MALİYE ARAŞTIRMALARI 3

EDİTÖRLER
Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR / Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

onikilevha

EDİTÖRLER

Prof. Dr.
Salim Ateş OKTAR

Doç. Dr.
Yasemin TAŞKIN

MALİYE ARAŞTIRMALARI 3

onikilevha

Maliye Araştırmaları 3
Editörler: Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR – Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

E-ISBN 978-975-2449-94-7

İSTANBUL, ARALIK 2019

© ON İKİ LEVHA YAYINCILIK A. Ş.

Adres Prof. Nurettin Mazhar Öktel Sok. No: 6A Şişli / İSTANBUL

Telefon (212) 343 09 02

Faks (212) 224 40 02

Web www.onikilevha.com.tr

E-Posta bilgi@onikilevha.com.tr

facebook.com/onikilevha

twitter.com/onikilevha

instagram.com/onikilevha

Düzenleme Kurulu

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR (Chair)
Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ
Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN
Dr. Öğr. Üyesi Sermin SARICA

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	Harran University, Turkey
Prof. Dr. Adnan GERÇEK	Uludağ University, Turkey
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY	Karadeniz Teknik University, Turkey
Prof. Dr. Alicja BRODZKA	Wrocław University of Economics, Poland
Prof. Dr. Amanda KING	Georgia Southern University, USA
Prof. Dr. Salim 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
Dr. Vito TANZI	International Monetary Fund, USA

Assoc. Prof. Dr. Tamer BUDAK	İnönü University, Turkey
Assoc. Prof. Dr. Tarık VURAL	Abant İzzet Baysal University, Turkey
Assoc. Prof. Dr. Hilmi ÇOBAN	Gazi University, Turkey
Assoc. Prof. Dr. Memduh ASLAN	Hasan Kalyoncu University, Turkey
Assist. Prof.Dr. Arman Zafer YALÇIN	Balıkesir University, Turkey
Assist. Prof.Dr. Sabri Sami TAN	Çanakkale 18 Mart University, Turkey

Sunuş

Geleneksel Türkiye Maliye Sempozyumları serisi, son üç yıldır uluslararası etkinlik olarak devam etmektedir. İlki 1985 yılında gerçekleştirilen sempozyumlardan beşi İstanbul üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü tarafından düzenlenmiştir. Son olarak bölümümüz, 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'de 24-27 Nisan, 2019 tarihleri arasında Antalya, Belek, IC Santai Family Resort tesisinde üç yüzü aşkın kişiye ev sahipliği yapmış, Sempozyumda sunulan 105 bildirinin 93'ü ile iki uluslararası davetli konuşmacının sunum metinleri, İstanbul Üniversitesi'nin uluslararası yayınevi olan IU PRESS – İstanbul Üniversitesi Yayınevi tarafından, tamamı İngilizce olarak 633 sayfadan oluşan bir e-Bildiri Kitabı (e- Proceedings Book) olarak yayımlanmıştır.

Bu yayın dışında, dileyen yazarların Sempozyumda sundukları bildirilerin genişletilmiş ve revize edilmiş hallerinin ulusal kitap bölümü olarak Maliye literatürüne kazandırılmasının sağlanması amacıyla, Maliye Biliminin çeşitli konularına ilişkin 18 seçilmiş yazının yer aldığı bu editörlü e-Ulusal Kitap yayımlanmıştır. Sürekliliğin sağlanması bakımından kitap başlığı olarak son iki kitapta da tercih edilen "Maliye Araştırmaları" kullanılarak bu yayının adı "Maliye Araştırmaları 3" olarak belirlenmiştir.

Sempozyum Genel Kurulu'nun aldığı karar üzerine düzenlenmesi görevi Bölümümüze tevdi edilen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'nin yaklaşık iki yıllık bir süreye yayılan kongre ve yayın aşamalarında pek çok meslektaşımızın önemli katkıları olmuştur.

Düzenleme Kurulu üyesi meslektaşlarımızın yanı sıra; Sempozyumun hazırlık aşaması ve Sempozyum günlerinde olduğu gibi, gerek e- Bildiri Kitabının gerekse e-Ulusal Kitabın yayına hazırlanmasında yazarlarla ilişkiler, tashihler, ön tasarım başta olmak üzere pek çok konuda özveriyle çalışan değerli genç araştırma görevlisi meslektaşlarımız Zinnur Tunç, H. Burak Özgül, Ezgim Yavuz, Seda Selin Kuzu Keleş, Volkan Oğhan, Yeliz Neslihan Akın ve Dr. Cihan Kızıl'a şükranlarımızı sunuyoruz.

Maliye Araştırmaları 3 kitabının yayın işlemlerini hızla ve özenle gerçekleştiren On İki Levha Yayıncılık A.Ş. çalışanlarına, şirketin ortağı ve Genel Müdürü sayın Erol Öz'ün şahsında ayrıca teşekkür ediyoruz.

İstanbul, 2019.

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR
Editör

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN
Editör

İÇİNDEKİLER

Vergi Borcunun Kamu İhalelerine Katılıma Etkisi……..…1
Yeliz Neslihan AKIN & Salim Ateş OKTAR

35 Yıl Sonra Katma Değer Vergisi Reformu…….....43
Cevdet ALKIŞ

Vergiye Gönüllü Uyumda İzaha Davet Müessesesi…….…..70
Müge Seda ATEŞ

Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir İnceleme……..…84
Orçun AVCI & Gülin TABAKAN & Gülsen KIRAL

Bir Sosyal Sermaye Olarak Güven ve İnovasyon İlişkisi……107
Eda BALIKÇIOĞLU & Hilmi ÇOBAN

Sosyal Devlet Anlayışı ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme…….……115
Yeşim ÇAM & Coşkun KARACA

Verginin Yasallığı İlkesi: Türkiye ve Seçili Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme……..134
Murat DEMİR & Rıdvan ÖNDER

Bütçe Hakkının Tesis Edilmesinde Kesin Hesap Bütçesi, Değerlendirmeler ve Öneriler: Türkiye Örneği……153
Serdar DUMLUPINAR

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına İlişkin Güncel Durum……175
Recep Emre ERİÇOK

T.C. Anayasa Mahkemesinin Güncel Kararları Işığında Verginin Yasallığı İlkesinin Kapsamı……..195
Gamze GÜMÜŞKAYA

Yerel Yönetimler Tarafından Sağlanan Sosyal Hizmetlerden ve Yardımlardan Vatandaşların Memnuniyetini Belirleyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modellemesi ile Analizi……..206
Gonca GÜNGÖR GÖKSU

Stratejik Yatırımlara Yönelik Teşvikler: Türkiye Örneği…….....…228
Canatay HACIKÖYLÜ & Zeynep KARAL ÖNDER

Kalkınma Sürecinde Yoksulluk, Gelir Dağılımı ve Sosyal Yardımlar…….…..246
Osman Cenk KANCA & Yusuf AKAN

Vergi Ceza Hukukunun Değerlendirilmesi (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)……259
Yusuf KARAKOÇ

Devlet Üniversitelerinin Performans Denetim Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi……..292
Durdane KÜÇÜKAYCAN & Şafak AĞDENİZ

Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Yenilenebilir Enerji Tüketimi, Sağlık Harcamaları ve Karbondioksit Emisyonu Arasındaki İlişkiye Yönelik Ampirik Bir Analiz……307
Çiğdem Börke TUNALI & Naci Tolga SARUÇ

Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Bazı Sorun ve Değerlendirmeler…….……315
Zinnur TUNÇ

Vergi Borcunun Kamu İhalelerine Katılıma Etkisi

Yeliz Neslihan AKIN[1] **Salim Ateş OKTAR[2]**

Öz

Kamu ihaleleri bakımından kesinleşmiş vergi borcu, yalnızca 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ihalelere katılım engeli olarak düzenlenmiştir. 4734 sayılı Kanun ile ayrıca bir yeterlik kriteri olarak hükme bağlanan kesinleşmiş vergi borcunun tür ve tutarını belirleme yetkisi, Kamu İhale Kurumuna verilmiştir. 4734 sayılı Kanun'da kesinleşmiş sosyal sigorta prim borcu da ihalelere katılım engeli ve yeterlik kriteri olarak düzenlenmiş olduğu için, kanun koyucunun kesinleşmiş vergi borcu ibaresi ile dar anlamda vergi kapsamını işaret etme amaç ve iradesi taşıdığı düşünülmektedir. Kanaatimize göre, Kamu İhale Genel Tebliği'nde kesinleşmiş vergi borcu türleri olarak düzenlenen vergi ziyaı cezaları, gecikme zammı ve faizleri ile harçlar, dar ve teknik anlamdaki vergi borcu kapsamında değildir. Bu sebeple, bahsi geçen düzenlemelerin 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda 4734 Kanun'da yer alan kesinleşmiş vergi borcu ifadesinin, kesinleşmiş kamu alacağı ya da vadesi geçmiş borçlar şeklinde değiştirilmesi önerilmektedir. İlaveten kesinleşmiş vergi borcu için öngörülen hukukî sonuçların, kamu ihale mevzuatında yer alan tüm ihale kanunlarında hükme bağlanması, hakkaniyete ve kamu bütçesi açısından tesis edilmek istenen menfaate daha uygun olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu İhaleleri, Yeterlik Kriteri, Kesinleşmiş Vergi Borcu, Malî Yükümlülükler, Kamu İhale Genel Tebliği, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.
JEL Kodu: H57, K34, K39

Effect of Tax Debt on Partıcıpatıon To Publıc Procurements*

Abstract

In terms of public procurement, the finalised tax debt has been regulated as a barrier of participation to tenders only in Public Procurement Law no. 4734. The authority to determine the type and amount of finalised tax debt regulated as a proficiency criteria as well, has been given to the Public Procurement Authority with the Law no. 4734. While the Public Procurement Authority uses this legal authority, must obtain appropriate opinion of Revenue Administration. The finalised social security premium debt also has been regulated as a barrier of participation to tenders in Law no. 4734, therefore it is considered that the legislator had the intendment to point out the scope of the tax in a narrow sense with the phrase of finalised tax debt. According to our opinion, tax loss fines, late fee and interests and charges regulated as types of finalised tax debt in General Notification on Public Procurement aren't not included in the scope of narrow and technical sense of tax debt. For this reason, it is considered that these regulations are contrary to Law no. 4734. In this context, it is recommended to change as a finalised receivable or overdue debt the phrase of finalised tax debt in Law no. 4734. Additionally, regulating the legal consequences of finalised tax debt in all procurement laws in the public

[1] Araş. Gör., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Malî Hukuk Ana Bilim Dalı, akin.yn@istanbul.edu.tr.

[2] Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Malî Hukuk Ana Bilim Dalı, oktarat@istanbul.edu.tr.

* Bu çalışma, 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde Antalya-Belek'te düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'de sunulan aynı başlıklı bildiriden türetilmiştir.

procurement legislation will be more appropriate for equity and desired interest in terms of public budget.

Keywords: Public Procurements, Proficiency Criteria, Finalised Tax Debt, Financial Liabilities, General Notification on Public Procurement, Public Procurement Law No. 4734.
JEL Code: H57, K34, K39

1. Giriş

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yürütülen bir ihalede sunulan teklifin değerlendirilebilmesi için, Kanun'un 10. maddesine göre teklif sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca, kesinleşmiş vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir. Zira 4734 sayılı Kanun uyarınca kesinleşmiş vergi borcu, ihaleye katılım engeli olarak düzenlenmiştir. 4734 sayılı Kanun ile kesinleşmiş vergi borcunun tür ve tutar itibariyle belirleme yetkisi, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü alınmak şartıyla, Kamu İhale Kurumuna verilmiştir. Kamu İhale Kurumu, 4734 sayılı Kanun ile verilen bu yetkiye istinaden Kamu İhale Genel Tebliği'nde düzenlemeler yapmıştır. Bu bağlamda Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen malî yükümlülükler hakkında, doktrin görüşleri ve yargısal kararlar çerçevesinde dar ve geniş anlamda verginin tanımına ulaşılmaya çalışılmış olup 4734 sayılı Kanun'da yer verilen kesinleşmiş vergi borcu ifadesinin, vergi borcunun dar anlamı kapsamında bulunduğu tespit edilmiştir. Bu tespitten hareketle, Kamu İhale Genel Tebliği düzenlemelerinde kesinleşmiş vergi borcu kapsamında yer alan vergi ziyaı cezaları, gecikme zammı ve faizleri ile harçların, 4734 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir. Ayrıca kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınan vergi türleri ile ilgili kapsamın da isteklilerin ticarî faaliyetlerine yönelik vergi türleri olarak belirlenmesi suretiyle daraltılması ya da Türk vergi hukukunda tahsili mümkün olan tüm vergi türlerinin kapsama alınması suretiyle genişletilmesinin, kanun koyucunun amacına daha uygun olduğu düşünülmektedir. İlaveten kesinleşmiş vergi borcuna ilişkin olarak öngörülen ihalelere katılım engelinin, kamu ihale mevzuatında yalnızca 4734 sayılı Kanun'da hükme bağlandığı görülmektedir. Bu durum da kanaatimize göre, kamu ihaleleri temelinde hakkaniyetsiz sonuçlar yaratma riski içermektedir.

2. Malî Yükümlülükler Çerçevesinde Vergi Borcunun Tanımlanması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun[1] 10. maddesi uyarınca vergi borcu, *ihalelere katılım engeli olarak* düzenlenmiş bir husustur. Bu bağlamda çalışmamızda yapılacak açıklamalar ve değerlendirmeler için, öncelikle vergi kavramından ne anlaşılması gerektiğinin ve bu kavramın kapsam ve sınırlarının ortaya konulması gerekmektedir.

[1] **Bkz.:** 22.01.2002 Tarihli ve 24648 Sayılı Resmî Gazete.

2.1. Malî Yükümlülüklerin Türleri

Türk hukukunda vergi dışında, başka adlarla ifade edilen malî yükümlülükler[1] mevcuttur. Bunların kişiler açısında bir *malî yükümlülük* doğurmasına karşılık, bütçe açısından ayrıca *kamu gelirleri*ni oluşturduğu görülmektedir (Aksoy, 2011: 140; Erginay, 1994: 18; Susam, 2019: 215; Yılmaz, 2018: 92-95).

Anayasa'nın *vergi ödevi*nin düzenlendiği madde 73/1 hükmünde herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere ve malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu ve ayrıca Anayasa'nın madde 73/3 hükmünde ise vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda Anayasa'nın yer verilen hükümlerinden, *vergi* dışında *harç, resim* ve *benzeri malî yükümlülükler*in de bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi hukuku doktrininde ise malî yükümlülüklerin, *vergi* ve *vergilerin dışındaki malî yükümler* şeklinde (Kaneti, 1989: 4-9) tasnif edilerek irdelendiği görülmektedir. Bu irdelemede, bir malî yükümlülük olan *vergi,* müstakil şekilde inceleme konusu yapılırken; *vergilerin dışındaki malî yükümler* başlığı altında *harç, resim, harcamalara katılma payları* ve *diğer malî yükümler* incelenmekte ve vergi ile aralarındaki ortak özellikler ile farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmaktadır (Kaneti, 1989: 4-9). Ayrıca yine doktrinde, malî yükümlülüklerin *vergi* ile *vergi benzerleri*[2] şeklinde[3] tasnif edilerek irdelendiği görülmektedir (Oktar, 2019: 5; Oktar, 1996/1997: 161-162). Bu irdelemede, *verginin saf hâli* ile *verginin karma biçimi* inceleme konusu yapılmakta olup karma nitelikli vergiyi ifade eden vergi benzerlerinin, *harç, resim, şerefiye* ve *parafiskal yükümlülükleri* kapsadığı belirtilmektedir (Oktar, 2019: 5-6; Oktar, 1996/1997: 162-163).

Sonuç olarak Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kamu gelirlerinin türlerinden (Aksoy, 2011: 140; Çağan, 1982: 5; Susam, 2019: 214; Yılmaz, 2018: 68-73) olan *vergi, harç, resim* ve *benzeri malî yükümlülükler* olarak ifade edilebilecek olan malî yükümlülüklerin mevcut olduğu görülmektedir. Bu bağlamda çalışmamızda doktrinde yapılan tasniflere uygun şekilde, Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen malî yükümlülüklerin *vergi* ve *vergi dışındaki malî yükümlülükler* şeklinde ele alınarak açıklanması yeğlenmiştir.

---

[1] Doktrinde *malî yükümlülükler* yerine, *malî yüküm* ifadesinin de kullanıldığı görülmektedir. **Bkz.: Çağan,** N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi,* İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 5; **Kaneti,** S. (1989). *Vergi Hukuku,* 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi. s. 5-9. Ancak Anayasa'nın 73. madde düzenlemesinin lafzından hareketle ve doktrinde daha fazla kullanıldığı şekliyle çalışmamızda, ***malî yükümlülükler*** ifadesinin kullanılması yeğlenmiştir.

[2] Vergilerin yanı sıra, harç, resim, şerefiye, sosyal güvenlik kurumlarına ve meslek kuruluşlarına ödenen prim, ödenek, aidat gibi *vergi benzeri gelirler*in de bulunduğu belirtilmiştir. **Bkz.: Çağan,** s. 5.

[3] Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi, harç, resim benzeri malî yükümlülükler için, ayrıca *vergi ve benzeri gelirler* şeklinde bir tasnifin yer aldığı eser için **bkz.: Aksoy,** Ş. (2011). *Kamu Maliyesi,* 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 142.

2.1.1. Vergi

Anayasa'nın 73. maddesinde vergi ödevine ilişkin temel ilkelere[1] yer verilmiş olsa da tanımının yapılmamış olduğu görülmektedir (Kaneti, 1982: 4; Saban, 2002: 1-10). Aynı şekilde verginin tanımına, mevzuatımızda yer alan kanunlarda da rastlanmamaktadır (Kaneti, 1982: 4; Saban, 2002: 1-10). Bu bağlamda verginin tanımı için, doktrin ve yargısal kararlara bakılması gerekmektedir.

Doktrinde *vergi, "Kamusal gereksinmelerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım (Kaneti, 1982: 4)"* olarak tanımlanmıştır. Ayrıca başka bir tanıma göre *vergi, "Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gerekli kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan pay (Oktar, 2019: 1, 5)"* olarak ifade edilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan ve kamu giderlerini karşılamak amacıyla, gerçek ve tüzelkişilere malî güçlerine göre kanunlarla getirilen bir yükümlülük olan verginin, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı olduğu belirtilmiştir[2]. Bu bağlamda Anayasa hükümleri ile doktrin ve yargısal içtihatlar ile geliştirilen tanımlar çerçevesinde, verginin tanımlanmasına yönelik bazı hukukî sonuçların tespit edilmesi mümkündür.

2.1.1.1. Vergi, Anayasal Bir Ödevdir.

Anayasa'nın 73. maddesi ile verginin bir ödev olduğu düzenlenmiş olduğu görülmektedir (Kaneti, 1982: 4, 30; Öncel vd., 2018: 4).

2.1.1.2. Vergi, Devlet veya Vergilendirme Yetkisini Haiz Kamu Kuruluşları Tarafından Alınmaktadır.

Verginin egemen kamu otoritesi tarafından (Oktar, 2019: 1, 5) ve bu bağlamda Devlet ya da vergilendirme yetkisini haiz kamu kuruluşları (Aksoy, 2011: 142; Aksoy, 2010: 3); başka ifade ile Devlet ile bu yetkiyi Devlet'ten devralmış kamu tüzel kişileri (Çağan, 1982: 5) tarafından alınması mümkündür.

2.1.1.3. Vergi, Zorunlu Olarak Yapılan Ödemedir.

Vergi, zorunlu olarak yapılan (Neumark, 1975: 24; Kaneti, 1982: 5) ve kişinin arzusuna bırakılmayan (Erginay, 1994: 37; Kaneti, 1982: 4) ödemeyi ifade etmekte olduğundan; verginin zora dayanan bir malî yükümlülük olduğu belirtilmiştir (Aksoy, 2011: 142;

[1] Doktrinde Anayasa'nın 73. maddesinin, vergilendirmeyi ilgilendiren ilkeleri yansıtan maddelerden biri olduğu belirtilmiştir. **Bkz.: Oktar,** S. A. (2019). *Vergi Hukuku,* 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 32.

[2] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete. **Benzer kararlar için ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete; Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

Erginay, 1994: 18; Oktar, 2019: 2; Turhan, 1998: 21). Bu bağlamda cebirsiz verginin olmayacağı (Musaballı, 1978: 9) ve vergi ile *cebrî ödemeler*in anlaşıldığı ileri sürülmektedir (Neumark, 1975: 19). Bu zorunluluğun temelinde, kamu gücü bulunmaktadır (Kaneti, 1982: 4; Oktar, 2019: 5)[1].

