumdaki gücün dağıtılmasındaki eşitsizlik derecesi ile ilgilidir (Hofstede, 1985: 347). Bu boyut, bir toplumdaki en güçsüz bireylerin, gücün adil bir şekilde dağıtılmadığını kabullenme seviyesi ile ilgilidir. Tüm toplumlarda eşitsizlik olmakla beraber biri diğeriyle kıyaslandığında eşitsizliğe karşı daha toleranslı olabilir. Örneğin Fransa, Japonya, Tayland, Türkiye, Venezüella gibi ülkelerde güç mesafesi yüksek iken, ABD, Danimarka gibi ülkelerde güç mesafesi daha düşüktür (Hofstede, 1980a: 390). Berberoğlu (1991: 56)'na göre güç ve yetki, toplumun bireyleri arasında o toplumun kabul ettiği ölçüde mesafe oluşmasına neden olur ve bu farklılık zaman içerisinde kurumsallaşır.

Bazı toplumlarda ve kültürlerde gücü az elinde bulunduran kesimler, gücün eşit olmayan dağılımını kabullenmiştir (Sargut, 2001:182). Güç mesafesinin dar olduğu

---

[3] Velayutham ve Perera (2004) tarafından yapılan araştırmada gelişmiş ülkelerdeki bireylerde daha çok suçluluk duygusunun, gelişmekte olan ülkelerdeki bireylerde ise daha çok utanma duygusunun ön plana çıktığı ifade edilmiştir.

[4] 1967-1973 yılları arası Hofstede, en kapsamlı kültürler-arası çalışmayı ortaya koymak üzere 66 ülkedeki 80.000 IBM çalışanı üzerinde anket yapmıştır. Bu araştırma sonucunda kültürler arasında farklılaşan dört boyut elde etmiştir. Bunlar, güç aralığı, belirsizlikten kaçınma, bireycilik-kolektivizm ve ataerkillik-anaerkilliktir. Daha sonraki çalışmalarıyla birlikte bu dört boyuta uzun-kısa döneme yönelim boyutunu da eklemiştir (Hofstede, 1980; Hofstede, 2009; Hofstede vd., 2010; Morden, 1999: 27; Guirdham, 2005: 49; Stoll, 2010: 13). Hofstede'nin rehberliğinde çalışmalar yürüten Michael Minkov (2007, 2011) tarafından kültürün iki ayrı boyutuna değinilmiştir. Bunlar; müsamaha gösterme-kısıtlama (indulgance vs restraint) ile Olağanüstülük-Esneklik (Monumentalism vs. Flexumility) boyutlarıdır. Hofstede (2010) müsamaha gösterme-kısıtlılık boyutunu kendi boyutlarına dahil etmekle beraber diğerini göz ardı etmiştir. Mevcut durum itibariyle literatürde Hofstede'nin modelinde altı boyut mevcuttur.

kültürlerde ise astlar, sık sık üst kademeleri atlayarak işlerin üstesinden gelmeye çalışabilmektedir (Sargut, 2001: 139). Güç mesafesi, bir toplumun güç dengesizliğine bakışını ve bu dengesizliği kabullenme eğilimini ifade etmektedir. Geniş güç mesafesine sahip olan toplumlarda iletişim kanalları kapalı ve daha çok dolaylı bilgilendirmeye dayalı bir yapı mevcuttur. Otoriteye boyun eğme söz konusu olmakla beraber servet, güç, sosyal statü ile kanunların uygulanmasındaki eşitsizlik normal olarak kabul edilmektedir. Dar güç mesafesine sahip kültürlerde güçten kaynaklanan eşitsizlikler normal kabul edilmez, zayıf ve güçlü arasındaki karşılıklı bağımlılık dikkate alınır. Bu toplumlarda, insanlar eşitliği savunurken aksine güç mesafesi geniş olan toplumlarda, güçlü olan kişilerin ayrıcalıklara sahip olması doğal karşılanmaktadır (Sofyalıoğlu ve Aktaş, 2001: 91). Geniş güç mesafesine sahip toplumlarda üstlerin her zaman daha güçlü olduğu kabul edilir. Bu sebeple de verdikleri emirler sorgusuz sualsiz yerine getirilirken, dar güç mesafesine sahip toplumlarda ise astlar (işçiler, memurlar, diğer çalışanlar vb.) üst yöneticilerle kendilerini eşit görürler.

Güç mesafesi boyutuyla kültürleri incelediğimizde bireyler arasındaki ilişkinin yönü hesap verebilirliği etkilemekte ve kültürden kültüre farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda hiyerarşik bir katılıktan ötürü standartlar statüye bağlı ve önceden belirlenmiştir. Bu toplumlarda yüksek güç pozisyonundaki kişiler, genellikle standartları, astların uyması için koyarlar. Örneğin Güney Kore'deki ve Japonya'daki kurumlarda kıdemli olanlar tarafından oluşturulan standartlara astların koşulsuz olarak uymaları beklenmektedir. Bu sadakat ve itaatin karşılığında üstlerin de astları korumaları beklenmektedir (Gelfand ve diğerleri, 2004: 148). Bunun aksine, güç mesafesinin dar olduğu toplumlarda standartlara, statülerine bakılmaksızın herkesin uyması beklenir. Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda *tek yönlü hesap verebilirlik* (unidirectional accountability) mevcut iken, dar güç mesafesinin olduğu toplumlarda *karşılıklı/çift yönlü hesap verebilirlik* (mutual accountability) vardır (Gelfand ve diğerleri, 2004: 148-149).

2.2.2. Belirsizlikten Kaçınma Boyutu

Belirsizlikten kaçınma, çevrede bulunan karışık durumlara cevap verebilmenin derecesini göstermektedir (Teoh ve Foo, 1997: 32). Belirsizlikten kaçınma belirsiz durumlara cevap verebilme yeteneğidir. Belirsizlikten kaçınmayı "bir kültürde, tahmin edilemeyen gelecek hakkında oluşabilecek endişeyi önlemenin derecesi" şeklinde tanımlayan Barr ve Glynn (2003: 61)'e göre belirsizlikten kaçınma derecesi yüksek olan kültürlerde geleceği tahmin edebilme derecesine bağlı olarak, teknolojinin, kuralların ve uygulamalarının kullanılması yüksek seviyededir. Belirsizlikten kaçınma seviyeleri düşük olan kültürlerde insanlar, otoritenin kendilerine hizmet ettiği algısına sahiptirler. Bu kültürlerde tutuculuk azdır ve güncel yaşamın içerisinde belirsizlik katlanılabilir bir düzeydedir. Belirsizlikten kaçınma seviyeleri yüksek olan kültürlerde ise, insanların stres ve endişe düzeyleri daha yüksektir. Bu kültürlerde tutuculuk ön plandadır ve yazılı kurallar ve düzenlemelere ihtiyaç duyarlar (Hofstede, 1980a: 187).