2.1.1.4. Vergi, Kanunla Konulabilir, Değiştirilebilir, Kaldırılabilir.

Vergi için öngörülen hukukî zorunluluğun, bu kamu gelirinin toplanması için kanunî bir dayanak bulunması gerekliliğini ortaya çıkardığı belirtilmektedir (Aksoy, 2011: 142; Erginay, 1994: 19). Bu bağlamda verginin, ancak bir kanun hükmü ile alınabileceği belirtilmelidir (Turhan, 1998: 22). Verginin kanunla konulması gerekliliği, *muayyen kurallar* şeklinde ifade edilmiştir (Aksoy, 2011: 3, 7). Doktrin (Kaneti, 1989: 36; Karakoç, 2014: 17; Musaballı, 1978: 9; Oktar, 2019: 34; Öncel vd., 2018: 15; Saban, 2002: 54-55; Yılmaz, 2018: 133) ve yargısal kararlarda[2] bu durum, *verginin kanunîliği ilkesi*[3] olarak ifade edilmektedir.

2.1.1.5. Vergi, Çeşitli Amaçlarla Alınmaktadır.

Verginin amaçlarından ilkini, Anayasa'nın madde 73/1 hükmünde de belirtildiği üzere, kamusal masrafların ödenmesi (Musaballı, 1978: 9), kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması (Oktar, 2019: 5) ya da kamu harcamalarının (Aksoy, 2011: 171) veya giderlerinin karşılanması (Aksoy, 2011: 171; Erginay, 1994: 19; Kaneti, 1989: 34; Öncel vd., 2018: 55)[4] oluşturmaktadır. Bu amaç, ***malî/fiskal amaç*** olarak ifade edilmekte (Öncel vd., 2018: 55; Turhan, 1998: 32) olup bu amacın, verginin geleneksel amacını oluşturduğu belirtilmektedir (Aksoy, 2011: 170; Öncel vd., 2018: 55). Bu bağlamda verginin, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları sağlamak üzere, Devlet'e gelir temin eden bir araç olduğu (Turhan, 1998: 21); başka ifade ile kamusal harcamaların karşılanmasına hizmet ettiği belirtilmektedir (Kaneti, 1989: 4). Ayrıca doktrinde, kamu giderlerini karşılamanın, verginin bir özelliği olarak ele alındığı görülmektedir (Turhan, 1998: 22). O hâlde vergi ödevi suretiyle kişiler, kamu hizmetlerinin finansmanına katılmaktadır (Öncel vd., 2018: 4).

---

[1] Anayasa Mahkemesinin kararında da diğer malî yükümlükler gibi verginin de kamu gücüne dayanılarak alındığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Anayasa Mahkemesinin bir kararında, Anayasa'nın madde 73/3 hükmünde, *verginin yasallığı ilkesi* olarak da nitelendirilen kuralın mevcut olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete. Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da Anayasa'nın madde 73/3 hükmünde, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" denilerek *verginin kanunîliği ilkesi*nin belirtilmiş olduğu ileri sürülmüştür. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015 Tarihli ve E. 2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar; 13.01.2016 Tarihli ve 29592 Sayılı Resmî Gazete.

[3] Doktrinde *verginin yasallığı* kavramının kullanımı ve detaylı bilgi için **bkz.: Güneş,** G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi,* Güncellenmiş 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

[4] **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

Malî amaçlı vergilendirmeyi düzenleyen Anayasa'nın madde 73/1 hükmünün (Oktar, 2019: 33) yanı sıra, Anayasa'nın madde 73/2 hükmünde maliye politikasının sosyal amacının; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu belirtilmiş olup bu bağlamda yer verilen hükümde, vergilendirmenin malî olmayan (Aksoy, 2011: 172; Susam, 2019: 244-247)[1]; ***iktisadî ve sosyal amacı***nın da düzenlendiği belirtilmiştir (Oktar, 2019: 34).

2.1.1.6. Vergi, Karşılık Esasına Dayanmamaktadır.

Vergi, karşılıksızdır (Aksoy, 2011: 142; Aksoy, 2010: 5; Kaneti, 1989: 4; Yılmaz, 2018: 92); *karşılık esası*na dayanmamaktadır (Aksoy, 2010: 3; Musaballı, 1979: 9; Oktar, 2019: 5); başka ifade ile vergi ödevi, karşılık isteme hakkını içermemektedir (Erginay, 1994: 19; Neumark, 1975: 19; Turhan, 1998: 21-22).

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da ödenen vergiler bakımından, vergi mükelleflerinin kişisel bir hizmet ya da karşılık talep etme haklarının bulunmadığı belirtilmiştir[2].

Verginin karşılık esasına dayanmaması, *özel* veya *belirli* bir karşılığının bulunmaması anlamına gelmektedir (Turhan, 1998: 21); başka ifade ile vergi, bütün kamu hizmetlerinin karşılığı (Erginay, 1994: 19) olup vergi ve vergi ile karşılanan kamu hizmetlerinden yararlanma arasında doğrudan bir ilişki mevcut değildir (Kaneti, 1989: 4). Bu sebeple kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine göre, vergilerin bölünmesi ya da kişiselleştirilmesi söz konusu değildir (Erginay, 1994: 19). Bu bağlamda vergi, *şartsız* bir kamusal yükümlülüktür (Turhan, 1998: 22).

2.1.1.7. Vergi, Malî Güce Göre Alınmaktadır.

Vergi, Anayasa'nın madde 73/1 hükmüne göre, ödeme gücüne göre orantılı olarak alınan (Turhan, 1998: 21) bir katılım payıdır (Musaballı, 1979: 9; Neumark, 1975: 100; Oktar, 2019: 5). Bu hükümde, *malî güce vergilendirme ilkesi*nin düzenlendiği belirtilmektedir (Kaneti, 1989: 32-33; Oktar, 2019: 32-33). Yer verilen bu ilkenin, dar anlamda vergi için öngörüldüğü; başka ifade ile vergi dışındaki malî yükümlülükleri kapsamadığı belirtilmektedir (Öncel vd., 2018: 56).

2.1.2. Vergi Dışındaki Malî Yükümlülükler

Vergi olarak ifade edilen malî yükümlülüğün bazı hukukî özellikleri, vergi dışındaki malî yükümlülüklerde; başka ifade ile vergi benzerlerinde de mevcuttur. Bu bağlamda öncelikle, Anayasa'nın madde 73/3 hükmünde yer alan ve verginin kanunîliği olarak

---

[1] Doktrinde verginin malî olmayan amaçlarının *gelirin yeniden dağıtımına ilişkin amaç, konjonktür politikasına ilişkin amaç, büyüme politikasına ilişkin amaç* ile *diğer amaçlar* başlıkları altında ele alındığı eser için **bkz.: Turhan,** S. (1998). *Vergi Teorisi ve Vergi Politikası,* Altıncı Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 35-40.

[2] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete. **Benzer karar için ayrıca bkz**.: Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

ifade edilen ilkenin, vergi dışındaki diğer malî yükümlülükleri de kapsadığı ve geniş anlamda vergiyi esas aldığı belirtilmektedir (Öncel vd., 2018: 56)[1]. Başka ifade ile kanuna dayanma ilkesi, dar anlamda vergi dışında; harç, resim ve vergi benzerleri için de geçerlidir (Oktar, 2019: 34). Ayrıca vergi dışındaki malî yükümlülükler de tıpkı vergiler gibi zora dayanmaktadır (Kaneti, 1989: 5); vergi dışındaki malî yükümlülüklerde de cebrîlik niteliği bulunmaktadır (Aksoy, 2011: 142)[2]. Anayasa Mahkemesinin bir kararında da Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen vergi, harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerin ortak özelliklerinin, *kanunla konulmaları* ve *kamu gücüne dayanılarak* gerektiğinde *zorla alınmaları* olduğu belirtilmiştir[3].

Vergi dışındaki malî yükümlülükler ile verginin, yukarıda yer verilen ortak hukukî özelliklerin yanı sıra, farklı hukukî özellikleri de bulunmaktadır. Çalışmamızda daha önce yer verildiği üzere, vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükte karşılık esası bulunmamasına rağmen; vergi dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa *karşılık* ve *yararlanma ilkesi*nin geçerli olduğu belirtilmektedir (Öncel vd., 2018: 56). Zira vergi benzerlerinin, genel kamusal ihtiyaçlardan çok, bazı özel ihtiyaçların karşılanması amacıyla alındığı ve bunların, kamu hizmetinin karşılığında ödenmesi nedeniyle vergilerden ayrıldığı belirtilmiş olup vergi benzerleri, *yararlanma vergileri* olarak da ifade edilmiştir (Oktar, 1996/1997: 161). Anayasa Mahkemesinin kararında da vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde, kısmen de olsa *karşılık* ve *yararlanma ilkesi*nin geçerli olduğu; çünkü bu yükümlülüklere konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılması ve malî bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağının bulunduğu[4] belirtilmiştir[5].

1.1.2.1. Harç

Tıpkı vergi gibi, harcın da Anayasa'da ya da herhangi bir kanunda tanımı yapılmamış olup bu bağlamda yine tanımın, doktrin ve yargısal içtihatlar ile geliştirildiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, *harç,* kimi kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak tahsil edilen kamu geliri olarak tanımlanmış[6] olup kamu hizmetlerinin özel yarar/fayda sağlayanlara ödetilmesi yollarından biri olduğu

---

[1] Anayasa Mahkemesinin bir kararında, vergilendirmede genel kuralın, *kanunla belirlenmiş* konu ve kişilerden vergi, harç ve resim alınması olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 13.11.2014 Tarihli ve E. 2013/95, K. 2014/176 Sayılı Karar; 13.03.2015 Tarihli ve 29294 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Doktrinde vergi benzeri malî yükümlülükler ile ortaya çıkan vergi benzeri gelirleriyle verginin ortak yanının, Devlet egemenliğine dayanılarak alınması olduğu belirtilmiştir. **Bkz.: Çağan,** s. 5.

[3] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete. **Benzer karar için ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

[4] **Ayrıca bkz.: Öncel vd.,** s. 56.

[5] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete. Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde *dolaylı* da olsa karşılık ve yararlanma ilkesinin geçerli olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

[6] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete. **Benzer karar için ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1997: 506). Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da *harç,* kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlananlardan; bu yararlanmaları karşılığı alınan bedel olarak tanımlanmış olup bir hizmetin harç konusu olabilmesi için, kişilerin bir kamu kurumundan yararlanması, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerektiği belirtilmiştir[1]. Bu bağlamda bir malî yükümlülük olarak Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen harcın bir karşılığı bulunmakta olup (Kaneti, 1989: 5)[2] harç, *karşılık* ya da *yararlanma/faydalanma esası*na dayanmaktadır (Oktar, 2019: 6)[3]. Zira harçta, sunulan kamu hizmetlerinden kişilerin elde ettiği yararın/faydanın kısmen de olsa tespit edilebildiği (Aksoy, 2011: 143; Erginay, 1994: 19; Yılmaz, 2018: 92); kişilerin kamusal yarar dışında ayrıca özel yarar da elde ettiği ve bu özel yarara/faydaya karşılık olarak ödenen bedelin de harç olduğu belirtilmektedir (Aksoy, 2011: 143). Başka ifade ile bazı kamu hizmetlerinin sunulması ile *bölünebilir* yararın ortaya çıktığı (Yılmaz, 2018: 92); bölünebilen ya da kişiselleştirilebilen bu kamu hizmetlerinde kişilerin tek tek yararlanma derecelerinin göz önüne alınabileceği belirtilmiştir (Erginay, 1994: 19). Bu bağlamda harçta, belli bir kamu hizmetinden yararlanma dolayısıyla bir hukukî sebep mevcut olup (Erginay, 1994: 19) bu özelliği yönünden vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükten ayrılmakta (Kaneti, 1989: 5) ise de zorunluluk esasına dayanması noktasında, vergi ile ortak hukukî özellik taşımaktadır (Aksoy, 2011: 143-144; Oktar, 1996/1997: 164).

Anayasa'nın madde 73/3 hükmü gereğince, harçlar da kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunlu olan bir malî yükümlülüktür. Bu bağlamda mevzuatımızda *492 sayılı Harçlar Kanunu*[4] yürürlüktedir. 492 sayılı Kanun'un 127. maddesinde, Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça harçların, tamamı peşin olarak ödenmeden[5] harca mevzu olan işlemin yapılmayacağı ve Kanun'un 128. maddesinde de gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların, harcın ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsil olarak sorumlu olduğu belirtilmiştir.

---

[1] Aynı kararda, *tapu harcı*nın da kişilere ait tapu işlemlerinin yerine getirilmesi karşılığında alınan bedel olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa mahkemesi, 28.02.2018 Tarihli ve E. 2017/117, K. 2018/28 Sayılı Karar; 04.04.2018 Tarihli ve 30381 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Anayasa Mahkemesinin kararında da harçların, tapu, pasaport gibi belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın karşılığı olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete. **Benzer karar için ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

[3] Başka ifade ile harçlar, *yaralanma/faydalanma ilkesi*ne göre alınmaktadır. **Bkz.: Yılmaz,** s. 93.

[4] **Bkz.:** 17.07.1964 Tarihli ve 11756 Sayılı Resmî Gazete.

[5] Örneğin 492 sayılı Kanun'un imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçlarında *ödeme zamanı*nın düzenlendiği 113. maddesinde, *denetim kuruluşları yetkilendirme belgesi harçları*nın, kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde verilen bildirim üzerine, bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gayrisafi iş hasılatı esas alınarak tahakkuk ettirileceği ve tahakkuk ettirilen harçların ayrıca mükellefe tebliğ edilmeyeceği ve mayıs ayı içerisinde ödeneceği hükme bağlanmıştır. Yer verilen hükümden anlaşılacağı üzere, harcın ödenmesine ilişkin bir süre öngörülmüştür.

Ayrıca *5393 sayılı Belediye Kanunu*'nun[1] 59. maddesinde, kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harçların yanı sıra katılma paylarının da belediyenin gelirlerinden biri olduğu hükme bağlanmıştır. Yine *2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu*'nun[2] ikinci kısmında *belediye harçları* düzenlenmiştir. Bu bağlamda 2464 sayılı Kanun uyarınca, *işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı ve çeşitli harçlar*ın[3] alınabileceği hükme bağlanmıştır.

1.1.2.2. Resim

Resim olarak ifade edilen malî yükümlülüğün de Anayasa'da ya da herhangi bir kanunda tanımı yapılmamış olup bu bağlamda yine tanımın, doktrin ve yargısal içtihatlar ile geliştirildiği görülmektedir. Resmin, bazen vergiye bazen de harca benzeyen bir kamu geliri türü olduğu ileri sürülmektedir (Aksoy, 2011: 144). Resmin de kamu hizmetlerinin özel yarar sağlayanlara ödetilmesi yollarından biri olduğu belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1997: 506). Anayasa Mahkemesinin bir kararında, *resim,* bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı[4] gibi, harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirler şeklinde de açıklandığı belirtilmiştir[5]. Bu bağlamda tıpkı harç gibi resim de *karşılık* ya da *faydalanma/yararlanma esas*ına dayanması (Oktar, 2019: 6) noktasında vergilerden ayrılmaktadır. Başka ifade ile resimde, vergide bulunmayan *karşılık* niteliği mevcuttur (Kaneti, 1989: 6). Ancak bazı hâllerde resmin, karşılıksız olduğu da unutulmamalıdır (Aksoy, 2011: 144).

Anayasa'nın madde 73/3 hükmü gereğince, resimler de kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunlu olan bir malî yükümlülüktür. Bu bağlamda mevzuatımızda *2548 sayılı Gemi Resmi Kanunu*[6] bulunmaktadır. 2548 sayılı Kanun'un *sağlık resmi*nin düzenlendiği madde 3/1 hükmünde, Türk limanlarında, Kanun'un 1. maddesi kapsamına giren gemilerden, her net tonu üzerinden alınacak sağlık resminin, her malî yıl başında yürürlüğe konulacak tarifeyle düzenleneceği belirtilmiştir. Ayrıca 2548 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemek amacıyla, Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürü tarafından yürütülecek olan *Gemi Sağlık Resmi Kanunu Uygulama Yönetmeliği*[7] bulunmaktadır. Bahsi geçen Yönetmelik'te, 2548 sayılı Kanun ile ödenmesi hükme bağlanan resimlerin, üç iş günü içinde ödenmesi kurala bağlanmış olup bu bağlamda resim ödemesinde bir sürenin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

---

[1] **Bkz.:** 13.07.2005 Tarihli ve 25874 Sayılı Resmî Gazete.
[2] **Bkz.:** 29.05.1981 Tarihli ve 17354 Sayılı Resmî Gazete.
[3] 2464 sayılı Kanun'da çeşitli harçlar, *kayıt ve suret harcı, altyapı kazı izni harcı, imar ile ilgili harçlar, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı* ve *sağlık belgesi harcı* olarak belirtilmiştir.
[4] **Ayrıca bkz.: Erginay,** s. 18.
[5] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete.
[6] **Bkz.:** 10.11.1981 Tarihli ve 17510 Sayılı Resmî Gazete.
[7] **Bkz.:** 09.05.2008 Tarihli ve 26871 Sayılı Resmî Gazete.

1.1.2.3. Benzeri Malî Yükümlülük

Anayasa'nın madde 73/3 ile 73/4 hükümlerinde, *"vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler"* ifadesine yer verilmiş olup bu bağlamda *benzeri malî yükümlülükler*in *vergi, resim* ve *harç* ile bir tamlama oluşturarak hükme bağlandığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple *harç* ve *resmin* yanı sıra, *"vergi benzeri", "harç benzeri"* ya da *"resim benzeri" malî yükümlülükler* de bulunabilmekte olup çalışmamızda daha önce ifade edildiği üzere tüm bu malî yükümlülükler doktrinde, vergi dışındaki malî yükümlülükler ya da vergi benzerleri olarak da ifade edilmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesinin bir kararında, döner sermaye işletmesi gelirleri ile ilgili birtakım hukukî sonuçlar ortaya konulmuş olup yer verdiğimiz açıklamalar açısından kararda yer alan tespitlerin oldukça önemli olduğu düşünülmektedir. Kararda, birtakım kamu hizmetleri karşılığı alınacağı belirtilen bu gelirlerin, bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı alınmasından dolayı *vergi ve vergi benzeri malî yükümlülük olmadığı* ve ayrıca kamu hizmeti gören bir kuruluşun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanması sebebiyle de *harç ve resim olarak da nitelendirilemeyeceği*; ilaveten geliri oluşturan bedelin, bir iznin verilmesine dayalı olarak alınmaması dolayısıyla da *resim benzeri malî yükümlülük niteliği de taşımadığı* belirtilmiştir. Bu açıklamalar ışığında bahsi geçen yargısal kararda, belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan döner sermaye işletmesi gelirlerini oluşturan bedelin, açıklanan özellikleri itibariyle *harç benzeri malî yükümlülük niteliği* taşıdığı belirtilmiştir[1].

Benzeri malî yükümlülük, adından anlaşılacağı üzere, vergi, harç ve resim gibi bir malî yükümlülük olup (Oktar, 1996/1997: 171) yine Anayasal ya da kanunî herhangi bir tanımı bulunmadığından; doktrin ya da yargısal içtihatlar ile geliştirilen tanımlara bakılması gerekmektedir. Öncelikle Anayasa'nın madde 73/3 hükmü gereğince, benzeri malî yükümlülüklerin de kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunlu olduğunu belirtmek gerekir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, *benzeri malî yükümlülük,* kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar olarak tanımlanmış olup bu yükümlülüğün kimi zaman vergi, harç ve resmin özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabildiği belirtilmiştir[2]. Kararın devamında, benzeri malî yükümlülüğü vergi, harç ve resimden ayıran özelliğin, genel bütçe içinde yer almama niteliği olduğu ve bu yüküm nedeniyle elde edilen gelirlerin, kamu hizmeti gören özel birtakım kuruluşların ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan elde edildiği belirtilmiştir[3].

---

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

[2] **Benzer kararlar için bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete; 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

Doktrinde vergi, harç ve resmin dışında, *harcamalara katılma payları* ve *diğer malî yükümler* şeklinde bir tasnifin yapılarak vergi dışındaki malî yükümlülüklerin ele alındığı görülmektedir (Kaneti, 1989: 6-8). Ayrıca doktrinde, vergi benzerlerinin içinde harç ve resim ile birlikte, *parafiskal yükümlülükler, harcamalara katılma payları* ve *şerefiye* şeklinde ifade edilen malî yükümlülüklerin bulunduğu belirtilmektedir (Oktar, 2019: 5-8; Oktar, 1996/1997: 162-165). Bu bağlamda çalışmamızda, *harcamalara katılma payları, şerefiye* ve *parafiskal yükümlülükler*in ayrıca incelemesinde fayda görülmektedir.

1.1.2.3.1. Harcamalara Katılma Payı

Harcamalara katılma payının, vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükten farklı olduğu; zira bunların bir *yararlanmayı/faydalanmayı dengelediği* ve ilgili bayındırlık faaliyetinden yararlananlardan alındığı ve bu bağlamda vergiler gibi genel olarak kamusal harcamaların karşılanması amacını taşımadığı belirtilmiştir (Kaneti, 1989: 6). Mevzuatımızda 2464 sayılı Kanun'un üçüncü kısmında *harcamalara katılma payları* düzenlenmiş olup 86, 87 ve 88. maddelerinde sırasıyla, *yol, kanalizasyon* ve *su tesisleri harcamalarına katılma payları*nın hükme bağlandığı görülmektedir[1].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, belediyelerin vatandaşlara götürdükleri hizmetler için sadece o hizmetten yararlanacak olanlardan talep ettikleri *harcamalara katılma pay*ının, Anayasa Mahkemesinin 24.11.1987 tarihli ve E.1987/19, K.1987/31 sayılı kararında[2] da belirtildiği üzere, Anayasa'nın madde 73/3 hükmü kapsamında *resim benzeri bir malî yükümlülük* olup vergi ve harçta olduğu gibi zor unsuruna dayanan bir kamu geliri niteliğinde olması sebebiyle, bahsi geçen Anayasa kuralı uyarınca kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir[3].

1.1.2.3.2. Şerefiye

Şerefiye[4], bir kamu hizmetinin karşılığı olmak bakımından harçlara benzemekte (Aksoy, 2011: 146; Erginay, 1994: 20) ve bu sebeple vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükten ayrılmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, şerefiye de vergi gibi, zorunlu niteliği haiz bir malî yükümlülüktür (Aksoy, 2011: 145; Erginay, 1994: 20; Oktar, 1996/1997: 165).

---

[1] *5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu*'nun madde 23/g hükmüne göre, hizmetlerin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartıyla, 2464 sayılı Kanun'da belirtilen oran ve esaslara göre alınacak yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarının, büyükşehir belediyesinin gelirlerinden biri olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** 23.07.2004 Tarihli ve 25531 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Bahsi geçen Anayasa Mahkemesinin kararında harcamalara katılma paylarının, vergi hukuku açısından hizmetten yararlanacak olan arsa ya da bina sahibinin ödemesi gereken *resim benzeri bir malî yükümlülük* niteliğinde olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.11.1987 Tarihli ve E. 1987/19, K. 1987/31 Sayılı Karar; 29.03.1988 Tarihli ve 19769 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 12.09.2013 Tarihli ve E. 2013/19, K. 2013/100 Sayılı Karar; 18.09.2014 Tarihli ve 29123 Sayılı Resmî Gazete.

[4] Doktrinde, şerefiyenin de vergi benzeri gelirlerden birisi olduğu belirtilmektedir. **Bkz.: Çağan,** s. 5. Ayrıca şerefiyenin, Türk vergi sisteminde yer almadığı belirtilmektedir. **Bkz.: Oktar,** *"Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler",* dipnot: 73, s. 172.

Doktrinde bir kısım görüşe göre, harcamalara katılım payları, *şerefiye* ile aynı anlamı ihtiva etmektedir (Aksoy, 2011: 145-146). Bu bağlamda *değerlendirme resmi* olarak da ifade edildiği belirtilen şerefiyenin[1], vergi ile harcın özelliklerini taşıyan, vergi ile harcın arasında yer alan ve Devlet veya belediyeler tarafından yapılan bayındırlık ve imar hizmetlerinden dolayı, o bölgede bulunan bina ve arsaların sahiplerinden bu gayrimenkullerde meydana gelen artışlardan dolayı alınan bir kamu geliri olduğu belirtilmiştir (Aksoy, 2011: 145-146).

Doktrindeki diğer bir görüşe göre, *rant vergisi* olarak ifade edilen ve yararlanma vergilerinden bir türü olarak şerefiyenin (Oktar, 2019: 8), maliyetin bölüştürülmesi esasına dayanan harcamaya katılma paylarından elde edilen yararı konu alması bakımından farklıdır (Oktar, 2019: 8; Oktar, 1996/1997: 165). Zira şerefiyede bayındırlık hizmetleri ile mevki rantı sağlayarak yararlanan taşınmazlara, bu yararın bir kısmının ödetildiği belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1997: 512).

1.1.2.3.3. Parafiskal Yükümlülükler

Vergi benzeri (Aksoy, 2011: 146; Erginay, 1994: 23; Oktar, 2019: 5; Oktar, 1996/1997: 16; Yılmaz, 2018: 94) veya *harç benzeri (Aksoy, 2011: 146; Yılmaz, 2018: 94)* olarak ifade edilen parafiskal yükümlülük, bazı kamu hizmetlerini gören kuruluşlar tarafından bu hizmetlerin finansmanının sağlanması amacıyla alınan kamu gelirlerinden oluşan (Aksoy, 2011: 146) bir malî yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda Anayasa'nın madde 73/3 ile 73/4 hükümlerinde belirtilen *benzeri malî yükümlülükler*in kapsamının parafiskal yükümlülük kapsamından daha geniş olduğu; zira benzeri malî yükümlülüklerin dar anlamda parafiskal yükümlülük kapsamında bulunmayan harcamalara katılım payları ile şerefiyeleri de kapsadığı belirtilmektedir (Oktar, 1996/1997: 171).

Parafiskal yükümlülük, odalar, sandıklar, sosyal güvenlik kurumu kuruluşlarının, Devlet'ten aldıkları yetkiye dayanarak yürüttükleri kamu hizmetleri karşılığında doğmakta ve üyeler ya da hizmetten yararlananlar, bu kamu hizmetleri karşılığında para ödemektedir (Aksoy, 2011: 146). Bu bağlamda parafiskal yükümlülüğün, meslekî kuruluşlara yapılan ödemeler, sosyal güvenlik ödemeleri ve fonlara yapılan ödemelerden oluştuğu belirtilmektedir (Erginay, 1994: 24; Oktar, 1996/1997: 171)[2]. Sonuç olarak bu kuruluşların sunduğu hizmetten yararlanmak isteyenler için, parafiskal yükümlülük ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2018: 94-95).

Parafiskal yükümlülüklerden elde edilen gelirlerin, kamu hizmetini sunan kuruluşların bütçelerinde yer aldığı belirtilmektedir (Aksoy, 2011: 146; Erginay, 1994: 24; Yılmaz,

[1] Anayasa Mahkemesinin bir kararında da katılma payı olarak ifade edilen değerlendirme resmi ile şerefiye aynı anlamda kullanılmıştır. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 21.06.1990 Tarihli ve E. 1990/7, K. 1990/ 11 Sayılı Karar; 04.02.1991 Tarihli ve 20776 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Doktrinde parafiskal yükümlülüklerden elde edilen gelirlerin, *ekonomik, sosyal* ve *meslekî gelirler* şeklinde tasnif edilerek irdelendiği eser için **bkz.: Susam.** N. (2019), *Kamu Maliyesi,* 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, s. 219.

2018: 94). Anayasa Mahkemesinin bir kararında da kamu kurumları ve genel yararla ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla, doğrudan bu kuruluşlar veya idare tarafından bu kuruluşlar yararına, bunların mensupları veya hizmetlerinden yararlananlardan kamu gücüne dayanarak alınan; ancak Devlet bütçesine katılmayan gelirlerin parafiskal yükümlülük olarak tanımlandığı belirtilmiştir[1]. Bu özellikleri itibariyle parafiskal yükümlülüklerin, doktrinde bir tasnif türü olarak karşımıza çıkan *diğer malî yükümler* ile aynı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Zira diğer malî yükümlerin de vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükten farklı olduğu ve bunların kamusal harcamanın genel bir kaynağını oluşturmayıp belli ihtiyaçlara tahsis edildiği belirtilmiştir (Kaneti, 1989: 7).

2.2. Vergi Borcu

Çalışmamızda buraya kadar, Anayasal hükümlerde düzenlenen malî yükümlülüklerin türleri ve özellikleri, doktrinde yapılan tasnifler ile yargısal kararlar çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Şimdi ise vergi borcundan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin bir irdeleme yapılması gerekmektedir.

Anayasa'nın *vergi ödevi* başlığı taşıyan 73. maddesinde vergi ile birlikte, harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerin düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Ayrıca doktrinde, tüm vergilere uygulanması gereken genel nitelikte ilke, kavram ve kurumları düzenlediği ve düzenledikleri alan itibariyle *temel kanun olma özelliği*ne sahip olduğu belirtilen (Karakoç, 2014: 100-101) *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*[2] *(VUK)* ile *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*'un[3] *(AATUHK)* düzenlemelerine bakılmasında fayda görülmektedir.

Temel kanunlardan biri olan VUK'un[4] *vergiyi doğuran olay*ın düzenlendiği madde 19/2 hükmünde, *vergi alacağı*nın mükellef bakımından *vergi borcu*nu teşkil ettiği belirtilmiştir[5]. Bu bağlamda vergi, Devlet açısından kamusal bir alacak; mükellefler açısından ise *vergi borcu* doğuran bir kamusal gelir türü (Aksoy, 2011: 142-143) olup vergi yükümlülüğünün konusunu *vergi borcu* oluşturmaktadır (Kaneti, 1989: 80). Başka ifade ile her vergi, aslında hukukî sonuç olarak bir borç yaratmaktadır (Erginay, 1994: 39). Ayrıca VUK'un madde 19/1 hükmü uyarınca *vergi borcu*nun, *vergi kanunları*nın vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğacağı anlaşılmaktadır. Zira vergi ile vergi alacaklısı ve vergi borçlusu arasında bir alacak-borç ilişkisi kurulmaktadır (Oktar, 2019: 73). VUK'un madde 1/1 hükmünde, Kanun'un hükümlerinin, genel bütçeye giren ve il özel idarelerine ve belediyelere ait vergilerin

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.09.1998 Tarihli ve E. 1997/62, K. 1998/52 Sayılı Karar; 20.10.2000 Tarihli ve 24206 Sayılı Resmî Gazete.

[2] **Bkz.:** 10.01.1961 Tarihli ve 10703 Sayılı; 11.01.1961 Tarihli ve 10704 Sayılı; 12.01.1961 Tarihli ve 10705 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** 28.07.1953 Tarihli ve 8469 Sayılı Resmî Gazete.

[4] VUK'un 2. maddesindeki düzenleme dışında, vergi hukuku alanındaki *genel kanun* niteliğine sahip olduğu belirtilmektedir. **Bkz.: Kaneti,** s. 17.

[5] Anayasa Mahkemesinin bir kararında vergiyi doğuran olayın, bir yandan Devlet'in vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.

yanı sıra; genel bütçeye giren ve il özel idarelerine ve belediyelere ait harç ve resimler hakkında uygulanacağı; Kanun'un madde 1/2 hükmünde de 1. hükümde yazılı vergi, harç ve resimlere bağlı olan vergi, resim ve zamların da Kanun'a tabi olduğu belirtilmiştir.

Temel kanunlardan bir diğeri olan AATUHK'nin[1] ise vergi dâhil diğer kamu borçlarının/alacaklarının zamanında ödenmemesinin sonuçları ve kamu gücü kullanılarak tahsilini düzenlediği belirtilmektedir (Karakoç, 2014: 606-607). AATUHK'nin 1. madde 1/1 hükmünde, Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, harç, resim, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, faiz gibi feri kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere hem Anayasal hem de temel nitelikli her iki kanunî düzenlemede de verginin dışındaki diğer malî yükümlülükler birlikte düzenlenmiştir. Bu durum, verginin kapsamına ilişkin biri *dar* biri de *geniş* nitelikli iki perspektifin oluşmasına sebep olmaktadır.

2.2.1. Dar Anlamda Vergi Borcu

Anayasa ve VUK ile AATUHK'nin hükümlerinde, vergi ile vergi dışındaki diğer malî yükümlülükler birlikte bulunsa da bunların, ayrı ayrı olarak ifade edilmiş olduğu görülmektedir. Ayrıca doktrinde *vergi borcu*nun, vergi ödeyicisi tarafından ödenecek somut ve kişisel vergi miktarını ifade ettiği (Neumark, 1951: 68) ve vergi yükümlülüğünün konusunu oluşturduğu belirtilmektedir (Kaneti, 1989: 80). Bu açıklamalar, ***dar anlamda vergi***nin[2] ve ***teknik anlamda vergi***nin kapsamını oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bir kararında dar anlamdaki verginin, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre herkesin ödemekle yükümlü olduğu vergileri ifade ettiği belirtilmiştir[3]. Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında, doktrinde *dar anlamda vergi* için öngörüldüğü kabul edilen malî güce göre vergilendirme ilkesinin; geniş anlamda vergi kapsamına giren malî yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanmasının, bunların özellikleri ve nitelikleri sebebiyle olanaklı olmadığı belirtilerek verginin dar ve geniş kapsamı yönünden konuya açıklama getirmiştir[4]. Anayasa Mahkemesinin bir diğer kararında ise Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun alacağı olan ve özel hukuk hükümlerine dayanarak ortaya çıkan borçların, belirli bir hukuksal süreçten sonra

[1] AATUHK'nin, vergi hukuku alanındaki *genel kanun* niteliğine sahip olduğu belirtilmektedir. **Bkz.: Kaneti,** s. 17.

[2] *Dar anlamda vergi* ifadesine, doktrinde de yer verilmektedir. **Bkz.: Güneş,** s. 114; **Oktar,** *"Vergi Hukuku",* s. 34; **Öncel vd.,** s. 56.

[3] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 Tarihli ve E. 1984/9, K. 1985/4 Sayılı Karar; 26.06.1985 Tarihli ve 18793 Sayılı Resmî Gazete.

[4] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.02.2018 Tarihli ve E. 2017/117, K. 2018/28 Sayılı Karar; 04.04.2018 Tarihli ve 30381 Sayılı Resmî Gazete.

AATUHK kapsamına girerek kamu alacağı hâline getirilseler dahi, *vergi borcu* niteliğini kazanmadıkları ve vatandaşlık ödevi içinde değerlendirilemeyecekleri; kaynağını Anayasa'dan alan vergi ödevinin, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin ödemekle yükümlü olduğu bir ödev olduğu ve kamu alacağı olarak tahakkuk eden her parasal yükümlülük ya da ödemenin, vergi ya da vergi benzeri malî yükümlülük olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir[1]. O hâlde ***dar anlamda vergi*** perspektifinde *vergi borcu* ifadesi ile çalışmamızda özelliklerine değinilen ve müstakil şekilde vergi olarak ifade edilen malî yükümlülükten doğan borcun anlaşılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

2.2.2. Geniş Anlamda Vergi Borcu

Verginin dar anlamıyla ele alınması hâlinde, vergi hukukunun kapsamının sadece vergiler ile ilgili hukukî düzenlemeleri kapsadığı; ancak dar anlamda vergi kapsamı dışında kalan harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerin de niteliği itibariyle vergi gibi düşünülmesi gerektiği belirtilmektedir Mutluer & Dayanç, 2014: 13). Zira Anayasa'nın madde 73/3 ve 73/4 hükümleri ile VUK ve AATUHK düzenlemeleri dikkate alındığında, özellikleri farklı olmakla birlikte, harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerin aynı Anayasal ilkelere bağlandığı ve ayrıca tek ve aynı kanunî düzenin çerçevesi içinde yer aldığı ileri sürülmektedir (Kaneti, 1989: 8-9). Örneğin doktrinde, harçlarda *vergi konusu*nun Devlet'in bir işlemi, onayı, verdiği bir karar ya da sunduğu bir hizmet olduğu ve harcın, kamu hizmetlerinden yararlananların, bu hizmetin yapılması sırasında ödedikleri *vergi* olduğu belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1994: 506, 509). Bu bağlamda doktrindeki bir görüşe göre, vergi hukukunun kapsamının geniş olarak ele alınması ve vergi benzerleri ile bunlara ilişkin cezaların da dâhil edilmesi gerekmektedir[2]. Doktrindeki bir diğer görüşe göre de Türk vergi hukuku, dar anlamda vergiler dışında harç, resim ve harcamalara katılma paylarını da kapsamaktadır (Kaneti, 1989: 9). Son olarak yine doktrinde, vergilendirme yetkisinin geniş anlamda, her çeşit malî yüküme ilişkin yetkiyi kapsadığı; bu bağlamda verginin yanı sıra harç, resim, şerefiye ile sosyal kamu kurumlarına, meslek kuruluşlarına ödenen prim, ödenek ve aidatlar gibi vergi benzerlerinin de bu yetkinin kapsamına girdiği belirtilmiştir (Çağan, 1982: 5).

Çalışmamızda yer verilen Anayasa hükümleri ile doktrin görüşleri ve yargısal kararlarda yer alan ifadelerin yorumuyla, harç, resim ve benzeri malî yükümlülüklerin, vergi kapsamı içinde olmadığı anlaşılmaktadır. Zira yer verilenlerin hepsi için, ***malî yükümlülük*** kavramının kullanılması mümkün olsa da[3] bunlar, ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Bu bağlamda verginin ve dolayısıyla vergi borcunun kapsamıyla

---

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 22.07.2008 Tarihli ve E. 2008/66, K. 2008/131 Sayılı Karar; 13.11.2008 Tarihli ve 27053 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Eserde, vergi benzerleri olarak harç, resim ve harcamalara katılma payları ifade edilmiş olup bunun dışında yine kamu gücüne dayanılarak alınan diğer malî yükümlülüklerin vergi hukuku kapsamında olup olmadıklarının tartışmalı olduğu; bu noktada bu malî yükümlülüklerin kanunla alınıp alınmadığına bakılması gerektiği belirtilmiştir. **Bkz.: Mutluer, Dayanç,** s. 14.

[3] **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004 Tarihli ve E. 2003/9, K. 2004/47 Sayılı Karar; 05.11.2004 Tarihli ve 25634 Sayılı Resmî Gazete.

ilgili iki ayrı perspektife ilişkin yukarıda yer verilen açıklamaların tutarlı olduğu düşünülmekte ise de bölünebilen yarar özelliği bulunmayan kamu hizmetleri için karşılıksız olarak bir ödev olarak ödenen verginin, farklı hukukî statüde değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira Anayasa'nın madde 73/1 ile 73/2 hükümlerine göre, ödeme gücü ilkesine tabi kılınan ve malî amaç dışında iktisadî ve sosyal amaçlı alınan malî yükümlülük, vergidir. Bu sebeplerle, verginin farklı hukukî statüde değerlendirilmesi için; vergi olarak kullanılan ifadelerde, dar anlamda vergi kapsamının anlaşılması ve normatif düzenlemelerde de bu durumun dikkate alınması gerekmektedir.

3. Kamu İhalelerine Katılım Şartları

Mevzuatımızda genel bir ihale usulü kanunu bulunmamakla birlikte; farklı iş ve işlemleri düzenleyen birden fazla ihale usulü getiren kanun mevcuttur (Gözler, 2019: 107; Gözler & Kaplan, 2018: 439; Kalabalık, 2014: 437). Bu durumda, ihale konusunu oluşturan iş ve işlemler için uygulanacak usul ve kurallar, farklı kanunlarda hükme bağlanmıştır. İdare hukuku doktrininde de kamu ihale mevzuatında dağınık bir şekilde yer alan tüm kanunları ifade edecek şekilde *kamu ihale usulü* ifadesi kullanılmaktadır (Balta, 1968/1970: 187; Gözübüyük & Tan, 2016: 521; Gözler & Kaplan, 2018: 469; Kutlu, 1997: 110)[1].

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde *ihaleye katılımda yeterlik kuralları* düzenlenmiş olup maddede, ihaleye katılacak kişilerden *ekonomik* ve *malî yeterlik* ile *meslekî* ve *teknik yeterlik*lerinin belirlenmesine ilişkin olarak hangi bilgi ve belgelerin istenebileceği ya da istenmesi gerektiği detaylı bir şekilde hükme bağlanmıştır. Benzer şekilde *2886 sayılı Devlet İhale Kanunu*'nun[2] 5. maddesinde de *ihaleye katılabilme şartları*[3] düzenlenmiş olup ihaleye katılacak kişilerden gerekli nitelik ve yeterliği haiz bulunmanın ispatı olarak istenilen belgelerin verilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Bu maddeye ilaveten, 2886 sayılı Kanun'un *isteklilerde aranacak nitelikler ve istenecek belgeler*in düzenlendiği 16. maddesinde, idarece ihalelerin en elverişli koşullarla sonuçlandırılmasını sağlamak amacıyla, isteklilerde belirli *malî* ve *teknik yeterlik* ve *nitelikler* aranabileceği ve bunları tespite yarayan belgelerin neler olduğunun şartnamelerde gösterileceği belirtilmiştir. Yer verilen düzenlemeler, 4734 ve 2886 sayılı Kanunlar uyarınca yürütülen ihalelere *katılım şartları*nın kanunî dayanağını oluşturmaktadır. Ayrıca bu şartların, ihaleye katılacak olanların yeterliğine yönelik bir değerlendirme amacı içerdiği görülmekte olup idare hukuku doktrinde de katılım şartlarına ilişkin bu düzenlemeler, kamu ihalelerinde egemen/hâkim olan

[1] Bu noktada, çalışmamızın kapsam ve sınırını oluşturan 4734 sayılı Kanun, gider bütçesinin uygulanması bakımından kamu harcama hukukuna dâhil olup kamu ihale hukuku mevzuatında yer alan Kanunlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. **Bkz.: Altuğ,** F. (2019). *Kamu Bütçesi,* İstanbul, Beta Yayınları, s. 92-97.

[2] **Bkz.:** 10.09.1983 Tarihli ve 18161 Sayılı Resmî Gazete.