ABD, Danimarka, Hollanda, İsveç, Norveç vb. ülkelerde belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük ve güç mesafesi dar olduğundan toplumsal ve örgütsel hiyerarşi azdır.

Bu ülkelerde insanlar kolayca risk aldıkları gibi birbiriyle diyalog kurma konusunda da rahattırlar. Almanya, Avusturya, Finlandiya, İsrail vb. güç mesafesinin dar, belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkelerde güçlü bir hiyerarşiye gerek duyulmadan sistem makine gibi çalışmakta ve belirsizlik, açıkça tanımlanmış roller ve davranışlarla azaltılmaktadır. Hindistan, Singapur vb. güç mesafesinin geniş, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu ülkelerde çalışanların örgüte sadık olması beklenir. Örgüt yapıları geleneksel aile gibi algılandığından örgüt yöneticileri, çalışanlarını fiziksel ve ekonomik açıdan korur ve kollarlar. Brezilya, Fransa, Japonya, Meksika, Peru ve Türkiye gibi güç mesafesinin geniş ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkelerde ise yetkiler açık ve net olarak belirlenmiş, kurumlarda ve örgüt yapısı içerisinde kimin kime itaat edeceği belli olmakla beraber yöneticilerin sözleri yasa olarak kabul edilir. Bu gibi ülkelerde belirsizlik güç mesafesi genişletilerek azaltılmaya çalışılır.

Belirsizlikten kaçınma boyutu çerçevesinde değişik kültürlerdeki hesap verebilirlik ilişkisi, normların açıkça tanımlanmış olma ve kabullenme derecelerine bağlıdır. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda öngörülebilirliğin, düzenin ve kontrolün fazla olduğu güçlü hesap verebilirlik sistemleri oluşturulur. Bu sebeple de bu kültürlerde hesap verebilirlik ilişkisindeki standartlar fazla olup bu standartlar açık ve net bir şekilde ifade edilmiştir. Bundan dolayı, bu kültüre sahip toplumlardaki kurumlarda, standartların izlenmesine ve sapmaların sonuçlarına daha fazla dikkat edilecektir. Aksine, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda standartlar az olmakla beraber net bir şekilde açık olmamakta ve standartların izlenmesi ile sapmaların sonuçları o kadar ağır olmamaktadır (Gelfand ve diğerleri, 2004: 147). Aynı şekilde, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda yaşayan bireylerin aksine, belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda, bireyler izlenmeyi ve diğerlerini izlemeyi istemekte, normların ihlal edilmesi konusunda daha fazla endişe duymakta ve standartlara daha fazla uymaktadır. Bu toplumlarda düzen ve öngörülebilirlik önemli olduğundan, kurumların, çerçevesi çizilmiş olan resmi politikalar, uygulamalar ve prosedürleri, bireyler ve gruplar tarafından doğru bir şekilde algılanabilme süreçlerini hayata geçirmeleri daha olasıdır. Bireylerin kendi statülerindekilerle ilişkisi (yatay ilişki), bireylerin üstleriyle olan uyumunun (dikey ilişki) ve bireyler ile gruplar arasındaki ilişkinin (grup ilişkisi) açık ve net olması beklenmektedir. Standartlar güçlü ve net olduğundan, bu toplumlardaki bireyler ortak bir hesap verebilirlik anlayışı geliştirirken, belirsizliğin düşük olduğu toplumlarda, standartlar az ve belirsiz olduğundan bireylerin kendine has deneyimleri vardır ve böylece hesap verebilirlik algıları birbirinden farklı ve uzaktır (Gelfand ve diğerleri, 2004: 148). Belirsizliğin düşük ve belirsizliğin yüksek olduğu toplumlar, kurumlardaki bireyler ve gruplar arasındaki ilişkilerin kuvvet derecesi, kurum içi ve kurum dışı ilişkilerin derecesi gibi durumları kapsayan hesap verebilirlik yönleri açısından farklılaşabilmektedir.

2.2.3. Bireycilik-Toplulukçuluk Boyutu

Bu boyut belirli bir topluma hâkim olan bireysellik ve kolektiflik arasındaki ilişkileri açıklamaktadır. Belirli bir toplumdaki yaygın normlar, bireyciliğin ve toplulukçuluğun derecesi çerçevesinde birey-birey ve birey-kurum ilişkilerini güçlü bir

şekilde etkilemektedir. Toplulukçu kültürlerde yaşayanlar kendilerini, aynı kaderi paylaşan bir grup içerisinde içsel olarak bağımsız hareket eden bireyler olarak görebilirler (Sargut; 2001: 185). Bireycilik ise "bireyin kendini en anlamlı şekilde sosyal bir birim olarak görme eğilimi" olarak ifade edilmektedir (Robert ve Wasti, 2002: 544). Bireyci özellik gösterenler, kendilerini bağımsız olarak görür (Sargut, 2001: 185).

Bireyci ve toplulukçu kültürlerin ayırt edici önemli özelliklerinden biri de denetim mekanizmasının farklılığıdır. Toplulukçu kültürlerde üyeler, dışsal-toplumsal baskı ile denetlenirken; bireyci kültürlerde ise denetim bireyin içsel baskısıyla gerçekleşir (Sargut, 2001: 185). Güç aralığı ve bireyci-toplulukçu boyutları birlikte ele aldığımızda geniş güç aralığının olduğu bireyci kültürlerde suçluluk duygusu ön plana çıkarken, dar güç aralığının olduğu kolektivist kültürlerde ise utanma duygusu ağır basmaktadır (Velayutham ve Perera, 2004: 53). Hofstede (1980b: 52)'nin güç mesafesi ve bireyciliğe göre ülkelerin konumlarını gösterdiği matrisindeki en önemli nokta, az güç mesafesine sahip olup toplulukçu davranış gösteren ülkelerin olmamasıdır. Bu sonuç bize toplulukçuluğun dar güç mesafesi ile bağdaşmadığını göstermektedir (Sargut, 2001: 187).

Kültürün çok boyutlu olmasından ve her kültürün kendisine has bir özgünlüğünün olmasından ötürü, bireyci ve toplulukçu kültürlerde hesap verebilirlik ilişkisi açısından farklılıklara rastlamak mümkündür. Bireyci toplumlarda hesap verebilirlik, gerek kurumsal başarı durumunda gerekse de başarısızlık durumunda belirli kişilere aittir. Toplulukçu kültürlerde ise hesap verebilirlik bütün kuruma veya gruba aittir (Gelfand ve diğerleri, 2004: 144).