[3] Dikkat edildiği üzere, 4734 sayılı Kanun'un madde başlığında katılım *kuralları;* 2886 sayılı Kanun'un madde başlığında ise katılım *şartları* ifadesine yer verilmiştir. Çalışmamızın kapsam ve sınırını 4734 sayılı Kanun oluşturmakla birlikte, katılım için idarelerce istenilen bilgi veya belgelerin, ihalelerin şartnamelerinde yer almasından ve katılımcılar için birer şart olarak öngörülmesinden dolayı çalışmamızda, *şartlar* ifadesinin kullanılmasının daha işlevsel olduğu düşünülmektedir.

ilkelerden biri olarak *sözleşmeyi yapmak isteyen kişide belli bir yeteneğin aranması ilkesi (Günday, 2015: 201)* ya da *yeterlilik ilkesi*[1] *(Gözler, 2019: 118; Gözler & Kaplan, 2018: 445)* olarak ifade edilmektedir.

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde ayrıca, *isteklilerin ihale dışı bırakılması* hukukî sonucuna bağlanan ***ihaleye katılım engelleri***nin de hükme bağlandığı görülmektedir. Başka ifade ile 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde belirtilmiş olan birtakım şartlar vardır ki, bu şartları taşıyan isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmiştir. Maddede düzenlenen şartlar incelendiğinde bunların *olumsuz şartlar* olduğu ve ihaleye katılacak kişilerin *yeterlik ilke*sine sahip olmadığı sonucunu doğurduğu anlaşılmaktadır. 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine düzenlenen katılım engelleri aşağıdaki şekildedir:

a. *İflas eden, tasfiye halinde olan, işleri mahkeme tarafından yürütülen, konkordato ilan eden, işlerini askıya alan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.*
b. *İflası ilan edilen, zorunlu tasfiye kararı verilen, alacaklılara karşı borçlarından dolayı mahkeme idaresi altında bulunan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.*
c. *Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcu olan.*
d. ***Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan.***
e. *İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, meslekî faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen.*
f. *İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, ihaleyi yapan idareye yaptığı işler sırasında iş veya meslek ahlakına aykırı faaliyetlerde bulunduğu bu idare tarafından ispat edilen.*
g. *İhale tarihi itibariyle, mevzuatı gereği kayıtlı olduğu oda tarafından mesleki faaliyetten men edilmiş olan.*
h. *Bu maddede belirtilen bilgi ve belgeleri vermeyen veya yanıltıcı bilgi veya sahte belge verdiği tespit edilen.*
i. *4734 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği hâlde ihaleye katılan.*

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin yukarıda belirtilen katılım engellerine ilişkin gerekçesinde[2], Avrupa Birliği mevzuatına uygun olarak isteklilerin yeterlik değerlendirmesi aşamasında ihale dışı bırakılabileceği hâllerin düzenlendiği belirtilmiştir.

---

[1] Hem 4734 hem de 2886 sayılı Kanun'daki düzenlemelerde *yeterlik* ifadesi kullanılmıştır. Türk Dil Kurumu Güncel Sözlük'te, *yeterlik* ve *yeterlilik,* aynı anlama gelmekte ise de bahsi geçen Kanunlar doğrultusunda, çalışmamızda *yeterlik ilkesi* şeklindeki ifadenin kullanılması yeğlenmiştir. **Bkz.:** Türk Dil Kurumu Güncel Sözlük, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bdfa6a0794582.93053533, 21.10.2018.

[2] **Bkz.:** TBMM, **Kamu İhale Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe ve Bayındırlık, İmar, Ulaştırma ve Turizm Komisyonları Raporları (1/930),** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c082/tbmm21082047ss0794.pdf, s. 5, 19.12.2018, *("Kamu İhale Kanunu Tasarısı").*

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine, *5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*'un[1] 23. maddesi ile bazı eklemeler yapılmıştır. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında istenen belgelerden hangilerinin taahhütname olarak sunulabileceğinin Kamu İhale Kurumu tarafından belirleneceği belirtilmiştir[2]. İlaveten yukarıda neler olduğu belirtilen katılım engelleri incelendiğinde, ***kesinleşmiş vergi borcu***nun da 4734 sayılı Kanun uyarınca yürütülecek ihalelerde yeterlik ilkesinin unsurlarından biri olduğu görülmektedir. Başka ifade ile kesinleşmiş vergi borcu olan kişilerin, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki bir ihalede yeterli olmadığı ve bu bağlamda ilgili ihaleye katılamayacakları hükme bağlanmıştır. Kamu İhale Kurulunun bir kararında da ihale tarihi itibariyle kesinleşmiş vergi borcu bulunan isteklilerin ihaleye iştirak etmemesi gerektiği belirtilmiştir[3]. Durum bu olmakla birlikte, ihale mevzuatında temel ihale kanunlarından bir diğeri olarak belirtilen 2886 sayılı Kanun'da ve diğer kamu ihale usullerini düzenleyen kanunlarda vergi borcunun katılım engeli olarak düzenlenmediği görülmektedir.

4. Kamu İhalelerinde Vergi Borcu

4.1. Kamu İhalelerinde Vergi Borcunun Niteliği

4734 sayılı Kanun'un Tasarı metninde, ihaleye katılım engeli olarak öngörülen vergi borcuna ilişkin düzenlemede *kesinleşmiş* ibaresi yer almamaktadır; Tasarı'da yalnızca vergi borcunun bulunmaması şeklinde bir katılım şartı önerilmiştir. Ancak Bayındırlık, İmar, Ulaştırma ve Turizm Komisyonunca kabul edilen Kanun metnine kesinleşmiş ibaresi eklenerek bu şekliyle kabul edilmiştir[4]. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun uyarınca yürütülen bir ihalede, ihaleye katılım engeli olarak kabul edilecek vergi borcunun, ***kesinleşmiş*** nitelik taşıması gerekmektedir.

4.2. Kamu İhalelerinde Vergi Borcunun Türleri ve Tutarı

5615 sayılı Kanun ile 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen hüküm uyarınca, Türkiye'nin veya teklif sahibi kişinin kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu kapsamına girecek ***vergilerin tür ve tutar itibariyle*** belirlenmesinde, Kamu İhale Kurumunun yetkili olduğu ve bu belirleme yapılırken Kurumun, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü alacağı belirtilmiştir. Ancak 5615

---

[1] **Bkz.:** 04.04.2007 Tarihli ve 26483 Sayılı Resmî Gazete.

[2] 5615 sayılı Kanun ile getirilen bu maddenin gerekçesinde, ihaleye katılım aşamasında aranan belgelerden Kamu İhale Kurumu tarafından belirlenecek olanların, ihaleye katılan her aday veya istekli tarafından ihaleye katılım aşamasında sunulması yerine, aday veya isteklilerden bu durumlarda olmadıklarına dair bir taahhütnamenin alınması ve buna ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ihale üzerinde bırakılan istekli tarafından sözleşmenin imzalanması aşamasında sunulmasına ilişkin düzenleme yapılması konusunda Kuruma yetki verildiği; böylece, ihaleye katılım aşamasında talep edilen belge sayısının azaltılması suretiyle bürokratik işlemlerin ve ihaleye katılım maliyetlerinin en aza indirilmesi hedeflendiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Kamu İhale Kurumu, **Mevzuat-4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Değişiklikler İşlenmiş (Gerekçeli),** (Çevrimiçi), http://www.ihale.gov.tr/mevzuat.aspx, 11.11.2018, *("Mevzuat").*

[3] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 21.05.2007 Tarihli ve 2007/UH.Z-1685 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 22.10.2018.

[4] **Bkz.:** TBMM, *"Kamu İhale Kanunu Tasarısı",* s. 45.

sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklikler, 04.04.2007 tarihinde yapılmış olup bu tarihte, *mülga Kamu İhale Genel Tebliği*[1] yürürlükte idi ve 4734 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik ile Kamu İhale Kurumuna verilen yetkiye ilişkin düzenleme, *Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*[2] ile 14.08.2007 tarihinde yapılmıştır. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun'da yer alan ve ihaleye katılım engeli olarak öngörülen vergi borcunun kapsamı, 01.01.2003 tarihinden 14.08.2007 tarihine kadar belirlenmemiştir.

5615 sayılı Kanun ile eklenen bu düzenlemenin gerekçesinde[3], ihaleye katılımda ***vergi borcunun kapsamının*** ilgili kurumun görüşü alınarak Kamu İhale Kurumu tarafından tespit edilmesi hususunun düzenlenmiş olduğu ve böylece, ***hangi tür ve tutarda vergi borcu olanların*** ihale dışı bırakılacağının düzenlenmesinin yanında, vergi borcu bulunmadığına ilişkin belgelerin sunulma zamanı ve hangi tarih itibarıyla borcun varlığının ihale dışı bırakılmayı gerektireceği gibi hususların açıklığa kavuşturulması ve uygulamada karşılaşılan tereddütlerin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun'da kesinleşmiş bir vergi borcundan ne anlaşılması gerektiğine ve bunların hangi vergi türlerini kapsadığına ilişkin bir düzenleme getirilmemiş olup 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile bu alana ilişkin düzenlemelerin Kamu İhale Kurumu tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra, kanun koyucunun 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde verdiği yetki uyarınca kesinleşmiş vergi borcun ilişkin düzenlemeler, *Kamu İhale Genel Tebliği'*nde[4] *(KİGT)* bulunmaktadır. KİGT'nin 17. maddesinde, *isteklilerden 4734 sayılı Kanun'un 10. maddenin dördüncü fıkrasına göre istenecek belgeler* düzenlenmiş olup madde 17.4.1. hükmüne göre, aşağıda belirtilenler ***vergi borcu*** olarak kabul edilmektedir:

- *Yıllık gelir vergisi*
- *Yıllık kurumlar vergisi*
- *Katma değer vergisi*
- *Özel tüketim vergisi*
- *Özel iletişim vergisi*
- ***Motorlu taşıtlar vergisi***
- ***Şans oyunları vergisi***
- ***Damga vergisi***
- *Banka ve sigorta muameleleri vergisi*
- *Gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler*
- ***Harçlar***
- *Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin vergi ziyaı cezaları*
- *Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin gecikme zammı ve faizleri*

[1] **Bkz.:** 25.07.2005 Tarihli ve 25886 Sayılı Resmî Gazete. Bu Tebliğ, 22.08.2009 tarihli ve 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği'nin madde 91.1. hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır.

[2] **Bkz.:** 14.08.2007 Tarihli ve 26613 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** Kamu İhale Kurumu, *Mevzuat.*

[4] **Bkz.:** 22.08.2009 Tarihli ve 27327 Sayılı Resmî Gazete.

KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde, *Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*'in[1] 1. maddesi ile değişiklik yapılmış olup bu değişikliğin 01.03.2018 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bahsi geçen değişiklik yapılmadan önce, vergi borcu kapsamında olmayan ***motorlu taşıtlar vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi*** ile ***harçlar,*** değişiklik ile vergi borcu kapsamına alınmıştır.

Ayrıca KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde, kesinleşmiş vergi borcunun tutarı da belirlenmiştir. Bu bağlamda yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar[2] ve geçici vergiler ile harçlar ve bu alacaklara ilişkin vergi ziyaı cezaları, gecikme zammı ve faizleri bağlamında toplam ***5.000 TL***'yi aşan tutarlardaki borçlar vergi borcu ve bu sebeple ihaleye katılım engeli olarak öngörülmüştür[3].

4.3. Kamu İhalelerinde Vergi Borcunun Özellikleri

4.3.1. Kesinleşmiş Vergi Borcu Olarak Kabul Edilen Hâller

KİGT'nin madde 17.4.2. hükmünde yer alan 5 bentte, hangi hâllerin kesinleşmiş bir vergi borcu olarak kabul edileceği ve edilmeyeceğinin düzenlendiği görülmektedir.

4.3.1.1. Ödeme Vadesi Geçmiş Olmasına Rağmen Ödeme Yapılmamış Vergiler

KİGT'nin madde 17.4.2./a hükmüne göre isteklinin beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılan vergilerin, *ödeme vadesi geçmiş olmasına rağmen ödenmemiş olması hâlinde* bu borcun, kesinleşmiş vergi borcunun olduğu kabul edilmektedir. Bu bağlamda örneğin, kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınan *yıllık gelir vergisi*nin düzenlendiği *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*'nun[4] 83. maddesinde, aksine hüküm bulunmadıkça gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiş olup bu bağlamda gelir vergisi, beyan üzerine alınan vergilerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi de izleyen yılın mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verilmekte olup bu beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen verginin de ilk taksiti mart ayı sonuna kadar, ikinci taksiti de temmuz ayı sonuna kadar ödenmelidir[5]. Bu bağlamda yıllık gelir

---

[1] **Bkz.:** 06.02.2018 Tarihli ve 30324 Sayılı Resmî Gazete.

[2] Tevkifat, gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra; damga, özel tüketim ve veraset ve intikal vergilerinde de uygulama alanı bulmaktadır. **Detaylı bilgi için bkz.:** Taşkın, Y. (2017). *Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk,* İstanbul, Türkmen Kitabevi.

[3] 5615 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik uyarınca, mülga Kamu İhale Genel Tebliği'nin madde IX/D hükmüne 14.08.2007 tarihinde yapılan ekleme ile 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin son fıkrasının (d) bendine ilişkin olarak, yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim ve banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiye ilişkin vergi asılları ile bu vergi türlerine ait vergi ziyaı cezaları, gecikme zam ve faizleri bağlamında toplam ***1.000 YTL'yi*** aşan tutarlardaki borçların vergi borcu olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

[4] **Bkz.:** 06.01.1961 Tarihli ve 1070 Sayılı Resmî Gazete.

[5] **Ayrıntılı bilgi için bkz.:** Gelir İdaresi Başkanlığı, **Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri,** (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/beyannameverme_odeme.pdf, 19.10.2018.

vergisinin ödeme vadesi kural olarak mart ve temmuz aylarının sonudur. Yine örneğin, kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınan *damga vergisi*nin düzenlendiği *488 sayılı Damga Vergisi Kanunu*'nun[1] 15. maddesinde damga vergisinin makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödeneceği belirtilmiş olup Kanun'un 22. maddesinde, makbuz karşılığı ödemelerde damga vergisinin Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve 26. günü akşamına kadar ödeneceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra, ödeme vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş olan ve beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılmamış vergiler için, KİGT'nin madde 17.4.2./d hükmünde bir istisna düzenlenmiş olduğunu belirtmek gerekir. Hükme göre, vadesi geçtiği hâlde ödenmemiş olan; ancak vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının, vadesindeki ödemeler aksatılmadığı sürece kesinleşmiş vergi borcu olmadığı belirtilmiştir.

4.3.1.2. Takip ve Tahsili Durduracak Geçici veya Nihai Bir Mahkeme Kararının Bulunmaması

KİGT'nin madde 17.4.2./b hükmünde, AATUHK hükümleri çerçevesinde cebren tahsili yolunda tesis edilen işlemlere karşı dava açılması hâlinde, bu dava sürecinde veya sonucunda takip ve tahsili durduracak geçici veya nihai bir karar bulunmadığı durumlarda kesinleşmiş vergi borcunun olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan KİGT'nin madde 17.4.2./ç hükmünde, resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açma süresi geçirilmediği sürece, kesinleşmiş vergi borcu olmadığı kabul edilmektedir.
VUK'un 34. maddesinde, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin *ihbarname* ile ilgililere tebliğ olacağı; Kanun'un *verginin idarece tarhiyatı*nın düzenlendiği mükerrer 30. maddesinde ise verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresinin, mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hâllerde tebliğ tarihinden, aksi hâlde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlayacağı belirtilmiştir. Ayrıca VUK'un 377. maddesinde de vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabileceği belirtilmiş; ancak dava açma süresine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu bağlamda vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü için usuller getiren *2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu*[2] hükümlerine bakılması gerekmektedir. 2577 sayılı Kanun'un madde 7/1 hükmünde, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin otuz gün olduğu belirtilmiştir. 2577 sayılı Kanun'un madde 7/2 hükmünde de vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde dava açma süresinin tebliğ tarihini izleyen günden başlayacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin tebliğ ya da ilan tarihini izleyen günden itibaren otuz günlük süre içerisinde katılınmış olan bir

[1] **Bkz.:** 11.07.1964 Tarihli ve 11751 Sayılı Resmî Gazete.
[2] **Bkz.:** 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

ihalede, isteklinin kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığı kabul edilecektir. Başka ifade ile bu süre içerisinde, resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda belirtilen vergi borcu, ihalelere katılım engeli oluşturmamaktadır.

KİGT'nin madde 17.4.2./ç hükmünde de resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı vergi yargısında açılan dava üzerine tahsil edilebilir hâle gelmiş ve süresinde ödenmemiş alacak bulunmadığı sürece kesinleşmiş vergi borcu olmadığı kabul edilmektedir.

4.3.2. Belge ile Tevsik Edilmesi

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile kesinleşmiş vergi borcu, ihalelere katılım engeli olarak düzenlendiğine göre, isteklilerin ihalelere katılması için kesinleşmiş vergi borcunun bulunmaması ve bu bağlamda kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığını, ihaleyi yapan idarelere ispat etmeleri gerekmektedir. KİGT'nin madde 17.4.3. hükmünde, isteklilerin vergi borcu olmadığına ilişkin belgeyi, başvuracakları herhangi bir vergi dairesinden veya Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden almalarının mümkün olduğu belirtilmiştir.

4.3.3. Sunulma Zamanı

4734 sayılı Kanun hükümlerinden hem hangi tarih itibariyle kesinleşmiş vergi borcunun bulunmaması gerektiği hem de böyle bir borcun bulunmadığına ilişkin belgenin sunulma zamanı anlaşılmamaktadır. Ancak 4734 sayılı Kanun'da 5615 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde[1], vergi borcu bulunmadığına ilişkin belgelerin sunulma zamanı ve hangi tarih itibariyle borcun varlığının ihale dışı bırakılmayı gerektireceğine ilişkin düzenlemelere yönelik yetkinin Kamu İhale Kurumuna verildiği belirtilmekte olduğundan, bu soruların cevabının KİGT'de aranması gerekmektedir.

KİGT'nin madde 17.4.3. hükmünde, kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığına dair belgenin *ihale tarihi itibarıyla olan durumu göstermesi gerektiği* belirtilmiştir. Ancak ihale tarihi itibariyle olan durumu gösterecek şekilde düzenlenmesi gereken kesinleşmiş vergi borcu bulunmadığına ilişkin belgenin sunulma zamanı ise ihale tarihi değildir. Zira KİGT'nin madde 17.6.3. ile 17.6.4. hükümlerinin yorumuyla, ihaleye katılarak teklif veren tüm isteklilerin, böyle bir borcunun bulunmadığını taahhüt edecekleri anlaşılmaktadır.

Ayrıca daha önce belirttiğimiz üzere, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde 5615 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde, ihaleye katılım aşamasında aranan belgelerin, ihaleye katılan her aday veya istekli tarafından ihaleye katılım aşamasında sunulması yerine, aday veya isteklilerden bu durumlarda olmadıklarına dair bir taahhütnamenin alınması ve buna ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ihale üzerinde bırakılan istekli tarafından sözleşmenin imzalanması aşamasında sunulmasına ilişkin düzenleme yapılması konusunda, Kamu İhale Kurumuna yetki verildiği belirtilmiştir.

[1] **Bkz.:** Kamu İhale Kurumu, *Mevzuat.*

Yukarıda yer verilen açıklamalardan, ihale tarihinde taahhüt edilen kesinleşmiş vergi borcu bulunmadığına ilişkin durumun, kural olarak yalnızca ihale üzerinde kalan istekli (yüklenici) tarafından sözleşme süresi içerisinde belgeyle tevsik edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Burada ayrıca Kamu İhale Kurulu kararlarına da yer verilmesi uygun görülmektedir.

Kamu İhale Kurulunun bir kararında, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olmadığına ilişkin belgelerin sözleşme imzalanmadan önce istenilmesinin zorunlu olduğu ve isteklilerin *ihale tarihindeki durumunu* göstermesi gerektiği ve ayrıca isteklinin ortak girişim olarak ihaleye katılması hâlinde kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığına ilişkin belgenin her bir ortak tarafından ayrı ayrı verilmesi gerektiği belirtilmiştir[1].

Kamu İhale Kurulunun başka bir kararında, ihale süreci içerisinde sözleşmeye davet aşamasına kadarki zaman diliminde ihaleye teklif veren istekliler tarafından ihale tarihi itibariyle kesinleşmiş vergi borçlarının bulunmadığının, birim fiyat teklif mektubu içerisinde yer alan beyan ile taahhüt ettikleri, bu taahhüttün ispatını ise ihale üzerinde bırakılmaları durumunda sözleşme imzalanmadan önce idareye teslim edilen belgeler ile yaptıkları belirtilmiştir[2].

Kamu İhale Kurulunun bir diğer karında, isteklilerin ihaleye katılım aşamasında, ihale tarihi itibariyle söz konusu borcun bulunmadığına dair taahhütte bulunarak ihaleye teklif verdikleri ve ihale mevzuatı uyarınca vergi borcunun bulunmadığına ilişkin belgenin ihale üzerinde kalan istekliden sözleşme imzalanmadan önce sunulması istenen bir belge olması sebebiyle, ihaleye katılım aşamasında istenilen veya idarece resen sorgulanan bir belge niteliğinde olmadığı belirtilmiştir[3].

4.4. Kamu İhalelerinde Vergi Borcunun Hukukî Sonuçları

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmiştir. Çalışmamızda, KİGT'de yer alan düzenlemeler ile de kesinleşmiş vergi borcundan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin açıklamalar yapılmış olup ayrıca ihale tarihi itibariyle kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığına ilişkin durumun, ihaleye katılan tüm isteklilerce taahhüt edileceği ve ihale teklif zarfı kapsamında bu durumu tevsik edecek bir belgenin sunulmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, taahhüt edilmesine rağmen kesinleşmiş vergi borcunun bulunmasının hukukî sonuçlarının yalnızca ihale

[1] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 24.10.2018 Tarihli ve 2018/UY.I-1864 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 29.10.2018. **Benzer karar için ayrıca bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 24.07.2018 Tarihli ve 2018/UH.I-1387 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 29.10.2018.

[2] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 08.03.2017 Tarihli ve 2017/UY.III-778 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 01.11.2018. **Benzer karar için ayrıca bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 11.01.2017 Tarihli ve 2017/UY.III-119 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 01.11.2018.

[3] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 18.01.2017 Tarihli ve 2017/UH.II-237 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 20.10.2018.

üzerinde kalan istekliler açısından ortaya çıkacağı anlaşılmaktadır. Başka ifade ile 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir kamu ihalesini, KİGT'de hukukî özellikleri belirtildiği şekilde kesinleşmiş vergi borcu bulunan bir isteklinin kazanması mümkün olmamaktadır; zira Kanun'da bu kişilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmiş olduğundan, bu isteklilerin teklifleri de değerlendirmeye alınmayacaktır. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun uyarınca kesinleşmiş vergi borcu, ***kamu ihalelerine katılım engeli*** olarak düzenlenmiş bir ***idarî yaptırım*** sonucunu doğurmaktadır. Ancak kesinleşmiş vergi borcunun varlığına bağlanan tek idarî yaptırım da kamu ihalelerine katılım hakkının engellenmesi değildir. 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, gerçeğe aykırı hususlar içeren taahhütname sunulması hâlinde, bu durumda olanların ihale dışı bırakılmasının yanı sıra ***geçici teminatlarının da gelir kaydedileceği*** de düzenlenmiştir[1].

5. Kamu İhale Genel Tebliği Düzenlemesinin 4734 Sayılı Kanun'a Aykırılık Meselesi

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile ***kesinleşmiş*** *nitelik* taşıyan ***vergi borcu***nun *ihaleye katılım engeli olarak öngörüldüğü* anlaşılmaktadır. Ayrıca 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca ***kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcu***nun da kesinleşmiş vergi borcu gibi, *ihaleye katılım engeli* olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu bağlamda sosyal güvenlik prim borcu ile ilgili birkaç hususun belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Çalışmamızda daha önce yapılan açıklamalar ışığında, vergiler gibi, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen primler de Anayasa'nın 73/3 ile madde 73/4 hükümlerinde belirtilen bir malî yükümlülüktür. Ayrıca bu malî yükümlülük, kamu gelirleri türlerinden birini oluşturduğu gibi doktrinde yapılan tasniflere göre, parafiskal yükümlülükler ya da diğer malî yükümler olarak ifade edilen malî yükümlülüklerden birisini oluşturmaktadır. Bu bağlamda sosyal güvenlik prim borcu, *vergilerin dışındaki malî yüküm* olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka ifade ile sosyal güvenlik prim borcu, özellikleri itibariyle verginin saf biçiminden uzaklaşan ve bu sebeple *verginin karma biçimi* kategorisinde değerlendirilen vergi benzeri bir malî yükümlülüktür. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, *5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu*'nun[2] iptali istenen madde 81/1-c hükmü ile Sosyal Güvenlik Kurumunun kısa vadeli sigorta kolları prim oranını, yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre alt ve üst sınırlar altında belirlenme yetkisi ile donatıldığı; sosyal güvenlik priminin, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen türden bir malî yükümlülük olduğunun kuşkusuz olduğu ve iptali istenen düzenlemeyle Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen bu yetki içinde bulunan kısa vadeli sigorta kolları priminin, kanunla konulması ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınması nedeniyle Anayasa'nın anılan maddesinde yer verilen *benzeri malî yükümlülükler* niteliğini taşıdığı belirtilmiştir[3]. Bu durumda, yine çalışmamızda daha önce yer verildiği üzere, vergi borcunun kapsamına

[1] KİGT'nin madde 17.6.3. ile 17.6.4. hükümlerinde, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi gereğince, vergi borcu bulunması gibi taahhüt edilen duruma aykırı hususlarının bulunduğunun anlaşılması hâlinde, bu durumda olanların ihale dışı bırakılarak geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

[2] **Bkz.:** 16.06.2006 Tarihli ve 26200 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 15.12.2006 Tarihli ve E. 2006/111, K. 2006/112 Sayılı Karar; 30.12.2006 Tarihli ve 6392 Sayılı Resmî Gazete-5. Mükerrer.

yönelik dar ve geniş nitelikte iki perspektif bulunmakta olup bir malî yükümlülük olan sosyal güvenlik prim borcunun da geniş anlamda vergi borcunun kapsamında bulunduğu belirtilebilir. Ancak 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde vergi borcunun dışında ayrıca sosyal güvenlik prim borcu da bir katılım engeli olarak düzenlenmiş olup bu sebeple Kanun'da verginin geniş anlamda kullanılmadığı düşünülmektedir. Başka ifade ile 4734 sayılı Kanun'da sosyal güvenlik prim borcu ile birlikte yer verilen vergi borcu ifadesiyle, kanun koyucunun dar ve teknik anlamda vergiyi düzenleme amacı taşıdığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira kanun koyucunun geniş anlamda vergiyi ifade etme iradesi oluştuğu varsayıldığında, sosyal güvenlik prim borcuna ilişkin ayrıca bir düzenleme getirmemesi gerekmekteydi[1].

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ve madde gerekçesinden anlaşılacağı üzere, Türkiye'nin veya teklif sahibi kişinin kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu kapsamına girecek *vergilerin tür ve tutar itibariyle belirlenmesinde, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünün alınmasına bağlı olarak Kamu İhale Kurumu yetkili* kılınmıştır. Bu durumda, KİGT'de vergi borcu kapsamında belirtilen *"Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin vergi ziyaı cezaları"* ile "*Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin gecikme zammı ve faizleri"* ile yapılan son değişiklikle KİGT'ye eklenen *"Harçlar"* şeklindeki düzenlemelerin, kanun koyucunun Kamu İhale Kurumuna verdiği yetkiyle bağdaşmadığı ve bu sebeple bu düzenlemelerin 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

5.1. Vergi Ziyaı Cezaları

KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde, yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler ile harçlar şeklinde belirtilen alacaklara ilişkin ***vergi ziyaı cezaları*** da kesinleşmiş vergi borcu kapsamında düzenlenmiştir.

VUK'ta vergi cezalarından biri olarak düzenlenen *vergi ziyaı cezası*nın, bir para cezası olduğu görülmektedir[2]. Bu bağlamda vergi ziyaı cezası da vergi gibi kamu gelirlerinin

[1] Ayrıca 4734 sayılı Kanun'un madde 27/i ile madde 27/u hükümlerinde, vergi ile birlikte harç ve resim şeklinde malî yükümlülüklerin ayrı ayrı belirtilmesi; harç ve resimlerin *vergi* kapsamında ifade edilmediğini göstermekte olup bu bağlamda yer verilen kanunî hükümler de kanaatimizi desteklemektedir.

[2] VUK'un *cezalar*ın düzenlendiği 331. maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, *vergi ziyaı cezası* ile usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda vergi ziyaı cezası, VUK'ta öngörülen vergi cezalarından biri olarak karşımıza çıkmakta olup AATUHK'nin 1. maddesinde de vergi ziyaı cezasının aslî kamu alacaklarından biri olduğu belirtilmiştir. Ayrıca VUK'un 341. maddesinde, *vergi ziyaı*nın tanımı yapılmış olup mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği ve şahsî, medenî hâller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyaı hükmünde olduğu belirtilmiştir. VUK'un 344. maddesinde ise Kanun'un 341. maddesinde tanımlanan vergi ziyaının mevcut olması hâlinde uygulanacak *vergi ziyası cezası* düzenlenmiştir. Bu bağlamda VUK'un 341. maddesinde yazılı hâllerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında

kaynaklarından birini oluşturmaktadır (Aksoy, 2011: 140; Erginay, 1994: 20; Yılmaz, 2018: 95). Ancak diğer vergi cezaları gibi vergi ziyaı cezasında da malî bir amaç bulunmamakta (Aksoy, 2011: 148); başka ifade ile kamusal gelir etme amacıyla varlık kazanmamaktadırlar (Yılmaz, 2018: 95). Zira vergi cezalarında amaç, vergi kanunlarının gerektiği şekilde uygulanmasını temin etmektedir (Erginay, 1994: 20). Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergi cezalarının, mükelleflerin ya da sorumluların kanunlarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmak amacıyla uygulanması gereken yaptırımlar olduğu belirtilmiştir[1]. Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da vergi ziyaı cezasının, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülük karakteri taşımayan; ancak vergi ziyaı suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırım olduğu belirtilmiştir[2]. Bu bağlamda vergi ziyaı cezası, kamusal giderleri karşılamak amacıyla bir malî yüküm olarak kurala bağlanan vergi niteliğini taşımadığı (Kaneti, 1989: 5) gibi, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen bir malî yükümlülük değildir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar ışında kanun koyucu hem 4734 sayılı Kanun hükmünden hem de Kanun'un gerekçesinden anlaşılacağı üzere, tür ve tutarı temelinde ***yalnızca vergi borcu***na ilişkin düzenleme yetkisini Kamu İhale Kurumuna vermiş olup vergi borcu ifadesiyle, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğan ve vergi dışındaki malî yükümleri kapsamayan dar ve teknik anlamdaki vergi işaret edilmektedir. Bu bağlamda Kamu İhale Kurumu tarafından dar anlamda vergi borcu kapsamının dışında, herhangi bir malî yükümlülüğe ilişkin düzenleme yapılamayacağı düşünülmektedir. İlaveten çalışmamızda daha önce belirtildiği üzere, sosyal güvenlik prim borcu ile vergi borcunun birlikte düzenlenmesi karşısında, kanun koyucunun dar ve teknik anlamda vergiyi işaret ettiği düşünülmektedir. Durum bu olmakla birlikte, 4734 sayılı Kanun düzenlemelerinde kanun koyucunun geniş anlamda vergiyi işaret etme iradesi taşıdığı varsayılsa dahi, vergi ziyaı cezasının bir malî yükümlülük niteliğinde olmaması sebebiyle geniş anlamda vergi borcu kapsamında da değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Doktrinde de geniş anlamda vergi perspektifini savunan görüşlerde dahi, vergi ziyaı cezası verginin kapsamında belirtilmediği görülmektedir (Kaneti, 1989: 5). Bu sebeple de ***KİGT'de vergi ziyaı cezasına yönelik düzenlemenin, 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.*** Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihalede, vergi ziyaı cezası bulunduğundan bahisle bir isteklinin ihale dışı bırakılması, 4734 sayılı Kanun düzenlemesine aykırılık teşkil etmektedir.

---

ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği; ancak vergi ziyaına Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde ise bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı maddede ilaveten, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın ise yüzde elli oranında uygulanacağı belirtilmiştir.

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 Tarihli ve E. 1992/29, K. 1993/23 Sayılı Karar; 23.12.1999 Tarihli ve 23915 Sayılı Resmî Gazete.

[2] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli ve E. 2001/3, K. 2005/4 Sayılı Karar; 20.10.2005 Tarihli ve 25972 Sayılı Resmî Gazete.

5.2. Gecikme Zammı ve Faizleri

KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde, yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler ile harçlar şeklinde belirtilen alacaklara ilişkin ***gecikme zammı ve faizleri*** de kesinleşmiş vergi borcu kapsamında düzenlenmiştir.

AATUHK'nin *gecikme zammı, nispet ve hesabı*nın düzenlendiği 51. maddesinde, bir kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %2 oranında gecikme zammının uygulanacağı ve ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının günlük olarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi borcu gibi diğer kamusal borçların zamanında ödenmemesinin hukukî sonuçlarından birini de ödeme süresinin bitmesiyle birlikte muaccel hâle gelmiş olan borca uygulanan zam oluşturmaktadır (Öncel vd., 2018: 131).

VUK'un *özel ödeme zamanları*nın düzenlendiği madde 112/3 hükmünde, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, AATUHK'ye göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu bağlamda ilk olarak dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. İkinci olarak dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca AATUHK'nin 1. maddesinde de gecikme zam ve faizlerinin, feri kamu alacaklarının türleri olduğu belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi koymaya, kaldırmaya ve değiştirmeye yetkili olan kanun koyucunun, buna bağlı gecikme zammı, faizi ve cezalarına ilişkin düzenlemeler yapmaya da yetkili olduğu; vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan gecikme zammının, asıl alacağa bağlı olarak ortaya çıkan feri nitelikteki belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülükler olduğu belirtilmiştir. Kararın devamında gecikme zammı ile gecikme faizinin amacının, verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazinenin kaybını önlemek olduğu belirtilmiştir[1].

Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında *gecikme zammı*nın, vergi ve benzeri malî yüküm gibi vadesinde ödenmeyen kamu alacağının haksız olarak borçlusunun kullanımında kalması sebebiyle, bu kullanımın karşılığı olarak alınan ve Anayasa

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 Tarihli ve E. 1992/29, K. 1993/23 Sayılı Karar; 23.12.1999 Tarihli ve 23915 Sayılı Resmî Gazete.

Mahkemesinin 21.09.1988 tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27[1] sayılı kararında da belirtildiği gibi, malî yüküm niteliği taşımayan bir kamu alacağı olduğu belirtilmiştir[2].

Kamu İhale Kurumu tarafından dar anlamda vergi borcu dışında, herhangi bir malî yükümlülüğe ilişkin düzenleme yapılamayacağına ilişkin düşüncemize daha önce yer verilmiştir. İlaveten, kanun koyucunun 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile geniş anlamda vergiyi işaret etme iradesi taşıdığı varsayılsa dahi, gecikme zammı ve faizinin bir malî yükümlülük niteliğinde olmaması sebebiyle, bunların geniş anlamda vergi borcu kapsamında da değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu sebeple de ***KİGT'de gecikme zammı ve faizine yönelik düzenlemenin, 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.*** Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihalede, gecikme zammı ya da gecikme faizi bulunduğundan bahisle bir isteklinin ihale dışı bırakılması, 4734 sayılı Kanun düzenlemesine aykırılık teşkil etmektedir.

5.3. Harçlar

Çalışmamızda, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca harç şeklinde ifade edilen malî yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmış olup yine bir malî yükümlülük olarak düzenlenen vergiden farkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Kamu İhale Kurumu tarafından dar anlamda vergiden oluşan borcun dışında, herhangi bir malî yükümlülüğe ilişkin düzenleme yapılamayacağına ilişkin düşüncemize daha önce yer verilmiştir. Bu bağlamda harç, dar ve teknik anlamda vergi borcunun kapsamında bulunmamaktadır[3]. Harçlarla ilgili değerlendirmelerimize yönelik Kamu İhale Kurulu kararlarında yer alan ifadelerin oldukça önemli olduğu düşünülmekte ve bu kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Daha önce belirttiğimiz üzere, KİGT'de yapılan değişiklikle, 01.03.2018 tarihinden itibaren harçlar da vergi borcu kapsamına alınmıştır; ancak bu değişiklik olmadan önce Kamu İhale Kurumuna yapılan bir itirazen şikâyet başvurusunda başvuru sahibi, vergi borcu bulunmadığı hâlde vergi borcu olduğundan bahisle tekliflerinin değerlendirme dışı bırakıldığını, idare tarafından *yargı harçları* ve *karar ilam harcının* 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamına kesinleşmiş vergi borcu olarak değerlendirildiğini; ancak söz konusu harçların vergi borcu kapsamında değerlendirilemeyeceğinden dolayı, idare tarafından tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması işleminin mevzuata aykırı olduğunu iddia etmiştir. Kamu İhale Kurulu, kesinleşmiş vergi borcu kavramının KİGT'de sınırlı sayma yöntemiyle açıkça belirlenmiş vergileri kapsadığını ve söz konusu kapsamın yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim ve banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiye ilişkin vergi asılları ile bu vergi türlerine ait vergi ziyaı cezaları, gecikme zam ve

[1] **Bkz.:** 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

[2] **Bkz.:** Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.04.2000 Tarihli ve E. 1999/466, K. 2000/165 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-466-k2000-165-t-21-04-2000, 08.11.2018.

[3] Ancak doktrinde verginin geniş kapsam perspektifini savunan görüşlere göre harç, vergi borcu kapsamında bulunmaktadır. **Bkz.: Kaneti,** s. 5; **Mutluer, Dayanç,** s. 14.

faizlerinden oluştuğunu ve toplam 5.000 TL'yi aşan tutarlardaki borçların vergi borcu olarak kabul edildiğini belirtmiştir. Kararın devamında, idare tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesinden yapılan sorgulama neticesinde başvuru sahibi istekliye ait 7.452,14 TL yargı harcı borcu ile bu borca ait 560,65 TL gecikme zammı olduğu ve KİGT'de yer verilen vergi türleri içerisinde yer almayan, *hatta niteliği itibariyle vergi sınıflandırması içerisinde bulunmayan* yargı harcının ve bu harca ilişkin gecikme zammının 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi bağlamında kesinleşmiş vergi borcu olarak değerlendirilemeyeceği belirtilerek başvuru sahibinin iddiası yerinde görülmüştür[1]. Yer verilen kararda, Kamu İhale Kurulunca harcın niteliği itibariyle vergi sınıflandırması içince bulunmadığı belirtilmekte ve bu bağlamda kanun koyucunun hükmettiği kesinleşmiş vergi borcunun, dar anlamda vergi borcuna ilişkin bir irade ortaya koyduğu kanaatinde olduğu görülmektedir. Bu durumda 4734 sayılı Kanun'un 53. maddesi uyarınca Kamu İhale Kurumunun bir organı olan Kamu İhale Kurulunca verilen karar ile harcın vergi borcu kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, KİGT'de yapılan değişiklik ile harcın da vergi borcu kapsamına alınmasına ilişkin düzenlemenin de Kamu İhale Kurumu tarafından yapıldığı görülmektedir.

Sonuç olarak açıklanan sebeplerle, ***KİGT'de harçlara yönelik düzenlemenin, 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.*** Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihalede, harç borcu bulunduğundan bahisle bir isteklinin ihale dışı bırakılması, 4734 sayılı Kanun düzenlemesine aykırılık teşkil etmektedir[2].

6. Kamu İhalelerinde Vergi Borcuna İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

6.1. Vergi Türleri Açısından Değerlendirme

Çalışmamızda daha önce yapılan açıklamalarda, KİGT'de kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınmış olan *"Harçlar", "Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin vergi ziyaı cezaları"* ve *"Yukarıda belirtilen alacaklara ilişkin gecikme zammı ve faizleri"* şeklindeki düzenlemelerin, 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğuna yönelik düşüncemize yer verilmiştir.

Vergi hukuku mevzuatında, kişiler için bir ödev olarak düzenlenen ve bu bağlamda bir malî yükümlülük teşkil eden birden çok vergi bulunmaktadır. Doktrinde bu vergi türleri, *gelir, harcamalar* ve *servet üzerinden alınan vergiler* şeklinde tasnif edilerek ele

[1] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 04.01.2017 Tarihli ve 2017/UH.I-28 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 12.11.2018.