Toplulukçu kültürlerde bireyler öncelikle beklentilerin çoğunu sağlayan ve uygunluk normlarını izleyen grupla ilişkilidirler. Bu grup da organizasyona karşı hesap verme sorumluluğundadır. Bir başka ifade ile birincil olarak kusurlu kabul edilecek olan birey değil gruptur. Bireylerin mutlaka belirlenmiş olma gerekliliği yoktur. Bu kültürlerde, kurumlar fonksiyonel rolleri gruplara verme eğilimindedirler. Bunun bir sonucu olarak bu kültürlerde sorumluluklar çalışma gruplarına verildiği için bireyler için net iş tanımları yapma eğilimi yoktur. Bu sebeple sistem içerisinde, grup bazlı performans değerlendirmesi tercih edilmektedir. Aksine, bireyci kültürlerde fonksiyonel rolleri, kendi uzmanlık alanlarında belirli amaçları başarma sorumluluğu olan bireylere verme eğilimi vardır. Bunun bir sonucu olarak, bireylerin yerine getirmesi gereken görevlerin tanımları oldukça belirli olmalıdır. Birey bazlı performans değerlendirmesi tercih edilir. Bu sebeple söz konusu kültürlerde bireysel hesap verebilirlik ön plana çıkarken, toplulukçu kültürlerde ise grupların hesap verebilirliği ön plana çıkmaktadır.

2.2.4. Ataerkillik-Anaerkillik Boyutu

Bu boyut bir kültürde baskın olan değer sistemlerinin, toplumsal yapı içerisinde kadın ya da erkek cinsiyet rollerine atfedilen özelliklerden hangisine yakın olduğu ile ilgilidir (Aycan & Kanungo, 2000: 128). Türkiye, anaerkil boyutuna sahip ülkeler kategorisinde yer almaktadır.

Ataerkil ve Anaerkil toplum yapılarında cinsiyetlerin rolleri farklılaşabilmektedir. Ataerkil toplumlarda erkekler, iddialı ve maddi başarılara odaklıyken; kadınlar mütevazi, şefkatli ve daha çok yaşam kalitesi konusunda kaygı duyarlar. Anaerkil toplumlarda ise erkek ve kadınlara ait duygular birbiriyle örtüşmektedir. Bu toplumlarda erkekler de kadınlar da mütevazi, şefkatli ve yaşam kalitesi konusunda kaygılıdır (Hofstede, 2001: 279; Hofstede ve diğerleri, 2010: 140). Toplum yapısı içerisinde erkekler, saldırgan, görevde yükselme tutkunu, egemen, bağımsız, baskıcı olmak gibi kavramlarla anılırken; kadınlar, şefkat, merhamet, nezaket, sadakat, duyarlılık, anlayışlı olmak gibi kavramlarla özdeşleştirilmektedir (Hofstede, 2001: 280; Sargut, 2001: 175).

Ataerkil toplumlarda, anaerkil toplumların aksine bireyler daha hırslı, daha iddialı, daha rekabetçi, daha fazla maddi başarıya önem veren, büyük ve güçlü olan her şeye önem veren bir yapıda iken; anaerkil toplumlarda ise gerek kadın gerekse de erkeğin hırs ve rekabet anlamında rolü ön plana çıkmamaktadır (Hofstede, 1984: 390). Anaerkil toplumlar hümanist bir yapıya sahip iken; ataerkil toplumlar ise daha çok materyalist bir yapıdadırlar (Zayıf ve Erkenekli, 2015: 13). Bir toplum yapısı içerisinde maddi kazançlar ön plana çıkarılarak insana verilen değer gösteriliyorsa, ataerkil bir toplum yapısından; merhamet, nezaket, sadakat ve sevgi gibi insan ilişkilerinde önemli olan değerlere önem veriliyorsa anaerkil bir toplum yapısından söz edilebilir.

Demografik faktörlerin (yaş, cinsiyet, ırk, dini inanç vb.) hesap verebilirlik üzerinde etkileri mevcuttur (Bergsteiner, 2012: 458). Yapılan araştırmalara göre kadınlar ortaya çıkan sonuç ve bu sonuca katkılarıyla ilgili hesap verme ihtiyacı ile karşı karşıya kaldıklarında, bu süreci pasifize etme eğiliminde olurken, erkekler ise aksine daha fazla rekabetçi ve tırmandırıcı bir durumu tercih etmektedir.

Hesap verebilirlik iki yönlü ilişki olduğuna göre bu ilişkinin baskın anlamda türü de önem kazanmaktadır. Ataerkil kültürün hâkim olduğu bir hesap verebilirlik ilişkisi ile anaerkil kültürün hâkim olduğu bir hesap verebilirlik ilişkisi arasında farkların olması da kaçınılmaz olacaktır. Ataerkilliğin ağır bastığı toplumlarda bilgi herkese açıktır ve bu konuda muhafazakârlık azdır. Anaerkil kültürlerde ise bilgilendirme politikaları çerçevesinde bilginin gizliliği fazladır ve ölçülebilirlik pratiği açısından muhafazakâr bir yapı mevcuttur (Sulaiman ve Willett, 2003: 84).

2.2.5. Uzun-Kısa Döneme Yönelme Boyutu

Kısa dönem eğilimli olan toplumlarda normatiflik ön plana çıkarken, uzun dönem eğilimli toplumlarda daha çok pragmatizm ön plana çıkmaktadır (Zayıf & Erkenekli, 2015: 17). Uzun dönem eğilimli toplumlarda bireyler gerçeklerin daha çok durum, zaman ve şartlara bağlı olduklarına inanırlar ve değişen şartlara ve geleneklere kolaylıkla adapte olabilmektedirler.

Almanya, Arnavutluk, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Hollanda ve İngiltere gibi ülkelerde daha çok pragmatik değerler ön plana çıkarken; ABD, Danimarka, İzlanda, Kanada, Norveç, Polonya ve Portekiz gibi ülkelerde ise daha çok normatif değerler ön plana çıkmaktadır. Bu boyut çerçevesinde Türkiye için herhangi

bir eğilim tespit edilememiştir. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde Türkiye kısa veya uzun döneme eğilim boyutunda tam ortada bir puan almıştır.

2.2.6. Müsamaha-Kısıtlılık Boyutu

Hofstede'nin kültürel boyutlarına sonradan eklenen[5] bu boyut insanların arzularını ve dürtülerini kontrol edebilme kapasitesi ile ilgilidir. Müsamaha (indulgance), hayatın tadını çıkarmak ve eğlenmek ile ilgili olan, bireylerin temel ve doğal arzularının nispeten hoşgörü ile karşılandığı toplum yapısını ifade ederken; kısıtlılık, yaşamdan zevk almak gibi hazların önünde sınırlamanın olduğu ve sıkı sosyal normlar tarafından düzenlendiği toplum yapısını ifade etmektedir. Müsamaha boyutu çerçevesinde arzuların tatmin edilmesinden kasıt genel itibariyle insanların arzularını tatmin etmek değil, yaşamdan zevk almak ve eğlenmektir (Hofstede ve diğerleri, 2010: 281).