[2] KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde, harçların da kesinleşmiş vergi borcu olarak sayılacağına ilişkin değişiklik hakkında açılan davada, Danıştay 13. Dairesi tarafından "harçlar" ibaresinin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiş ve bunun üzerine, Kamu İhale Kurulunca, Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı konulu karar alınmıştır. **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 09.01.2019 Tarihli ve 2019/DK.D-9 No.lu Düzenleyici Karar. Anılan karar uyarınca, KİGT'nin madde 17.4.1. hükmü kapsamında, vergi borcunun hesabında harçların dikkate alınmayacağı ve idarelerce yapılacak işlemlerde söz konusu Kurul kararına göre işlem tesis edilmesi gerektiği duyurulmuştur. **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, Vergi Borcu Kapsamından "Harçların" Çıkarılması, http://www.ihale.gov.tr/Duyuru/296/vergi_borcu_kapsamindan_%E2%80%9Charclarin%E2%80%9D_cikarilmasi.html.

alınmaktadır (Aksoy, 2019: 149-428; Oktar, 2018). Bu bağlamda, vergi hukukunda, *gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi* ile *motorlu taşıtlar vergisi* olarak ifade edilen vergi türlerinin mevcut olduğu anlaşılmaktadır (Oktar, 2018). KİGT'nin madde 17.4.1. hükmünde ise *yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi* ile *gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler,* vergi borcu kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda ***gümrük vergisi, veraset ve intikal vergisi*** ile ***emlak vergisi*** Türk vergi sisteminde mevcut olmasına rağmen, KİGT düzenlemeleri ile vergi borcu kapsamına alınmadığı anlaşılmaktadır. İlaveten daha önce belirttiğimiz üzere, kesinleşmiş vergi borcunun ihalelere bir katılım engeli olarak öngörülmesine ilişkin düzenleme, 4734 sayılı Kanun'un ilk yürürlüğe girdiği günden beri mevcut olmakla birlikte; kesinleşmiş vergi borcunun kapsamının belirlenmesine yönelik yetkinin Kamu İhale Kuruluna verilmesi 5615 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile gerçekleşmiştir. Ayrıca 4734 sayılı Kanun'da yer alan ve ihaleye katılım engeli olarak öngörülen vergi borcunun kapsamı ile tutarı, 01.01.2003 tarihinden 14.08.2007 tarihine kadar belirlenmemiştir. Bu durumda, KİGT düzenlemesi yapılana dek, tutarının ne olduğuna bakılmaksızın, Türk vergi sisteminde yer alan tüm vergi türlerine ilişkin borcun, 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen ihalelere katılım engeli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Burada, konu ile ilgili Kamu İhale Kurulu kararı ile yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Kamu İhale Kuruluna yapılan itirazen şikâyet başvurusunda, ihaleyi kazanan başvuru sahibi, idarece 18.04.2007 tarihinde faks yoluyla gönderilen başvuru sahibi adına kayıtlı beş adet aracın 2007/1 dönemine ait motorlu taşıtlar vergisi borcu olduğu gerekçesiyle sözleşme imzalanamayacağını bildirdiğini; ancak 4734 sayılı Kanun'da kesinleşmiş vergi borcu ifadesinin hangi kalemleri kapsadığının düzenlenmediğini belirtmiştir. Ayrıca başvuru sahibi, Kamu İhale Kurulu tarafından Gelir İdaresi Başkanlığından bu konuda görüş istenilmesi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığının 20.04.2006 tarih ve 029581 sayılı yazısında, vergi borcu ifadesinden *yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi, gelir stopaj vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi* ve *banka ve sigorta muameleleri vergileri*nin anlaşılması gerektiği yönünde görüş bildirildiğini, 4734 sayılı Kanun'da düzenlenen kesinleşmiş vergi borcu ile isteklilerin ticarî faaliyetlerine ilişkin vergi borçlarının anlaşılması gerektiğini; motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizlik vergisi gibi vergilerin isteklilerin ticarî faaliyetlerinin dışında bulunan ve otomatik olarak tahakkuk eden diğer vergisel yükümlülükler olması sebebiyle, motorlu taşıtlar vergisinin 4734 sayılı Kanun'da düzenlenen vergi borcu kapsamında değerlendirilemeyeceğini iddia etmiştir. Bu iddiaları değerlendiren Kamu İhale Kurulu, 4734 sayılı Kanunun 10. maddesinde, Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu bulunan isteklilerin ihale dışı bırakılacağının hükme bağlandığını, 5615 sayılı Kanun ile 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri, tür ve tutar itibariyle belirlemeye Kamu İhale Kurumunun yetkili olduğuna ilişkin düzenleme hakkında 13.04.2007 tarih ve 2007/DK.D-54 sayılı karar ile ikinci

mevzuat çalışmaları tamamlanıncaya kadar, idarelerin gerçeğe aykırı hususlar içeren taahhütname sunanlar ile ihale üzerinde kalan isteklinin taahhüt altına alınan durumu tevsik eden belgelerin sözleşme imzalanmadan önce verilmemesi hâlinde hakkında yasaklama işlemi uygulanmaksızın geçici teminatlarının gelir kaydedilerek ihale dışı bırakılmaları gerektiğinin düzenlendiğini belirtmiştir. Kararın devamında, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde *kesinleşmiş vergi borcu* ifadesine yer verildiği; ancak vergi borcunun kapsamına giren vergilere ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemesi sebebiyle, anılan hükümde yer alan vergi borcu ifadesinin isteklilerin vergi olarak tanımlanan her türlü borcunu kapsadığının anlaşılması gerektiği ve ayrıca ikincil mevzuat çalışmalarının tamamlanmamasından dolayı hangi vergilerin vergi borcu kapsamında değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir düzenlemenin yapılmadığı da dikkate alındığında, şikâyet konusu ihalede Türk vergi mevzuatı hükümleri uyarınca kesinleşmiş her türlü vergi borcunun, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir[1].

Yukarıdaki yer verilen Kamu İhale Kuruluna ait kararda, Kamu İhale Kurumunun Gelir İdaresi Başkanlığından vergi borcu kapsamında olması gereken vergi türlerine ilişkin görüş sorulduğu ve Başkanlığın da *yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi, gelir stopaj vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi* ve *banka ve sigorta muameleleri vergi*lerinin kapsama alınması gerektiği yönünde görüş bildirdiği belirtilmiştir. Aynı şekilde yukarıda yer verilen İdare Mahkemesi kararında da aynı vergi türlerine yer verildiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü ile İdare Mahkemesi kararında, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine aykırı olarak değerlendirdiğimiz, *harç, vergi ziyaı cezası* ile *gecikme zammı ve faizleri*ne yer verilmediği görülmektedir. Ayrıca yine, KİGT'ye 2018 yılı şubat ayında eklenen *motorlu taşıtlar vergisi, şans oyunları vergisi* ile *damga vergisi*nin de Gelir İdaresi Başkanlığı görüşünde yer almadığı da görülmektedir. Ancak 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi gereğince, kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınacak vergi türlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü ile düzenleneceği belirtilmiştir.

Ayrıca Kamu İhale Kurulunca verilen kararın iptali istemiyle açılan bir davada, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde belirtilen kesinleşmiş vergi borcu ifadesi ile hangi tür vergilerin kastedildiğinin açık olarak düzenlenmediği, Türk vergi sisteminin konuları itibariyle çeşitli vergilerden oluştuğu, bu vergilerin türleri itibariyle mükelleflerin işyerinin, kanunî merkezinin ya da ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairelerine ödenebildiği ve bu anlamda mükelleflerin vergi dairelerinin çeşitlilik arz edebildiği belirtilmiştir. Kararın devamında, motorlu taşıtlar vergisinin niteliği itibariyle gerçek veya tüzelkişilerin sahip oldukları araçla ilgili otomatik olarak tahakkuk ettirilen bir vergi türü olması dolayısıyla faaliyet ve kazançla ilgili olmadığı, aynî nitelikli bir vergi türü olduğu ve KİGT'de de vergi borcu bulunmadığına ilişkin belgenin gerçek ve tüzel kişilerin ticarî faaliyetlerine ilişkin vergi mükellefiyetinin kayıtlı bulunduğu vergi dairelerinden alınması gerektiği şeklinde düzenleme yapılarak isteklinin ticarî faaliyetine ilişkin vergi borcu bulunmadığının belgelendirilmesinin yeterli görüldüğü

[1] **Bkz.:** Kamu İhale Kurulu, 18.06.2007 Tarihli ve 2007/UH.Z-2037 No.lu Uyuşmazlık Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 17.11.2018.

belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi borcu ifadesinin *yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir stopaj vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi* ve *banka sigorta muameleleri vergisi* gibi doğrudan ticarî faaliyetle ilgili vergi olduğunun anlaşılması gerektiği, ticarî faaliyetle ilgisi olmayan ve otomatik olarak tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin kapsamadığı, ihale tarihi itibariyle motorlu taşıtlar vergisi bulunması nedeniyle değerlendirme dışı bırakılması gerektiği yolundaki dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediği belirtilerek dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına[1], sonrasında ise dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir[2]. Ancak İdare Mahkemesinin bu kararının, uyuşmazlığın niteliğine ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen sebeplere göre yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmiştir[3].

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, KİGT'de yer verilen vergi türlerine ilişkin düzenlemenin hem isteklinin ticarî faaliyetine ilişkin vergi borcu kapsamını aşması hem de bu kapsamı aşmakla birlikte, vergi hukukunda yer alan tüm vergi türlerini kapsamaması yönünden, düzenlemenin amaca uygunluğu noktasında tereddütler doğurduğu düşünülmektedir.

6.2. Kamu İhale Mevzuatı Açısından Değerlendirme

Kesinleşmiş vergi borcu, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde ihalelere katılım engeli olarak düzenlenmiş ise de Kanun'un gerekçesinde vergi borcunun neden böyle bir idarî yaptırıma bağlanmış olduğu belirtilmemektedir. Ancak bu idarî yaptırımın düzenlendiği 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin başlığının *ihaleye katılımda yeterlik kuralları* olması sebebiyle, böyle bir borcu bulunan isteklinin adı geçen Kanun uyarınca yürütülen ihalelerde *yeterliği* bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Başka ifade ile kanun koyucunun, 4734 sayılı Kanun uyarınca yürütülecek ihaleler için öngördüğü yeterlik ilkesinin, vergi borcu bulunan istekliler tarafından bozulduğu yönünde bir kanaatinin mevcut olduğu düşünülmektedir.

Çalışmamızda daha önce belirtildiği üzere, kamu ihale mevzuatında birden çok kanun yürürlükte olup bu bağlamda 4734 sayılı Kanun, ihale konusunu düzenleyen tek Kanun değildir. 4734 sayılı Kanun'da, muaf ve istisna tutulan idareler hariç olmak üzere, kamunun mal, hizmet alımları ile yapım işlerine yönelik ihalelerine özgü düzenlemeler mevcuttur. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun uyarınca yürütülen ihalelerin kamu bütçesi üzerinde tesiri bulunmakta olup kapsamında bulunan idarelerin bütçelerinden kamusal harcama yapılması; başka ifade ile parasal olarak ödenmesi gereken mal, hizmet alımları ile yapım işlerine yönelik ihaleler yürütülmektedir. Diğer taraftan 2886 sayılı Kanun'u ele aldığımızda, bahsi geçen Kanun uyarınca yürütülen ihalelerin de kamu

[1] **Bkz.:** Ankara 8. İdare Mahkemesi, 09.11.2006 Tarihli ve E. 2006/2077 Sayılı Karar; Kamu İhale Kurulu, 26.02.2007 Tarihli ve 2007/MK-17 No.lu Mahkeme Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 18.11.2018.

[2] **Bkz.:** Ankara 8. İdare Mahkemesi, 26.06.2007 Tarihli ve E. 2006/2077, K. 2007/1659 Sayılı Karar; Kamu İhale Kurulu, 07.01.2008 Tarihli ve 2008/MK-2 No.lu Mahkeme Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 18.11.2018.

[3] **Bkz.:** Danıştay 13. Dairesi, 14.11.2007 Tarihli ve E. 2007/13321 Sayılı Karar; Kamu İhale Kurulu, 07.01.2008 Tarihli ve 2008/MK-2 No.lu Mahkeme Kararı, (Çevrimiçi), https://ekap.kik.gov.tr/EKAP/Vatandas/KurulKararSorgu.aspx, 20.11.2018.

bütçesi üzerinde tesiri bulunmaktadır; bu yönüyle her iki Kanun uyarınca da ihalelere katılan isteklilerin kamusal bir alış-verişi söz konusudur. 2886 sayılı Kanun kapsamında da idarelerin bütçelerinden kamusal harcama yapılmasını; başka ifade ile parasal olarak ödenmesini gerektirmeyen satım, yapım, kiralama, trampa ve mülkiyetten gayri aynî hak tesisine yönelik ihaleler yürütülmektedir[1]. Bu açıklamalardan sonra, kesinleşmiş vergi borcunun varlığı hâllerine bağlanan idarî yaptırımların ise yalnızca 4734 sayılı Kanun'da mevcut olduğu tespit edilmiştir. Başka ifade ile örneğin, vergi borcu bulunan bir isteklinin 2886 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihaleyi alması mümkün iken; aynı isteklinin 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihalede teklifinin değerlendirilmesi ve bu bağlamda ihaleyi alması mümkün değildir. Durumu bu açıdan değerlendirdiğimizde, hakkaniyetli bir sonucun oluşmadığı açıktır. Kanun koyucunun bir yeterlik kriteri olarak öngördüğü vergi borcuna ilişkin düzenlemenin, kamusal bütçe üzerindeki tesirinin gelir ya da harcama yönlü olduğuna bakılmaksızın, makro anlamda korunması gereken menfaatin kamu bütçesinin menfaati olduğundan hareketle, bazı kamu ihaleleri için değil tüm kamu ihaleleri için geçerli olması gerektiği düşünülmektedir.

6.3. Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Değerlendirme

4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile kesinleşmiş vergi borcunun ihalelere katılım engeli olarak öngörülen hükmünün, Anayasa'nın *çalışma ve sözleşme hürriyeti*nin düzenlendiği 48. maddesi perspektifinden değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Anayasa'nın bahsi geçen maddesinde, herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahip olduğu ve Devlet'in özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Kesinleşmiş vergi borcu sebebiyle, ihalelere katılım engelinin ortaya çıkışı; idarî nitelikli bir yaptırım olarak öngörülen kamu ihalelerinden yasaklama kararlarına benzemektedir. Bu yasakların, çalışma hürriyetinin sınırlandırılmasına yönelik sonuçları bulunmakta olup bu kararların ilgilileri kamu ihalelerinden dışlanmakta ve kişiler potansiyel bir ekonomik çıkardan yoksun bırakılmaktadır (Kaya, 2006: 153). Zira kesinleşmiş vergi borcunun varlığı da 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen ihaleler temelinde, kamunun alış-verisinden dışlanma sonucunu doğurmaktadır. 4734 sayılı Kanun'da, ihaleye katılım engeli olarak düzenlenen kesinleşmiş vergi borcuna ilişkin düzenlemenin, Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla herhangi bir başvurunun mevcut olmadığı görülmektedir. Durum bu olmakla birlikte, benzer iki düzenleme ilgili Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurusuna yönelik Mahkeme kararlarından birtakım hukukî sonuçlar çıkarılması mümkündür.

6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un[2] 10. maddesi ile *3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun*'un[1] Ek

[1] 4734 ve 2886 sayılı Kanunların düzenleme alanlarına yönelik detaylı bilgiler için **bkz.:** Akın, Yeliz Neslihan. (2018). *"İlga Hükümler Çerçevesinde 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun Düzenleme Alanı Hakkında Bir Değerlendirme",* Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 12, Aralık, ss. 1-61.
[2] **Bkz.:** 12.04.2011 Tarihli ve 27903 Sayılı Resmî Gazete.

9. maddesinin 5. fıkrası değiştirilerek spor federasyonu başkanı adaylarında aranacak şartlardan birisi olarak ***"Kesinleşmiş sigorta ve vergi borcu olmamak"*** şeklinde düzenleme getirilmiştir. Değişiklik yapan bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi, spor federasyonu başkanı olabilmek için getirilen *kesinleşmiş sigorta veya vergi borcu olmamak* koşulunun, vergi ve sigorta mevzuatından kaynaklanan bir mükellefiyetin yerine getirilmemesi olduğu; VUK'a göre vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğarken, vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiğini belirtmiştir. Kararın devamında, kanun koyucunun, bir mesleğin ya da görevin genel yararı gereği, bunları icra edenlerin birbirleriyle ve toplumla ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni egemen kılmak için, o meslek ya da görevi geniş biçimde özel yaşamı dahi içine alacak şekilde değerlendirerek meslekle bağdaşmasını uygun bulmadığı eylem ve durumları da koşullar arasında takdir edebileceği ve bu düzenlemeleri yaparken, Anayasal ilke ve kurallara bağlı kaldığı sürece takdirine müdahale edilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı kararda, federasyon başkanı olabilmek için getirilen kesinleşmiş sigorta veya vergi borcu olmamak koşulunun, ekonomik bir suç olmayıp vergi ve sigorta mevzuatından kaynaklanan bir mükellefiyetin yerine getirilmemesi durumu olduğu; bu tür bir mükellefiyetin kasten yerine getirilmemesi söz konusu olabileceği gibi dikkatsizlik, tedbirsizlik veya taksirle de gerçekleşebileceği ve bu nitelikteki bir mükellefiyeti yerine getirmeyenlerin spor federasyonu başkanlığı görevine seçilememeleri sonucu ortaya çıkan hak yoksunluğunun adil ve orantılı olduğunun söylenemeyeceği belirtilmiş olup oyçokluğuyla kesinleşmiş sigorta veya vergi borcu olmamak ibaresinin, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir[2].

5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun[3], *3463 sayılı 5682 Sayılı Pasaport Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna İki Madde Eklenmesine Dair Kanun*[4] ile 22. maddesi değiştirilmiş olup pasaport veya vesika verilmesi yasak olan hâllerden birinin de ***"Vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenler"*** olduğu hükme bağlanarak bu kişilere, pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceği belirtilmiştir. Değişiklik yapan bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi, vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulamasının, yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir biçimde tahsili, kamu alacağının güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amacıyla getirildiğini, 5862 sayılı

[1] **Bkz.:** 28.05.1986 Tarihli ve 19120 Sayılı Resmî Gazete. Bahsi geçen Kanun'un adı "Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" iken, *703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*'nin 12. maddesiyle *Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu* şeklinde değiştirilmiştir. **Bkz.:** 09.07.2018 Tarihli ve 30473 Sayılı Resmî Gazete-3. Mükerrer.

[2] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2011/63, K. 2013/28 Sayılı Karar; 31.12.2013 Tarihli ve 28868 Sayılı Resmî Gazete.

[3] **Bkz.:** 24.07.1950 Tarihli ve 7564 Sayılı Resmî Gazete.

[4] **Bkz.:** 14.06.1988 Tarihli ve 19842 Sayılı Resmî Gazete.

Kanun'un Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen *vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere* şeklindeki bölümünde, vergi türü, vergi borcunun cinsi, vadesi, niteliği ve tutarı ya da alt sınırı, resim, harç ya da benzeri malî yükümlülüklerden doğan borçlar için yasak uygulanıp uygulanmayacağı, borcun hangi evresinde yasak talebinde bulunulacağı ve tüm olağan kanun yollarının kullanılarak kesinleşip kesinleşmediği, yargı sürecinde yasak isteminde bulunulup bulunulmayacağı, vergi borçlusu, kanunî temsilcilerin ya da müteselsil sorumluların durumu, zamanaşımı, vergi borçlusunu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirecek idare, yasağın bildirilme şekli ve süresi ile hangi durumlarda ve kim tarafından kaldırılacağı gibi konularda somut bir tanım, nitelendirme ya da düzenlemeye yer verilmemiş olduğunu belirtmiştir. Kararın devamında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı dışında farklı kurum ve kuruluşlar tarafından da tahakkuk ettirilerek tahsil edildiği, bu idareler tarafından herhangi bir bildirim olmadığı takdirde, pasaport vermeye yetkili makamlarca yurt dışına çıkış yasağı uygulanmadığı, 5862 sayılı Kanun'da vergi borcundan yurt dışına çıkış yasağı uygulaması nedeniyle idarî düzenleme yapma konusunda idareye herhangi bir yetki verilmemiş olmasına rağmen konunun Maliye Bakanlığı tarafından AATUHK'ye dayanılarak tahsilat genel tebliğleri ile düzenlendiği, ayrıca bu konuda Gümrük Müsteşarlığı tarafından da tebliğ çıkarıldığı ve bu bağlamda yurt dışına çıkış yasağına ilişkin ölçütlerin idarenin takdir ve tercihine göre belirlenmesi sebebiyle vergi borcu bakımından durumları aynı olan kişilerin kimilerine yasak getirilirken kimilerine getirilmemesi, yetkili idarenin vergi alacağının başka yollarla tahsili için makul girişimlerde bulunup bulunmadığı ve borçlunun ülkeyi terk etmesinin alacağın tahsilini olanaklı kılıp kılmayacağı hususları da tamamıyla idarenin takdir ve tercihine kaldığı belirtilmiştir. Aynı kararda, kanunlarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmenin bir vatandaşlık görevi olduğu, VUK ve diğer vergi kanunlarıyla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kuralların, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için AATUHK hükümleri ve yine kanunlarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda vergi borcunun ödenmesi, vergi alacağının tahsili konusunda kanunî kuralların bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca yurt dışına çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacının, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, aracın ise yurt dışına çıkışın yasaklanması olduğu, amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğunun söylenebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gerektiği; hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman, amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve dengenin ortadan kalktığı belirtilmiştir. İlaveten vergi borcunun, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevi olduğu; Anayasa ve kanunlarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacağı ve bu Anayasal yükümlülüğün, itiraz konusu kural ile Anayasa'nın seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23.

maddesinin sınırlama nedeni olarak öngörülmüş olduğu ve getirilen yasaklamanın, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelikte olması sebebiyle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmekte ise de keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluğun, sınırlamanın kanunla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunlu olduğu; aksi hâlde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olacağı ve amaç-araç ilişkisini denetlemenin güçleşeceği belirtilerek itiraz konusu kuralın, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş olması ve amaç-araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiş olduğu gerekçesiyle oyçokluğuyla Anayasa'nın 2, 13 ve 23. maddelerine aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir[1].