Müsamaha ile güç mesafesi arasında negatif ilişki mevcuttur. Buna göre hiyerarşik yapıda olan geniş güç mesafesine sahip toplumlarda müsamaha azdır. Aksine dar güç mesafesine sahip toplumlarda ise müsamaha fazladır. Müsamaha ve toplumsal refah arasında da istatistiksel olarak zayıf fakat göz ardı edilemeyecek düzeyde pozitif bir ilişki mevcuttur. (Hofstede ve diğerleri, 2010: 286).

3. Araştırma

3.1. Araştırmanın Sorunu ve Amacı

Türkiye'de özellikle 2000'li yıllardan itibaren hesap verebilirlik alanında bir dizi reform yapılmıştır. Bu reformlarda Avrupa Birliği'ne uyum süreci önemli bir etkendir. Gelişmiş batı ülkelerinde öncelikle uygulama alanı bulan hesap verebilirlik kavramının boyutları itibariyle gelişmekte olan bir ülkede nasıl bir etkide bulunduğu ve kültürel açıdan uygunluğu önem kazanmaktadır.

Literatür taraması sonucunda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hesap verebilirlik anlayışının farklı anlayışlar çerçevesinde şekillendiği görülmüştür. Bu anlayış çerçevesinde iki önemli sorunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Birincisi, gelişmiş ülkelerde daha çok kendi iç dinamikleri çerçevesinde şekillenen fakat gelişmekte olan ülkelerde ise daha çok uluslararası kurumların önerileri çerçevesinde şekillenen reformlar arasında yer alan hesap verebilirlik anlayışının algı düzeyinin gelişmekte olan bir ülkede boyutlar itibariyle ne olduğunu ortaya çıkarmaktır.

---

[5] Minkov tarafından araştırmalarında üç boyut kullanılmıştır. Hofstede'nin Minkov'un araştırmalarına katılması ile Hofstede ve Minkov'un araştırmaları bütünleştirilmiştir. Bu çerçevede Minkov'un kendi araştırmalarında kullandığı boyutlardan biri olan müsamaha-kısıtlılık boyutu Hofstede'nin boyutları arasına eklenerek, altıncı boyut olarak yerini almıştır.

İkincisi de, kültür ve demografik özelliklerin etkilediği hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde Türkiye'de kültürün hesap verebilirliği ne yönde etkilediğini tespit etmeye çalışmaktadır.

Uluslararası kurumların direktifleriyle önerilen reform çalışmaları sonucunda geliştirilmeye çalışılan ve literatür araştırması yukarıda verilen hesap verebilirlik mekanizmasının Türkiye'nin kültür yapısı ile olan ilişkisini ortaya çıkarmaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

5018 sayılı KMYKK'nuna baktığımızda merkezi idareye verilen rol ve sorumluluklarda Kalkınma Bakanlığı stratejik planlama süreci ile ilgili yönetmelikleri çıkaran ve uygulamayı yöneten kurum olarak karşımıza çıkmaktayken, Maliye Bakanlığı faaliyet raporları, iç kontrol ve iç denetim sistemlerindeki koordinasyonu sağlayan kurum olarak karşımıza çıkmaktadır. Sayıştay ise dış denetim, mali istatistikler genel değerlendirme raporu ile faaliyet genel değerlendirme raporu üzerinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda Kalkınma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı idarelerin bütçelerinde yer alacak olan performans göstergelerini ilgili idarelerle birlikte belirlemektedirler. Bu sebeple Türkiye'de hesap verebilirlik araçları üzerinde en etkili üç kurum olan Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'da çalışan üst düzey yöneticiler (müsteşar, daire başkanları, genel müdürler, uzmanlar ve uzman yardımcıları) çalışmamızın anket ve örneklemini oluşturmaktadır.

Çalışmada söz konusu üç kurumda üç bölümden oluşan anket çalışması yapılmıştır. Birinci bölümde demografik özellikler ve kavramsal çerçeveden oluşan 18 soru sorulmuştur. İkinci bölümde Likert ölçeği kullanılarak geliştirilen organizasyon yapısı içerisinde hesap verebilirliğin boyutları ölçeği geliştirilmiştir. Bu bölüm 29 sorudan oluşmaktadır. Bu bölümdeki ölçek oluşturulurken Koppell'in hesap verebilirlik boyutları dikkate alınmıştır. Üçüncü bölümde ise Hofstede'nin kültürel boyutlar teorisinden yararlanılarak kurumsal kültür ile ilgili Likert ölçekli 33 soru geliştirilmiştir.

Çalışmada uygulanmış olan 447 anketin eksiksiz olan 413'ü ile ilgili bilgi girişi neticesinde ölçeklere verilen veriler işlenmiş ve güvenirlik analizi çerçevesinde Cronbach α değerleri saptanmıştır.

İlk olarak Likert ölçeğinde olan 62 soru için Cronbach α hesaplanmıştır. Buna göre genel ortalama için güvenirlik analizinde Cronbach α 0,88 çıkmıştır. 29 soruluk hesap verebilirlik ölçeği için Cronbach α değerimiz 0,95 çıkmıştır. Sorumluluk alt ölçeğine ait 6 soru için Cronbach α değeri 0,83 bulunmuştur. Saydamlık alt ölçeğine ait 5 ifade için Cronbach α değeri 0.82 çıkmıştır. Kontrol edilebilirlik alt ölçeğine ait Cronbach α değeri 0,88, yükümlülük alt ölçeğine ait 7 ifadenin Cronbach α değeri 0,82 ve cevap verebilirlik alt ölçeğine ait 5 ifade için de Cronbach α değeri 0,84 bulunmuştur.

Hofstede'nin kültürel boyutlar teorisi çerçevesinde kendi uyguladığı ölçeklerden yararlanılarak geliştirilen kültür ölçeğine ait Cronbach α değerimiz de 0,82 olarak test edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

3.3.1. Kurumlara Göre Anketlerin Dağılımı

Anket uygulaması planlanan 3 kurumda da gerçekleştirilmiştir. Bu üç kurumda ankete katılanların sayısı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Kurumlara Göre Anket Sayısının Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülâtif Yüzde
Maliye Bakanlığı	209	50,6	50,6	50,6
Sayıştay	134	32,4	32,4	83,1
Kalkınma Bakanlığı	70	16,9	16,9	100,0
Toplam	413	100,0	100,0	

Görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı'ndan 209 anket, Sayıştay'dan 134 anket, Kalkınma Bakanlığı'ndan da 70 anket bulunmaktadır. Bu üç kurum içerisinde hedef kitlede yer alan personel sayısı bakımından en kalabalık olan iki kurum Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'dır. Dolayısıyla anket geri dönüşlerinde böylesi bir sıralamanın olması da dağılımın etkin gerçekleştiğini göstermektedir.

3.3.2. Demoğrafik Özelliklere Göre Veri Analizi

Anketin birinci kısmında yer alan demografik özelliği ortaya çıkarıcı sorular çalışmanın bütünlüğü açısından önem arz etmektedir. Kişilerin cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, hizmet yılları gibi göstergeler hem hesap verebilirlik algısı üzerinde hem de kültür yapısına etkisi itibariyle önem arz eden kavramlardır. Bu çerçevede söz konusu göstergeler ile ilgili tablolar da oluşturulmuştur.

Tablo 3: Demografik Verilere Göre Analiz Sonuçları

Değişken	**Alt Değişken**	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Cinsiyet	Kadın	198	47,9
	Erkek	215	52,1
	Toplam	**413**	**100**
Yaş	21-30 yaş arası	112	27,1
	31-40 yaş arası	183	44,3
	41-50 yaş arası	88	21,3
	51-60 yaş arası	27	6,5
	61-70 yaş arası	3	0,7
	Toplam	**413**	**100**

Eğitim	İlköğretim	0	0
	Lise	0	0
	Lisans	293	70,9
	Yüksek Lisans	111	26,9
	Doktora	9	2,2
	Toplam	**413**	**100**
Hizmet Yılı	1 yıldan az	5	1,2
	1-5 yıl	131	31,7
	6-10 yıl	66	16,0
	11-15 yıl	65	15,7
	16-20 yıl	65	15,7
	21-25 yıl	39	9,4
	25 yıl ve üzeri	42	10,2
	Toplam	**413**	**100**

Tablo 3'e bakıldığında anketlere sağlanan geri dönüşlerde kadın-erkek sayısı baz alındığında birbirine yakın bir yüzde olduğu görülmektedir. Ankete katılan 413 kişiden 198'i kadın 215'i de erkek cevabını vermiştir. Cinsiyet boyutuyla algı ölçümü yapıldığında söz konusu sayıların birbirine yakınlığı daha tutarlı bir cevap bulmamıza yarayacaktır.

Yaş aralığına baktığımızda ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunun 40 yaş altı olması da dikkat çekmektedir. Yüzdeliğe baktığımızda yaklaşık üçte ikiye tekabül etmektedir. Ankete katılanların üçte biri 40 yaş üstü olarak cevap vermiştir.

Eğitim durumu itibariyle %70,9'u lisans, % 26,9'u yüksek lisans ve %2,2'si de doktora yanıtını vermiştir. Çalışmanın üst düzey yöneticiler ve uzmanları kapsaması dolayısıyla lise ve ilköğretim seviyesinde herhangi bir veri geri dönüşü sağlanmamış olması da ankete uygun katılımcılar tarafından doldurulduğunu göstermesi açısından önemlidir. Aynı zamanda yüksek lisans oranının bu kadar yüksek olması söz konusu kurumlarda çalışanların akademik kariyerle ilgili bağlantılarının kopmadığı ve kendilerini geliştirmeye yönelttiklerini göstermesi açısından kayda değerdir.

Hizmet yıllarına göre dağılıma göz attığımızda genel itibariyle düzenli bir dağılımın gerçekleştiğini görebilmekteyiz. Bu durum yaş aralığı ile parelellik arz etmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere ankete katılanların yaklaşık üçte ikisinin kırk yaş altı yaş aralığında olduğu ortaya çıkmıştı. Hizmet yılına baktığımızda da 1-5 yıl arası hizmeti olanların büyük grubu oluşturduğu, 21 yıldan az hizmet yılında çalışanların sayısının da neredeyse diğer hizmet yıllarının üçte ikisine tekabül ettiği görülmektedir.

3.3.3. Hesap Verebilirlik Boyutlarının Analizi

Anketimizde "Aşağıdaki kavramları önem derecesine 1'den 5'e sıralayınız. (en düşük 1 en yüksek 5)" şeklinde sorulan soruya verilen cevapların ortalamaları Tablo 3'deki gibi ortaya çıkmıştır.

Tablo 4: Hesap Verebilirlik Boyutlarına Verilen Önem Derecelerinin Ortalamaları

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
Sorumluluk	3,10	,72538
Saydamlık	3,13	,74329
Kontrol Edilebilirlik	3,02	,75883
Yükümlülük	2,60	,62041
Cevap Verebilirlik	3,21	,70459
Hesap Verebilirlik	2,98	,60354

Tablo 4'e göz attığımızda önem derecesinin sorumluluk, kontrol edilebilirlik, saydamlık, cevap verebilirlik ve yükümlülük şeklinde sıralandığını görmekteyiz.

Hesap verebilirlik boyutunun likert ölçekli sorularına verilen yanıtların boyutlar itibariyle ortalamaları Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 5: Hesap Verebilirlik Boyutlarının Ortalamaları

Değişkenler	Ortalamalar
Sorumluluk	3,83
Saydamlık	2,99
Yükümlülük	2,48
Cevap Verebilirlik	2,49
Kontrol Edilebilirlik	3,22

Tablo 5'e göre hesap verebilirlik ölçeğinde boyutlar itibariyle en yüksek ortalama yaklaşık olarak 3,21 ile cevap verebilirlik boyutunda çıkmıştır. Cevap verebilirlik boyutunu 3.13 ortalama ile saydamlık boyutu, 3.10 ortalama ile sorumluluk, 3.02 ortalama ile kontrol edilebilirlik izlemiştir. Buna göre cevap verebilirlik, saydamlık, sorumluluk ve kontrol edilebilirlik düzeylerinde "orta düzeyde" bir algı olduğu görülmüştür. Yükümlülük boyutu ise ortalamanın altında çıkmıştır. Sonuç olarak hesap verebilirlik boyutlarından cevap verebilirlik, saydamlık, sorumluluk ve kontrol edilebilirlik ifadelerine verilen yanıtların ortalaması itibariyle orta düzeyde olumlu bir algı mevcutken, ilgili ortalamadan da görüleceği üzere yükümlülük boyutu ile ilgili algı orta düzeyin altında kalmıştır. Bütün boyutları kapsayan hesap verebilirlik ortalamasına baktığımızda ise neredeyse 2,98 ortalaması ile "orta düzeyde katılıyorum" ifadesine denk gelmektedir.

Analizde yaş aralığı itibariyle algı düzeyine yönelik aşağıdaki hipotezler test edilmiştir.