VUK'un mükerrer madde 257/1-6 hükmü, *6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*[2] ile değiştirilmiş olup *"Mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına"* ilişkin yetkinin Maliye Bakanlığına verildiğine yönelik düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemenin iptali istemiyle yapılan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi, VUK'un mükerrer madde 257/1-6 hükmünde iptali istenilen kuralda, Maliye Bakanlığına vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırma, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirme, mükelleflere bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borçlarının bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirme yetkisi verildiğini; Maliye Bakanlığına söz konusu yetkilerin verilmesinin, mükelleflerin malî güçlerinin saptanmasını ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını ve kamu borçlarının ödenmesini sağlamak için kamu yararı amacına yönelik olduğunu ve kanun koyucunun bu konuda Anayasal sınırlar içinde takdir yetkisini haiz olduğunu belirtmiştir. Kararın devamında, iptali istenilen kural ile getirilen sınırlamanın, ticaret yapmak isteyen kişilerin vergi borcu dâhil kamuya olan borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelik taşıdığından Anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığı; amacı itibarıyla Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca ödev olarak belirlenen vergi borcu ile diğer kamu borçlarının düzenli ve sürekli bir biçimde tahsilini, kamu alacağının güvence altına alınmasını ve tahsilatın hızlandırılmasını sağlamaya yönelik olduğu; Anayasa ve kanunlarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin ve buna bağlı olarak kamu düzeninin

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007 Tarihli ve E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Karar; 08.12.2007 Tarihli ve 26724 Sayılı Resmî Gazete.

[2] **Bkz.:** 19.02.2014 Tarihli ve 28918 Sayılı Resmî Gazete.

ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesinin mümkün olacağı ve dolayısıyla, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gerekli tedbirler kapsamında olan keyfî ya da hakkın özüne dokunacak bir sınırlama getirmeyen, temel hakkın kullanımını ortadan kaldırmayan kuralın, istisnai bir alanda ve dar kapsamlı olması dolayısıyla sınırlı ve ölçülü olduğuna ve oyçokluğu ile Anayasa'nın 2, 13 ve 48. maddelerine aykırı olmadığına karar verilmiştir[1].

Yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararlarında geçen ifadeler uyarınca, 4734 sayılı Kanun'da ihaleye katılım engeli olarak düzenlenen kesinleşmiş vergi borcuna ilişkin düzenlemeye yönelik birtakım hukukî sonuçlar tespit edilmiştir. Başka ifade ile Anayasa Mahkemesinin söz konusu düzenlemenin iptali ile yapılacak bir başvuru sonrasında, tesis edeceği karara yönelik bazı hususların ortaya koyulabilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında yer verildiği üzere, Anayasa ve kanunlarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için bir ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi borcuna hukukî sonuç bağlayan düzenlemelerin, yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir biçimde tahsili, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, kamu alacağının güvence altına alınması ve tahsilatın hızlandırılması amacıyla getirildiği ve 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihaleyi almak isteyen kişilerin de vergi borcu dâhil kamuya olan borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelik taşıdığı düşünülmektedir. İlaveten ihaleye katılım engeli olarak öngörülen kesinleşmiş vergi borcuna ilişkin 4734 sayılı Kanun'daki düzenlemenin, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi düzenlemesi karşısında, kaynağını Anayasa'da bulan meşru nitelikli kamu yararı amacına yönelik olduğu ve kanun koyucunun bu konuda Anayasal sınırlar içinde takdir yetkisini haiz olduğu da görülmektedir.

Yine yer verilen Anayasa Mahkemesi kararından, vergi borcuna ilişkin düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmaması için, vergi borcunun türü, vadesi, niteliği ve tutarı ya da alt sınırı; resim, harç ya da benzeri malî yükümlülüklerden doğan borçlar için de hukukî sonuç öngörülüp öngörülmediği; vergi borcunun tüm olağan kanun yollarının kullanılarak kesinleşip kesinleşmediği ve yargı sürecinde hukukî sonuçların ne olacağı; idarî düzenleme yapma konusunda idareye yetki verilip verilmediği gibi konularda somut bir tanım, nitelendirme ya da düzenlemeye yer verilmesi; başka ifade ile vergi borcuna bağlanan hukukî sonuçlarda amaç ve araçların açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörülmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bağlamda 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesine göre, ihaleye katılan ve ihale uhdesinde kalan isteklinin kesinleşmiş vergi borcu bulunmaması gerekmektedir; aksi hâlde bu isteklinin ihale dışı bırakılması söz konusu olduğundan ilgili ihaleyi alması da mümkün değildir. Ayrıca bu

[1] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 08.12.2015 Tarihli ve E. 2014/87, K. 2015/112 Sayılı Karar; 28.01.2016 Tarihli ve 29607 Sayılı Resmî Gazete.

isteklinin geçici teminatının gelir kaydedileceği de hükme bağlanmıştır. 4734 sayılı Kanun'da bunun dışında bir düzenleme getirilmemiş olup Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri, tür ve tutar itibariyle belirleme konusunda Kamu İhale Kurumu yetkili kılınmıştır. Bu anlamda Kamu İhale Kurumunun kanunî, bir düzenlemeyle yetkilendirildiği anlaşılmakta olup Kamu İhale Kurumu da bu yetkiye istinaden KİGT'de birtakım düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelere göz atıldığında, öncelikle kesinleşmiş vergi borcunun ihale tarihi itibariyle bulunmaması gerekmekte ise de ihale tarihinde yalnızca borcun bulunmadığına yönelik taahhütte bulunulacak olup kesinleşmiş vergi borcunun bulunmadığına dair belge, sözleşme aşamasında sunulacaktır. Bunun dışında kesinleşmiş vergi borcunun özellikleri düzenlenmiş olup ayrıca bu borca sebebiyet verecek kamu borçlarının türleri ile 5.000 TL olarak belirtilen azamî tutar belirlenmiştir. Bu anlamda da KİGT düzenlemelerinin, Anayasa Mahkemesi kararında belirtilen ve vergi borcuna bağlanan hukukî sonuçlarda amaç ve araçların açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörülmesi gerekliliğine uygun olduğu görülmektedir. Ancak yer verilen Anayasa Mahkemesi kararında yer verildiği üzere vergi borcuna bağlanan hukukî sonuçlarda, somut tanım, nitelendirme ya da düzenlemeden bahsedilebilmesi için, resim, harç ya da benzeri malî yükümlülüklerden doğan borçlar için de hukukî sonuç öngörülüp öngörülmediğinin de belirtilmesi gerekmektedir. KİGT düzenlemeleri bu ifadeler açısından değerlendirildiğinde de çalışmamızda detaylı bir şekilde açıklanmaya çalışıldığı üzere, dar ve teknik anlamdaki vergi dışındaki malî yükümlülükler için, 4734 sayılı Kanun hükümleri ile Kamu İhale Kurumunun yetkilendirilmediği düşünülmektedir.

7. Sonuç

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 10. maddesi ile kesinleşmiş vergi borcu, kamu ihalelerine katılım engeli olarak düzenlenmiş olup bu durumda olan isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmiştir. Ancak 4734 sayılı Kanun'da kesinleşmiş vergi borcuna ilişkin diğer düzenlemelerde ise Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünün alınması şartıyla Kamu İhale Kurumu yetkili kılınmıştır. 4734 sayılı Kanun ile Kamu İhale Kurumuna verilen bu yetkiye istinaden KİGT'de düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle bu düzenlemelerde kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınan vergi ziyaı cezaları, gecikme zammı ve faizleri ile harçların, kanun koyucunun 4734 sayılı Kanun hükümleri ile gerekçelerinin yorumu sonucunda dar anlamda vergiye yönelik düzenleme yapılmasını amaçlaması sebebiyle, 4734 sayılı Kanun'a aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu durumda, Kamu İhale Genel Tebliği düzenlemelerinin 4734 sayılı Kanun'a aykırı olmaması için, Kanun'un 10. maddesinde yer alan *kesinleşmiş vergi borcu* ifadesinin, ***kesinleşmiş kamu alacağı*** ya da ***vadesi geçmiş borçlar*** şeklinde değiştirilmesi ve bu bağlamda geniş anlamda vergi borcu kapsamını işaret etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Gelir İdare Başkanlığının görüşü alınarak Kamu İhale Kurumunca KİGT'de kesinleşmiş vergi borcu olarak düzenlenen vergi türlerinin de kapsamının değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Kanaatimize göre, kamu ihalelerine katılım gösteren kişiler temelinde düşünüldüğünde, bu vergi türlerinin ***isteklilerin ticarî faaliyetlerine yönelik vergi türleri olarak düzenlenmesi gerekmektedir.*** Durumu bu açıdan

değerlendirdiğimizde, kesinleşmiş vergi borcunun kapsamında, *yıllık gelir vergisi, yıllık kurumlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler*, *katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergileri, damga vergisi* ve *gümrük vergisi*nin bulunması gerektiği düşünülmektedir. Diğer taraftan, vergi yükümlülüğünü kabullenmenin bir vatandaşlık görevi olması temelinde ve vergi güvenliğini göz önünde bulundurarak yapılacak bir değerlendirmede ise Türk vergi hukukunda tahsili mümkün olan ***tüm vergi türlerinin kesinleşmiş vergi borcu kapsamına alınması gerekmektedir.***

Son olarak kamu ihale mevzuatında kamu ihalelerine ilişkin usul ve esasları hükme bağlayan birden çok kanun bulunmasına rağmen; kapsamındaki ihalelere katılım engeli olarak kesinleşmiş vergi borcunun öngörüldüğü tek kanun ise 4734 sayılı Kanun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple kanaatimize göre, vergi borcu bakımından durumları aynı olan kişilerin bazı kamu ihalelerine katılım engeli öngörülürken bazılarına öngörülmemesi sonucunu doğurmaktadır. Başka ifade ile 5.000,00 TL'nin üzerine kesinleşmiş vergi borcu bulunan bir kişinin teklifinin 4734 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihalede teklifinin değerlendirilmesi mümkün değil iken aynı kişinin 2886 sayılı Kanun kapsamında yürütülen bir ihaleye teklif vermesi ve bu ihaleyi kazanması mümkündür. Açıklanan bu hukukî sonuç, hakkaniyete ve kamu bütçesi açısından tesis edilmesi istenen menfaate aykırıdır. Bu durumda, kamusal borcun meşru amacına atfedilen hukukî sonuçların, ***tüm kamu ihale hukuku mevzuatı açısından geçerli olması gerektiği düşünülmektedir.***

Kaynakça

Kitap ve Makaleler

Akın, Y. N. (2018). "İlga Hükümler Çerçevesinde 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun Düzenleme Alanı Hakkında Bir Değerlendirme", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,* Sayı: 12, Aralık, ss. 1-61.

Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi,* 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* İstanbul, Filiz Kitabevi.

Altuğ, F. (2019). *Kamu Bütçesi,* İstanbul, Beta Yayınları.

Balta, T. B. (1968/1970). *İdare Hukukuna Giriş I,* Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Âmme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 117.

Bulutoğlu, K. (1997). *Kamu Ekonomisine Giriş,* İstanbul, Filiz Kitabevi.

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

Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi,* 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları.

Gözler, K. (2019). *İdare Hukuku,* Cilt: II, Üçüncü Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

Gözler, K. & Kaplan, G. (2018). *İdare Hukuku,* 20. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

Gözübüyük, A. Ş. & Tan, T. (2016). *İdare Hukuku: Genel Esaslar,* Cilt: I, 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

Günday, M. (2015). *İdare Hukuku,* 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi.

Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi,* 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Kalabalık, H. (2014). *İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları,* 5. Baskı, Konya, Sayram Yayınları.

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku,* 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku,* 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.

Kaya, C. (2006). "İhale Hukukunda Çalışma Hürriyetinin Sınırlanması: İhalelere Katılmaktan Yasaklanma", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt: 14, Sayı: 2, ss. 153-184.

Kutlu, M. (1997). *İdare Sözleşmelerinde İhale Süreci,* İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 75.

Musaballı, H. (1978). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* İstanbul, Sadrettin Tosbi Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları Nr.: 4, Selçuklu Matbaası.

Mutluer, M. K. & Dayanç, N. N. (2014). *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Neumark, F. (1951). *Maliyeye Dair Tetkikler,* 4. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını, 1951.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası,* Tercüme Eden: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Oktar, S. A. (2019). *Vergi Hukuku,* 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Oktar, S. A. (2018). *Türk Vergi Sistemi,* 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Oktar, S. A. (1996/1997). "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", *İ.Ü. İktisat Fakültesi-Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,* 37. Seri, ss. 155-189.

Öncel, M & Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku,* 27. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Saban, N. (2002). *Vergi Hukuku,* İstanbul, Der Yayınları: 351.

Susam. N. (2019), *Kamu Maliyesi,* 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

Taşkın, Y. (2017). *Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk,* İstanbul, Türkmen Kitabevi.

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

Yılmaz, B. E. (2018). *Maliye,* 3. Basım, İstanbul, Der Yayınları: 453.

Diğer Kaynaklar

Gelir İdaresi Başkanlığı. *Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri,* http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/beyannameverme_odeme.pdf.

Kamu İhale Kurumu. *Mevzuat-4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Değişiklikler İşlenmiş (Gerekçeli),* http://www.ihale.gov.tr/mevzuat.aspx.

Kamu İhale Kurulu, Vergi Borcu Kapsamından "Harçların" Çıkarılması, http://www.ihale.gov.tr/Duyuru/296/vergi_borcu_kapsamindan_%E2%80%9Charclarin%E2%80%9D_cikarilmasi.html.

TBMM, Kamu İhale Kanunu Tasarısı-Kamu İhale Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe ve Bayındırlık, İmar, Ulaştırma ve Turizm Komisyonları Raporları (1/930), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c082/tbmm21082047ss0794.pdf.

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi, 28.02.2018 Tarihli ve E. 2017/117, K. 2018/28 Sayılı Karar; 04.04.2018 Tarihli ve 30381 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015 Tarihli ve E. 2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar; 13.01.2016 Tarihli ve 29592 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 08.12.2015 Tarihli ve E. 2014/87, K. 2015/112 Sayılı Karar; 28.01.2016 Tarihli ve 29607 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 13.11.2014 Tarihli ve E. 2013/95, K. 2014/176 Sayılı Karar; 13.03.2015 Tarihli ve 29294 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 29.01.2014 Tarihli ve E. 2013/66, K. 2014/19 Sayılı Karar; 10.01.2015 Tarihli ve 29232 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2013/124 Sayılı Karar; 28.12.2013 Tarihli ve 28865 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 12.09.2013 Tarihli ve E. 2013/19, K. 2013/100 Sayılı Karar; 18.09.2014 Tarihli ve 29123 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2011/63, K. 2013/28 Sayılı Karar; 31.12.2013 Tarihli ve 28868 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 27.09.2012 Tarihli ve E. 2011/16, K. 2012/129 Sayılı Karar; 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 22.07.2008 Tarihli ve E. 2008/66, K. 2008/131 Sayılı Karar; 13.11.2008 Tarihli ve 27053 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007 Tarihli ve E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Karar; 08.12.2007 Tarihli ve 26724 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 15.12.2006 Tarihli ve E. 2006/111, K. 2006/112 Sayılı Karar; 30.12.2006 Tarihli ve 6392 Sayılı Resmî Gazete-5. Mükerrer.
Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli ve E. 2001/3, K. 2005/4 Sayılı Karar; 20.10.2005 Tarihli ve 25972 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004 Tarihli ve E. 2003/9, K. 2004/47 Sayılı Karar; 05.11.2004 Tarihli ve 25634 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 16.09.1998 Tarihli ve E. 1997/62, K. 1998/52 Sayılı Karar; 20.10.2000 Tarihli ve 24206 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 Tarihli ve E. 1992/29, K. 1993/23 Sayılı Karar; 23.12.1999 Tarihli ve 23915 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 21.06.1990 Tarihli ve E. 1990/7, K. 1990/ 11 Sayılı Karar; 04.02.1991 Tarihli ve 20776 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 24.11.1987 Tarihli ve E. 1987/19, K. 1987/31 Sayılı Karar; 29.03.1988 Tarihli ve 19769 Sayılı Resmî Gazete.
Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 Tarihli ve E. 1984/9, K. 1985/4 Sayılı Karar; 26.06.1985 Tarihli ve 18793 Sayılı Resmî Gazete.
Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.04.2000 Tarihli ve E. 1999/466, K. 2000/165 Sayılı Karar.
Danıştay 13. Dairesi, 14.11.2007 Tarihli ve E. 2007/13321 Sayılı Karar.
Ankara 8. İdare Mahkemesi, 09.11.2006 Tarihli ve E. 2006/2077 Sayılı Karar.

Ankara 8. İdare Mahkemesi, 26.06.2007 Tarihli ve E. 2006/2077, K. 2007/1659 Sayılı Karar.

Kamu İhale Kurulu Kararları

09.01.2019 Tarihli ve 2019/DK.D-9 No.lu Düzenleyici Karar.
24.10.2018 Tarihli ve 2018/UY.I-1864 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
24.07.2018 Tarihli ve 2018/UH.I-1387 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
08.03.2017 Tarihli ve 2017/UY.III-778 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
18.01.2017 Tarihli ve 2017/UH.II-237 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
11.01.2017 Tarihli ve 2017/UY.III-119 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
04.01.2017 Tarihli ve 2017/UH.I-28 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
07.01.2008 Tarihli ve 2008/MK-2 No.lu Mahkeme Kararı.
18.06.2007 Tarihli ve 2007/UH.Z-2037 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
21.05.2007 Tarihli ve 2007/UH.Z-1685 No.lu Uyuşmazlık Kararı.
26.02.2007 Tarihli ve 2007/MK-17 No.lu Mahkeme Kararı.

35 Yıl Sonra Katma Değer Vergisi Reformu

Cevdet ALKIŞ[1]

Öz

Güçlü bir mali yapı oluşturabilmek için tanrı vergisi doğal kaynaklara sahip olmak veya sanayileşme yanında, adil vergi sistemine sahip olmak gerekiyor ve ülkemiz için vergi politikaları ön plana çıkıyor.

1954 yılında tüketim tipi vergiye dönüşen ve ülkemizde 8 dolaylı verginin yerine 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe konulan *Katma Değer Vergisi,* sistemdeki *kamu gücü ile donatılmış* bazı serbest meslek mensuplarının yardımıyla, genelde ödenmesine *karar verilen kadar vergi* ödeme yöntemine dönüşmüş, Devlet de bununla yetinmiştir.

Mevcut sistemdeki, mal hizmet ve yapım işlerinde "*teslim ve teslim sayılan her aşamasındaki iktisadi faaaliyetler üzerinden hesaplanan vergiden, indirim sonrası kalan verginin ödenmesi*" yöntemi, beklenilen etkililik verimlilik ve ekonomikliği 2019 yılı itibarıyla 35 yıldır sağlayamadığından bu yöntemin *terkedilerek,* sadece "*nihai tüketim ve nihai tüketim sayılan aşamada hesaplanacak Katma Değer Vergisinin doğrudan hazineye ödendiği",* ayrıca ithalatın da vergilendirilmeye devam edildiği yeni bir reform gerekmektedir.

Reform ile, indirim ve iade kaldırılacağından tahsil edilen vergi hazineye en az fire ile intikal edecek ve sahte faturacılık tarihe karışacak, Devlete, gayrimenkul satışlarında üst limiti belirlenen % 1 farkla alım hakkı tanınacağından lokomotif sektördeki kayıtdışılık doğrudan önlenecek, genel vergi oranı daha aşağıya çekilirken, halkın üzerindeki vergi yükü hafifleyecek, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahına da ayrıca Katma Değer Vergisi uygulanırken, dış borç ve ithalat ihtiyacı azalacak, milli üretim ve ihracat artacaktır.

Yeni vergileme yöntemi ile elde edilecek yıllık ortalama *70.000.000.000* Türk Lirası ilave kaynak ise bütçe açığımızı kapatacağı gibi diğer sosyal projelerinde uygulanabilmesini sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi, dış borç, bütçe açığı.
JEL: H 30, H 25, H 26

Tax on Value Added Tax After 35 Years

Abstract

To build a strong financial structure, it is necessary to have natural resources or industrialization, as well as a fair tax system. Tax policy is the first priority for Turkey.

Value Added Tax (VAT), which entered into force on 1 January 1985, has been transformed into a system that does not pay tax to the state with the help of self-employed persons who are generally given public power. The state had to not settle for it.

It is necessary to abandon the VAT system, which cannot result in 35 years economic efficiency, and to accept a new VAT reform to be paid directly to the Treasury through final consumption expenditures and import activity.

With this reform, since no discount or reimbursement will be made, the collected tax revenue will reach the treasury with the least damage, the counterfeit invoice will be destroyed, 1% The right to buy state will prevent leaks in the sector. When tax rates fall, the household is relieved.

Foreign credit needs and import activity will be reduced, national production and exports will increase, Value Added Tax will be added to income and corporate tax base and the system will be simplified.

With this new method, the budget deficit will close, approximately *70.000.000.000* Turkish Liras will be fully funded with additional funds and some other social projects will be easier to implement.

Keywords: Inward value added tax, foreign debt, budget deficit.
JEL: H 30, H 25, H 26

1. Giriş

1.1. Kapsam

Reformun kapsamı, *Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi* olup, mevcut vergi sistemimizdeki karışık ve anlaşılaması zor düzenlemeleri sorgulayamadan işlem yürüten mükellefler, yıllar sonra haketmedikleri cezalarla karşılaşmaktadırlar.