Ho: *Yaş aralığı hesap verebilirlik boyutları konusundaki algı düzeyini etkilememektedir.*

H1. *Yaş aralığı hesap verebilirlik boyutları konusundaki algı düzeyini etkilemektedir.*

Yapılan analizde varyansların homojen dağıldığı görülmüş ve bu sebeple de Post Hoc Tukey Testi sonuçlarından elde edilen bulgular kullanılmıştır. Buna göre;

- Sorumluluk boyutu itibariyle 21-30 yaş grubundakilerin 41-50 yaş grubundakilere göre algı düzeyi 21-30 yaş grubu lehine daha yüksek çıkmıştır.

- Saydamlık boyutu itibariyle 21-30 yaş grubundakilerin 31-40 yaş grubundakilere göre saydamlık algıları daha yüksektir.

- Yükümlülük boyutu itibariyle 21-30 yaş grubundakilerin 41-50 yaş grubundakilere yükümlülük algıları daha yüksektir

- Bütün boyutlar itibariyle 21-30 yaş grubundakilerin hesap verebilirlik algısının 31-40 ve 41-50 yaş grubundakilere göre daha yüksektir çıkmıştır.

Hesap verebilirliğin hizmet yılı itibariyle algı düzeyinin değişip değişmediğini görmek için aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

Ho: Hesap verebilirlik algısı hizmet yılı gruplarına göre değişkenlik göstermemektedir.

H1: Hesap verebilirlik algısı hizmet yılı gruplarına göre değişkenlik göstermektedir.

Elde edilen bulgulara göre hesap verebilirlik boyutu itibariyle varyanslar homojen dağıldığından hangi hizmet grupları itibariyle farklılığın olduğunu görmek için Turkey Post Hoc Testinden yararlanılmıştır. Buna göre 1-5 yıl ile 16-20 yıl arasında (p=0,015) anlamlı bir farklılığın olduğu görülmüştür. Verilen cevapların ortalamalarına baktığımızda 1-5 yıl hizmet süresine sahip olanların ortalamalarının daha yüksek olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla bu anlamlı farklılığın 1-5 yıl hizmet süresine sahip olanlar lehine olduğunu söyleyebiliriz. Bir başka ifade ile 1-5 yıl hizmet süresine sahip olanlarda hesap verebilirlik algısı 11-15 yıl hizmet süresine sahip olanlardan yüksektir.

3.3.4. Kültür Boyutları Analiz Sonuçları

Likert ölçekli kütür sorularına verilen cevapların kültür boyutları itibariyle ortalamaları Tablo 6'da görülmektedir.

Tablo 6: Kültür boyutlarının Likert ölçekli Ortalamaları

Değişkenler	**Ortalama**
Güç Mesafesi	3,89
Belirsizlikten Kaçınma	3,53
Toplulukçuluk	3,54
Anaerkillik	3,93
Kısa Döneme Yönelme	3,60
Müsamaha	3,65
Kültür Ölçeği Genel Ortalama	3,70

Tablo 6'daki ortalamalara baktğımızda boyutlar itibariyle elde edilen sonuçlar Hofstede'nin Turkiye için belirlediği sonuçlara uymaktadır. Görüldüğü üzere Türkiye geniş güç mesafesine sahip, belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu, toplulukçu, anaerkil bir yapıdadır. Hofstede'nin çalışmasında Uzun-Kısa Döneme Yönelme ile Müsamaha-Kısıtlılık boyutlarında bir eğilim görülmemesine rağmen bizim analizimizde kısa döneme yönelme ve müsamaha boyutları ağır basmaktadır.

Hesap verebilirlik ve kültür ölçeği çerçevesinde aşağıdaki hipotez geliştirilmiş ve test edilmiştir.

Ho: Türkiye'deki kültürel algı hesap verebilirlik üzerinde herhangi bir etkide bulunmamaktadır

H1: Türkiye'deki kültürel algı hesap verebilirlik üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

İki ölçek arasında yapılan kolerasyon analizi Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 6: Hesap Verebilirlik ve Kültür Ölçeği Kolerasyonu

		hesapverebilirlik_ort	kultur_ort
hesapverebilirlik_ort	Pearson Kolerasyon	1	-,144**
	Sig. (2-yönlü)		,003
	N	413	413
kultur_ort	Pearson Kolerasyon	-,144**	1
	Sig. (2-yönlü)	,003	
	N	413	413

**. Kolerasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-yönlü).

Tablo 7'den de görüldüğü üzere hesap verebilirlik ölçeğinde yer alan 29 ifadenin ortalaması ile kültür ölçeğinde yer alan 33 ifadenin ortalaması çerçevesinde yapılan Pearson kolerasyon analizinde "r" değerimiz -0,144 çıkmıştır. Değerimizin önünde yer alan eksi ifadesi bize hesap verebilirlik ve kültür arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Kolerasyon ilişkisi göz önüne alındığında r =-0,144 değerimiz düşük şiddette bir ilişkiye tekabül etmektedir. Elde edilen sonuç göz önüne alındığında hesap verebilirlik ve kültür arasında negatif yönlü çokdüşük şiddette de olsa bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Düşük şiddette de olsa ilişkinin negatif çıkmış olması hipotezimizin doğrulanması açısından yeterlilik arz etmektedir.

4. Sonuç

Türkiye'de genel itibariyle reformlarla oturtulmaya çalışılan hesap verebilirlik mekanizamsı batı temelli şekillenen ve genel itibariyle dar güç mesafesi, bireyci, ataerkil, uzun döneme yönelme ve müsamahanın baskın boyut olduğu kültürlerin

izlerini taşıyan bir altyapıya sahiptir. Fakat kültüre boyut olarak Türkiye'de geniş güç mesafesi, toplulukçu, anaerkil, uzun döneme yönelme'nin ağır bastığı bir kültürel yapı mevcuttur.

Kültür ve hesap verebilirlik ilişkisinde ise düşük düzeyde de olsa negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Bir başka ifade ile ankete katılanlar bazında Türkiye'deki kültür yapısında, geniş güç mesafesi, yüksek belirsizlikten kaçınma, toplulukçuluk, anaerkillik, kısa döneme yönelme ve müsamaha boyutlarının ağır bastığı, müsamaha boyutu hariç geri kalan diğer boyutların hesap verebilirlik üzerinde negatif bir etkide bulunduğu görülmüştür. negatif bir ilişkinin olduğ hesap verebilirliği negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Türkiye'de hesap verebilirlik ile ilgili reformların, Türkiye kültürünün aksine olan boyutların baskın olduğu ülkelerin deneyimlerinden esinlenerek yapıldığından, reformlarla ortaya konmak istenen hesap verebilirlik mekanizması ile kültür yapısı arasında negatif bir ilişkinin ve dolayısıyla da bir uyumsuzluğun olduğu aşikârdır. Bir başka ifadeyle hesap verebilirlik mekanizması ile iglili yapılan reformlar ve kültür yapısı arasında negatif bir ilişki mevcuttur. Buna göre;

- Türkiye'de kültür, geniş güç mesafesi çerçevesinde tek yönlü hesap verebilirliği desteklemekteyken, hesap verebilirlik mekanizmasının geliştirilmesi için gerçekleştirilen reformlara göz attığımızda ise genel itibariyle gelişmiş ülkelerin örnek uygulamaları baz alındığından karşılıklı (mutual) hesap verebilirlik mekanizmasının geliştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu durum geniş güç mesafesine sahip olan kültür yapısı ile çelişmektedir.

- Yüksek belirsizlikten kaçınmadan dolayı Türkiye'de kültür yapısı ortak bir hesap verebilirlik mekanizmasını desteklemekteyken, yine yapılan reformlara göz attığımızda belirsizliğin az olduğu kültür yapıları tarafından desteklenen bireylerin kendine has deneyimleri çerçevesinde şekillenen bir hesap verebilirlik mekanizmasının oturtulmaya çalışıldığı görülmektedir. Yüksek belirsizlikten kaçınma bireylerde kendilerine has bir hesap verebilirlik anlayışının gelişmesine olanak vermediği gibi kültürümüze yabancı bir literatürden geliştirilmiş bir anlayış çerçevesinde ortak bir hesap verebilirlik sisteminin geliştirilmeye çalışılması biraz zoraki durum olarak ifade edilebilir.

- Toplulukçu yapısından dolayı Türkiye'deki kültür yapısı grup bazlı hesap verebilirliği desteklemekteyken, yapılan reformlarla birey bazlı hesap verebilirlik geliştirilmeye çalışılmaktadır.

- Anaerkil yapısından dolayı Türkiye'deki kültür yapısında muhafazakarlık fazla olduğundan bilginin gizliliği oldukça fazladır. Yapılan reformlarda ise hesap verebilirlik ile birlikte tezimizde hesap verebilirliğin boyutları arasında sayılan saydamlık konularında açık bilgilendirme kanalları üzerinde durulduğu ve buna yönelik varsayımlarla hareket edildiği görülmektedir. Bu durum bilginin gizliliğine verilen önemle çelişmektedir.

Analiz sonucunda yukarıda zikredilen tespitlere göre, gelişmiş ülkeler ve uluslararası kuruluşların telkinleri ve direktifleri ile hesap verebilirlik alanında yapılmaya çalışılan reformların kültür yapısı ile uyuşmadığı görülmektedir. Etkin bir hesap verebilirlik mekanizmasının ortaya çıkarılması için hesap verebilirlik boyutlarındaki algı düzeyinin güçlendirilmesi gerekliliğinin yanı sıra, kültür yapısı ile

ortaya konulan çelişkilerin giderilmesi gerekmektedir. Analizimiz çerçevesinde orataya çıkan durumla ilgili gelişmelerin sağlanabilmesi bazı öneriler aşağıda sıralanmıştır.

- Analiz sonucunda özellikle orta düzeyin altında çıkan yükümlülük boyutu açısından hesap verebilirliğin etkilerinin netleştirilmesi gerekmektedir. Ödül, ceza, aylıktan kesme, bütçe kısma, bütçe artırma v.b. yaptırımlarla kişiler gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarıyla yüzleşebileceklerini göreceklerinden daha etkin bir durum ortaya çıkacaktır.

- Yüksek belirsizlikten kaçınma hesap verebilirliğin ve boyutlarının üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Çalışanlarda belirsizliğin ve risk almanın negatif etkilerinin giderilmesine yönelik eğitim faaliyetleri geliştirilmelidir.

- Dolayısıyla kurumsal kültür yapısında hesap verebilirliğe uygun anlayışın geliştirilmesi bir gerekliliktir. Tek yönlü bir hesap verebilirlik anlayışı yerine çift yönlü bir hesap verebilirlik mekanizmasının geliştirilmesi kurumsal bazda daha etkin sonuçlar ortaya koyacaktır. Bu çerçevede özellikle 5018 sayılı yasada belirtilen hesap verme sorumluluğunun açık ve net bir tanıma kavuşturulması gerekmektedir.

- Kurumsal yapı içerisinde kuralların önemine vurgu yapılmakla beraber inisiyatif almanın önemine değinilmeli gerektiğinde doğruları yapmak adına kuralları göz ardı edebilecek insan kaynağının yetiştirilmesi gerekmektedir. Gelecekle ilgili endişelerinin yersiz olduğu, süreç itibariyle her şeyin kurumsal yapı içerisinde kontrol altında olduğu hissettirilmeli, gelecekle ilgili planlamada risklerden kaçınılmaması gerektiği vurgulanmalıdır.

- Kısa döneme yönelme eğilimi çerçevesinde de çalışanlar değişse bile geri kalan diğer çalışanlarda bir kaygının oluşmasının önüne geçilmeli, kurumsal yapının çalışanlara olan bağımlılığı ortadan kaldırılmalıdır.

- Farklı fikirlerden ve bu fikirlerden kaynaklı çatışmalı ortamlardan korkmamaları, aksine etkin bir geri bildirim için farklı fikirlerin önlerini açacaklarına inanmaları sağlanmalıdır.

Sonuç olarak, gelişmiş ülkelerin literatüründe içsel motivasyonal gelişen ve gelişmekte olan ülkelerde daha çok uluslararası kurum ve kuruluşların reform direktifleri çerçevesinde şekillenen hesap verebilirlik kavramının Türkiye özelinde de etkin bir yapıya bürünmesi için yukarıda sayılan önerilerin dikkate alınması gerekmektedir. Böylelikle hesap verebilirlik süreç olarak, dikte edilen değil içsel motivasyonla çalışanlarda gelişme gösteren bir yapıya bürünmüş olacaktır. Aksi takdirde, gelişmiş ülkelerin örnek uygulamalarından esinlenerek yapılan reformlar ve kültür yapısı arasındaki çelişkili durum etkin bir hesap verebilirlik mekanizmasının gelişmesine engel olacaktır. Reformların, uluslararası kuruluşların direktiflerinden ziyade, içsel ve kültürel motivasyon çerçevesinde şekillendirilmesi sonucunda ortaya çıkacak olan kendine has bir hesap verebilirlik mekanizması Türkiye'de daha etkin olacaktır.

Kaynakça

Aman, A., Al-Shbail, A.T.& Mohammed, Z. (2013). Enhancing Public Organisations Accountability Through E-Government Systems. *International Journal of Conceptions on Management and Social Sciences*. 1(1): 15-21.

Atiyas, İ. & Sayın, Ş. (2000). Devletin Mali ve Performans Saydamlığı. *Kamu Maliyesinde Saydamlık* (ss. 27-45). Editörler İzak Atiyas ve Şerif Sayın. İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı Yayınları.

Aycan, Z.& Kanungo R. (2000). "Toplumsal Kültürün Kurumsal Kültür ve İnsan Kaynakları Uygulamaları Üzerine Etkileri", *Türkiye'de Yönetim, Liderlik ve İnsan Kaynakları Uygulamaları* (Ed.) Aycan Z., Ankara, Türk Psikologlar Derneği Yayınları, ss. 25-53.

Barr, P. S. & Glynn, M.A. (2003). Cultural Variations in Strategic Issue Interpretation: Relating Cultural Uncertainty Avoidance to Controllability in Discriminating Threat and Opportunity. Strategic Management Journal. 25(1): 59-67.

Baş, H. (2005). "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu". *20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-* 27 Mayıs 2005, Pamukkale.

Behn, R. (2001) *Rethinking Democratic Accountability*, Washington, D.C.: Brookings Institution Press.

Berberoğlu, G. (1991). *Karşılaştırmalı Yönetim - Kültürel Özelliklerin Yönetime Etkisi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bergsteiner, H. (2012). Accountability Theory Meets Accountability Practice. United Kingdom: Emerald Group Publishing Limited.

Bertok, J., Caddy, J. & Ruffner, M. (2002). Making It Happen: Developing Policy Guidelines For Accountability and Transparency. *Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen* (pp. 37-50). Editor Janos Bertok. Paris: OECD Publishing.

Bovens, M. (1998) *The Quest for Responsibility,* Cambridge, Cambridge University Press.

Bovens, M. (2006). Analyzing and Assessing Public Accountability: A Conceptual Model. *European Governance Papers (EUROGOV)*.C-06-01. http://edoc.vifapol.de/opus/volltexte/2011/2459/pdf/egp_connex_C_06_01.pdf (19.05.2018)

Brinkerhoff, D. (2001) *Taking Account of Accountability: A Conceptual Overview and Strategic Options, http://www.msiworldwide.com/wpcontent/uploads/2011/07/IPC_Taking._Account_of_Accountability.pdf (22.04.2018).*

Brinkerhoff, D. (2003). *Accountability and Health System: Overview, Framework and Strategies, Maryland:* Partners For Health Reformplus. *http://www.who.int/management/partnerships/accountability/AccountabilityHealthSystemsOverview.pdf (09.04.2018)*

Gelfand, M. J., Lim, B. C. & Raver, J. L. (2004). Culture and Accountability in Organizations: Variations in Forms of social Control Across Cultures. *Human Resource Management Review.* 14(1): 135-160.

Hofstede, G. (1980a). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage

Hofstede, G. (1980b). Motivation, Leadership and Organization: Do American Theories Apply Abroad. *Organizational Dynamics*. 9(1): 42-62.

Hofstede, G. (1981). Culture and Organisations. *International Studies of Management and Organisations*. 10(4): 15-41.

Hofstede, G. (1985). "The Interaction Between National and Organizational Value Systems", *Journal of Management Studies*. Vol. 22(4), pp.347-357.

Hofstede G., Hofstede G. J. & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of The Mind.* 3rd Edition, USA: McGraw-Hill.

International Budget Partnership (2006). *More Public Information Needed To Hold Governments To Accounts*. The International Budget Project, Open Budget Initiative. http://www.internationalbudget.org/wpcontent/uploads/2011/06/SummaryReportenglish.pdf (23.04.2018).

International Budget Partnership (2008). Open Budget Survey. Open Budget Transform Lives. http://www.internationalbudget.org/wpcontent/uploads/2011/06/2008FinalFullReportEnglish1.pdf (25.03.2018).

Kaya, B. (2009). *İç Denetim Nedir?.* http://icden.meb.gov.tr/diger.yaziler/ic_denetim._bertan_kaya_5_makale.pdf (15.04.2018).

Kondo, S. (2002). Fostering Dialogue to Strengthen Good Governance. *Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen* (pp. 7-11). Editor Janos Bertók. Paris: OECD.

Kool, R.S.B. (2014). (Crime) Victims' Compensation: The Emergence of Convergence. *Utrecht Law Review*. 10(3): 14-26.

Koppell, G.S J. (2005). "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder", *Public Administration Review*, Vol. 65(1), pp. 4-108.

Lucas, J. (1993). *Responsibility,* New York, Oxford University Press.

Midgley, K. (1982). To Whom Should the Board be Accountable and for What. *Management Accountability and Corporate Governance* (pp. 61-77) Editor Kenneth Midgley. London: Macmillan.

Mulgan, R. (2000). "Accountability: An Ever-Expanding Concept?", *Public Administration,* Vol. 78(3), pp. 555-573.

Mulgan, R. (2002) *Accountability Issues in the New Model of Governance.* Graduate Programme in Public Policy Discussion Papers. Canberra: Australian National University. http://firgoa.usc.es/drupal/files/No91Mulgan.pdf (23.04.2018).

Robert, C. & Wasti, A. S. (2002). Organizational Individualism and Collectivism: Theoretical Development and an Empirical Test of Measure. *Journal of Management,* 28(4): 544-566.

Sargut, A.S. (2001). *Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim*. Ankara: İmge Yayınları.

Sinclair, A. (1995) "The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses", *Accounting, Organizations and Society,* Vol. 20(2-3), pp. 219-237.

Soanes, C. & Stevenson, A. (Ed.) (2005). *The Oxford Dictionary of English*. Oxford: Oxford University Press

Sofyalıoğlu, Ç. & Aktaş, R. (2001). Kültürel Farklılıkların Uluslararası İşletmelere Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* 7(1): 75-92.

Sulaiman, M. & Willett R. J. (2003). Using the Hofstede-Gray Framework to Argue Normatively for an Extension of Islamic Corporate Reports. *Malaysian Accounting Review*. 2(1): 81-105.

Webster's Dictionary (1913), http://www.webster-dictionary.org/definition/accountability (13.05.2018).

Teoh, Y. H.& Foo, L. S. (1997). "Moderating Effects of Tolerance for Ambiguity and Risk-Taking Propensity on The Conflict-Perceived Performance Relationship: Evidence from Singaporean Entrepreneurs", *Journal of Business Venturing,* Vol.12(1), pp. 67-81.

Velayutham S. & Perera M. H. B. (2004). The Influence of Emotions and Culture on Accountability and Governance, Corporate Governance. *The International Journal of Business in Society*. 4 (1): 52-64.

Zayıf, V. & Erkenekli, M. (2015). "Kültürel Değerlerin Savunma Harcamalarına Yansıması: NATO Ülkeleri Arasında Bir Uygulama", *Savunma Bilimleri Dergisi* No: 14(2), ss. 1-43.