35 yıldır köklü değişiklik yapılamadan uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu**,** yeni şartlara uyumda beklenen etkiyi ve verimliliği sağlayamayınca, verginin hazineye intikali gereken önemli kısmı**,** *kamu gücü ile donatılmış* bazı serbest meslek mensuplarının yardımıyla başka alanlara aktarılmaktadır.

"Mayami'de son 5 yılda 10.000 Türk vatandaşının 2 Milyon dolar ve üstü fiyatlı lüks konut aldığı ve toplam bedelin yaklaşık 20 Milyar dolar olduğu, bu paraların ülkemizden çeşitli yöntemlerle kaçırılan kaynaklarımız olduğu" sadece örneklerden birisidir.

Kaçırılan kaynakların önemli bir kısmı da kreditör bankalar aracılığıyla tekrar ülkemize borç olarak dönmekte ve her yıl gittikçe artan dış borcumuz kaçakçılığın boyutunu ve borcun oluşumunu izah etmektedir.

1.2. Konu

Reformun ana konusu;

Mevcut sistemindeki mal, hizmet ve yapım işlerindeki iktisadi faaliyetlerin, *teslim ve teslim sayılan her aşamasının vergilenerek, indirim sonrası kalan verginin hazineye ödenmesi* şeklindeki, her türlü yolsuzluğa izin veren yönteminin terkedilerek, indirim ve iadenin olmadığı, sadece *nihai tüketim ve nihai tüketim sayılan aşamada vergileme sonrası, tahsil edilen verginin beyan edilerek* doğrudan hazineye ödenmesi yöntemini içeren Dahilde Alınan Katma Değer Vergisidir.

Ayrıca gayrimenkul satışlarında, üst limiti belirlenmiş % 1 fazlasıyla *devlet alım hakkı* içeren otomatik güvenlik yönteminin sisteme dahil edilmesiyle lokomotif sektör olan inşaat sektöründeki kayıtdışılık asgari seviyeye inecek hatta bitecek, diğer sektörlerde bu işleyişten olumlu etkilenecektir.

1.3. Hedef/ Amaç

Uygulama gerçekleştiğinde, milli vergi sistemimiz oluşacak.

İnşaat sektöründe oluşturulacak üst limiti belirlenmiş % 1 fazlasıyla *devlet alım hakkı,* kayıtdışılığı minimum seviyeye indirecek. Diğer sektörler bunu takip edecek.

Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi oranı *% 15'e* çekilebilecek halkınn üzerindeki vergi yükü hafiflerken aynı zamanda hazine geliri önemli ölçüde artacak, bütçe açığı sorunu ortadan kalkacak.

Dış borç ihtiyacı ve ithalat azalacağından milli üretim ve dolayısıyla ihracat artacak.

İhtiyaç kalmadığından *sahte fatura kullanımı % 90-95 azalacak,* yıllık olarak elde edilecek ortalama *70.000.000.000* Türk Lirası ilave kaynak ise *bütçe açığımızı* kapatacağı gibi diğer sosyal projelerinde etkin şekilde uygulanmasını sağlayacaktır.

1.4. Literatür bilgileri

1985 yılına kadar uygulanan 8 dolaylı verginin yerine 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren, *ithalat ve imalattan tüketiciye sunuma kadar her aşamadaki iktisadi faaliyete* uygulanmak üzere, *indirim ve iade sistemini* de barındıran Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanması sürecinde, üç Bakanlar Kurulu Kararı, dokuz genel tebliğ yayımlanmış, Maliye Bakanlığı ile sivil toplum kuruluşlarının ve üniversitelerin işbirliğiyle halka tanıtılmış, başarı için belge düzenine yönelik kanun çıkarılmış, perakendecilere yazar kasa kullanma zorunluluğu getirilmiş, teşvik amaçlı getirilen ücretlilere vergi iadesi 2007 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Sonrasında, yüzlerce düzenleme yapılmış, % 10 olan Katma Değer Vergisi genel oranı en son % 18 e yükseltilmiştir.

Sistem 2019 yılı itiarıyla 35 yıldır köklü değişikliğe uğramazken, otomatik *kontrol mekanizmalarından yoksun kalmış*, kamu personeli *yetkisiyle sisteme yerleştirilen meslek örgütü* üyelerinin yönlendirmesiyle çok sayıda mükellef, tahsil ettiği verginin, hazineye ödenmesine karar verdiği kısmını öderken veya hiç ödemezken, Devlet bununla yetinmek zorunda kalmış, vergi tahsilatı, ithalde alınan ve diğer Katma Değer Vergisi hariç 2016 yılında *92.000.000.000* Türk Lirası olarak gerçekleşebilmiştir.

1.5. Özel sektör dış borcumuzun gerçek kaynağı.

1.5.1. Yurt dışına aktarılan kaynaklarımız.

"Mayami'de son 5 yılda 10.000 Türk vatandaşının 2 Milyon dolar ve üstü fiyatlı lüks konut aldığı ve toplam bedelin yaklaşık 20 Milyar dolar olduğu" gerçeği göz önüne alındığında, tek başına bu veri dahi, ülkemiz kaynaklarının yasal veya yasal olmayan yöntemler kullanılarak yurt dışına kaçırıldığı gerçeğinin canlı bir ispatıdır. [Yalanlanmamış medya verileri]

Bu veriye göre, her yıl yaklaşık enaz 20-25 Milyar lira yurt dışına kaçırılmakta ve bu sadece tek bir örnek üzerinden yapılan hesaplamadır.
Yani kaynaklarımızın önemli bir kısmının yurt dışına kaçırıldığını açık olarak söyleyebilmekteyiz.

1.5.2. Kaynakların ülkemizden çıkış yöntemleri ve geri dönüşü.

Bazı gereçekleri izah edebilmek için yürürlükte olan bir düzenlemedeki periyodik olarak yapılan bazı değişiklikleri göz önüne sermek tek başına yeterli olabilir.

89/14391 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı karara göre, 2008 yılına kadar ihracat bedelinin yurda getirilme zorunluluğu mevcut iken, 8.2.2008 tarihinden itibaren ihracat bedelleri ile ilgili bu zorunluluk tasarruf serbestisine dönüştürülmüştür.

Akabinde 2006 ihracatı *85.000.000.000* $ iken 2008 de *132.000.000.000* $ olmuş, bu oldukça garip ve düşündürücü bir durumdur ve düzenlemenin, *kaynakların yurt dışına aktarılma yöntemi olarak kullanıldığını açıkça göstermektedir.*

10 yıl süren bu serbestiyet, 4.9.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2018/32-48 sayılı karar ile 32 sayılı kararda değişiklik yapan tebliğle kaldırılmış ve kambiyo takibi yeniden yürürlüğe girmiş ihracat bedellerinin 180 gün içinde ülkeye getirilmesi ve bankada bozdurulması zorunluluğu getirilmişsede, bu düzenlemede de *ihracat bedelinin yolcu beraberinde efektiif olarak yurda getirilmesi imkânı* tanınması *çok daha riskli bir uygulamayı* da beraberinde getirmiştir.

Yani, kaynakların gayri resmi ve yasal olarak yurt dışına transferi yanında yurt dışındaki kara paranın yasal olarak, *hayali ihracat yöntemiyle* ülkemize getirilerek aklanması imkânı hala mevcuttur ve yurt dışına aktarılan kaynaklarımızın yerine başka ülkelerdeki kara paralarında ülkemize yasal yollarla girmesinin yolu açılmış bulunmaktadır.

Bu düzenlemedeki değişiklikler ve süreç, yurt dışına aktarılan ve yurt dışından ülkemize kısa aralıklarla çıkan af yasalarıyla geri dönen kaynaklarımızın önemli bir kısmının yasal yöntemini de açıkça izah etmektedir.

Elbette gayrı yasal yollarla ülkemizden çıkan ve ülkemize giren kaynaklar bu hesaplamaya dahil değildir. [Kargo, valiz, uluslararası bankaların ülkemizdeki büroları vs vasıtasıyla çıkarılanlar]

1.5.3. Dış borcumuzun kendi kaynaklarımız ile ilişkisi.

Merkez Bankasının 2017 yılı resmi verisine göre özel sektörümüzün, uzun ve kısa vadeli kredi borcu 2016 sonu itibarıyla 240 milyar dolardır.

2016 sonu itibarıyla yaklaşık 1.272 milyar Türk Lirasına tekabül eden borç tamamen dış kaynaklı görülse de önemli bir kısmı, hazine yerine, çeşitli yöntemlerle içedilerek yurt dışına aktarıldıktan sonra, tatil cennetlerindeki yatırımdan artan kısmının, kreditör bankalar aracılığıyla ülkemize getirilmesinden yani, kendi kaynaklarımızdan oluşmaktadır.

İşte bu karmaşık uygulamaların içinde kendi kaynaklarımız yasal veya yasal olmayan yöntemler kullanılarak heba edilirken dış borcumuz da büyümektedir. Reform önerisi bu olumsuzlukları minimum seviyeye indirilmesi için önemli bir fırsattır ve etkili olacaktır.

1.6. Reform önerisinin ülkeye katkısı.

Reformun uygulanmasıyla devletimiz sadece dahilde alınan Katma Değer Vergisinde yıllık ortalama *70.000.000.000* Türk Lirası ek hazine gelirine kavuşabilecek, bütçe açığı ortadan kalkarken, sosyal devlet olmanın gerekleri "Eğitim, Sağlık, Güvenlik" gibi asli görevler etkili verimli ve ekonomik olarak sunulabilecektir.

Reform uygulamalarında az sayıda da olsa ancak etkili bazı çevrelerin direnç göstermesi her zaman mümkündür ve bu izah edilmiştir.

Bu nedenle reform önerisine alternatif fikre de çalışma içinde yer verilmiştir.

1.7. Değerlendirme

Ekonomik kaynağımız olarak adlandırdığımız Katma Değer Vergisi kaynaklı hazine gelirini, *"SU"* olarak tanımladığımızda, mevcut sistemde su hazineye *"ELEK"* ile taşınmaktadır.

Sistemde indirim mekanizması kullanıldığından tahsil edilen verginin önemli kısmı ***(Hayali stok, sahte fatura, belgesiz tahsilat, muhasebe hilesi, devralma, birleşme, yetersiz denetim, düzenlemelerdeki boşluklar, eküri mükellefiyet vs.)*** yöntemleriyle içedilmekte ve hazine yolunda heba olmakta, önemli sayıda mükellef, sadece hazineye yatırmaya karar verdiği miktarı yatırmakta, hatta hiç yatırmamaktadır.

Reform, bu keyfi uygulamanın olumsuzluklarını ortadan kaldırırken ayrıca, *otomatik kontrol mekanizmaları* oluşturmaktadır.

Öte yandan, genel olarak *temel iktisadi işlemlerde imalat aşamasından itibaren nihai tüketim aşamasına kadar vergileme söz konusu olmadığından* nihai tüketicinin ödediği verginin tamamı hiçbir kaçak oluşmadan *hazineye* intikal ederken, nihai tüketim aşaması ve nihai tüketim olarak tanımlanacak işlemler dışındaki teslim/satış işlemleri vergiye tabi olmamakla birlikte, bu mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyanı üzerinden kazançları ayrıca Katma Değer Vergisine tabi tutulacağından, anılan *artı değerlerde* vergilendirilmiş olacaktır.

Bu vergilemeye *Katma Değer Vergisi* denilmesine devam edilmesinde herhangi bir sakınca olmamakla birlikte, oluşan artı değerlerin vergilenmesi olması yanında, genel olaraka nihai tüketim sırasında vergileme olacağı dolayısıyla, reform kapsamında uygulanacak vergileme yönteminde *Tüketim Vergisi "T.V"* ibaresinin kullanılması da mümkün olacaktır.

2. Reformun anlatımı

2.1. Mevcut sistemin çarpıcı olumsuzlukları, vergide oluşan kaçaklar ve reform için izlenen yöntem.

Fransa, Almanya gibi ülkeler daha az petrol geliri elde etmelerine rağmen, ülkemize göre oldukça ileri ve gelişmiş durumdadırlar.

Ülkemiz neden daha ileri seviyede olmasın düşüncesiyle, Kalkınma Bakanlığı 10'ncu Kalkınma Planı ile Mahalli İdareler Faaliyet Raporlarında yer alan; Özel Sektör Sermaye

Yatırımları, Mahalli İdareler/Kamu Sermaye Yatırımları, Mahalli İdareler dış kaynaklı yatırımları ve Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarında yer alan bütçe verilerinden, diğer kamu idareleri verilerinden de faydalanılarak, vergi kayıp ve kaçağı örnekleriyle hesaplanmış, ülkemizin *"bir yıllık nihai tüketime hazır değeri"* üzerinden, testler yapılmıştır.

a) Müteahhitlikte, tek bir daire satışı örneği
b) İmalatçı ve toptan ticaret yapan kayıtlı bir mükellefin verileri
c) Hizmet sektöründe, faaliyette bulunan kayıtlı mükellef örneginden hareketle hazinenin Katma Değer Vergisi geliri kaybı hesaplanmıştır.

2.2 . Müteahhitlikte vergi kaybının hesabı

Müteahhitlikte, gerçek satış fiyatı 650.000 TL iken kayıtlarda ve tapu idaresinde 410.000 TL satış bedelli olarak gösterilen bir satış işlemi irdelendiğinde;

(145 M2 Lüks % 50 Kat karşılığı yapılmış, III- C Sınıfı, yaklaşık maliyet 1.030 TL/M2 yöresel etkiler ve yapım kalitesi dolayısıyla 1.175 TL/M2 ve % 50 kat karşılığı inşaatta 2 kat olarak dikkate alınmıştır.)

Tablo 1. Gerçek ve kayıtlı hasılata gore vergi kaybı hesabı tablosu. *(Piyasa verisi)*

GERÇEK SATIŞA GÖRE DEĞERLENDIRME	TL	DÜŞÜK BEDELE GÖRE DEĞERLENDIRME	TL
1 Daire gerçek satış fiyatı (Veriler TL)	650.000	Tapuda gösterilen (Veriler TL)	410.000
% 1 Katma Değer Vergisi	6.500	% 1 Katma Değer Vergisi	4.100
% 8 Katma Değer Vergisi	52.000	% 8 Katma Değer Vergisi	32.800
Tapuda gösterilen. (Geçek maliyet + Kâr)	410.000	Tapuda gösterilen (Maliyet + Kâr)	410.000
Arsa paylı daire maliyeti	341.000	Arsa paylı daire maliyeti (145*1175)*2	341.000
Gerçek kâr (Harç hariç)	309.000	İç yüzde % 20 Kâr (410-341=)	69.000
İşçilik hariç yaklaşık daire malzeme maliyeti	200.000	İşçilik hariç yaklaşık daire malzeme maliyeti	200.000
İşçilik hariç daire malzeme maliyetinin Katma Değer Vergisi % 18	36.000	İşçilik hariç daire malzeme maliyetinin Katma Değer Vergisi % 18	36.000
Satıcı tapu harcı % 2	13.000	Satıcı tapu harcı % 2	8.200
Kurumlar Vergisi Matrahı (650-341-13=)	296.000	Kurumlar Vergisi Matrahı (410-341-8200)	60.800
Kurumlar Vergisi % 20	59.200	Kurumlar vergisi % 20	12.160
% 8'e göre ödenecek KDV (52.000-36.000)	16.000	% 8'e göre iade KDV (36.000-32.800)	3.200
% 1'e göre (İade KDV 6.500-36.000=)	29.500	% 1'e göre iade KDV (36.000-4.100)	31.900

Tabloda görüldüğü üzere;
Gerçek satış bedelli işlemle, alıcının ödediği harç dahil, (59.200 + 16.000 + 26.000=) 101.200 TL hazine geliri sağlanacakken, bedelin 410.000 TL olarak gösterilmesiyle (12.160+16.400-3.200=) 25.360 TL hazine geliri oluşabilmekte, % 8 K.D.V.'ne göre *75.840* TL vergi kaybı sözkonusu olmakta, % 1 K.D.V oranıylada benzer kayıplar oluşmaktadır. [Tablo 1]

2.3 . Kamu yapım ihaleleri ve vergi kaybı

1,5 Milyar Türk Lirası ihale bedeli ile ihale edilmiş büyük bir inşaat işinde devletin yükleniciye ödeyeceği Katma Değer Vergisi *270.000.000* TL'dır. Yüklenicinin ise girdilere

yapılacak Katma Değer Vergisi ödemelerinin indirimi sonrasında kalan kısım olan ödenecek Katma Değer Vergisini, Devlet hazinesine ödemesi gerekmektedir.

Anılan yüklenicinin girdilerinin çok önemli bir kısmı işçilik gideri olması ve Katma Değer Vergisine tabi olmaması dolayısıyla görünürde yasal olan *eküri mükellefiyet tesisi, işçiliğin taşeron firmalar üzerinden temin edilmesi*, doğrudan sahte fatura kullanılması vs. yöntemleri kulanılarak Hazineye ödenmesi gereken önemli miktarda vergi yüklenici tarafından iç edilmekte Devlet bunu sadece seyretmektedir.

Çünkü, yasal denetimin yetersizliği yanında, fiziki denetim imkânı da yoktur, mevzuat kayıp ve kaçağa izin vermekte, *sisteme yerleşmiş bazı unsurlar* halk odaklı reforma izin vermemektedir.

Reform, tüm bu olumsuzlukları otomatik olarak ortadan kaldıracağı gibi, gerçek satış bedelinin gösterilmesi için gayrimenkul satışında, üst limiti belirlenmiş % 1 fazlasıyla *"devlet alım hakkı"* sisteme yerleştirildiğinde, taraflar kendi istekleri ile gerçek bedel üzerinden işlem yapmak zorunda kalacaklardır.

2.4. Bir mükellefin 2016 yılında vergi dairesine beyan edilmiş hasılatı üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin hazineye intikali sırasında oluşan kayıp ve kaçak.

Mükellefin % 18 Katma Değer Vergisine tabi hasılatı 10.912.000 TL üzerinden 1.964.000 TL K.D.V hesaplanmış, indirim sonrası hazineye *6.178 TL* ödenmiştir.

% 15 kârlılıkta dahi [(9.488.000* % 15=1.423.000) x % 18] hesaplanacak Katma Değer Vergisi olan 256.140 TL mevcutken, toptancı mükellefin yüklendiği indirilecek vergisinin fazla olamayacağı göz önüne alındığında *(Hayali stok, sahte fatura, belgesiz tahsilat, muhasebe hilesi, eküri mükellefiyet vs.)* yöntemleriyle hazineye oldukça eksik Katma Değer Vergisi ödendiği görülebilmektedir. Üstelik bu kayıp *kayıt dışılıktan değil*, hazine yolunda oluşan kayıptır. [Vergi Dairesi Beyanları]

2.5. Hizmet sektöründe bir mükellefin 2016 yılında vergi dairesine beyan edilen hasılatı üzerinden hesaplanan K.D.V.'nin hazineye intikali sırasında oluşan kayıp ve kaçak.

Girdilerinin önemli kısmı olan personel ödemelerinin Katma Değer Vergisine tabi olmaması nedeniyle, hizmet sektöründeki mükellefin elde ettiği 1.295.000 TL hasılatın % 18 Katma Değer Vergisi 233.100 TL iken, hazineye hiçbir ödeme yapılmamıştır.

Hizmet sektörü olması dolayısıyla giderlerin önemli bir kısmının işçi ücreti olması ve vergiye tabi olmaması dolayısıyla girdilere ödenen ve indirilecek K.D.V'nin düşük olduğu gerçeğinden hareketle önemli bir miktarda verginin hazineye ödenmesi gerekirken iç edildiğini göstermekte ve bu tespit de, sektörlerdeki hazineye ödeme sırasında sebep olunan kayıpların yüksek olduğunu ortaya sermektedir.

Üstelik bu kayıp kayıt dışılıktan değil, hazine yolunda oluşan kayıptır. [Vergi Dairesi Beyanları]

2.6. Sistemdeki tanımlanması gereken bazı terimler ve Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine [K.D.V. / T.V.] tabi olacak/olmayacak iktisadi faaliyetler.

Reformun uygulanabilirliği açısından sistemde yer alacak ve özel olarak ihtiyaca göre tanımlanacak bazı terimlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi Mükelleflerinin faaliyet konularının *(Mal, Hizmet Yapım vs),* faaliyet şekillerinin *(İmalat, Toptan, Perakende vs.), sıkça karşılaşılacak* terimlerinin öncelikle belirlenmesi ve belge düzeninin bu bilgilerin görülerek oluşturulması yanında, reform ile birlikte terimlerin tanımlarının yapılarak kanuna işlenmesi gerekecektir.

Bu terimler:

- İmalat. (Ham maddelerin veva varı mamüllerin makine ve iş gücüyle işlenerek başka bir malın elde edilmesi faaliyeti.) [A]
- Nihai tüketim, *(Olduğu gibi yeniden ticari faaliyete konu edilmeyen teslim ve hizmetler, iktisadi faaliyetler)*
- Her halükârda nihai tüketim sayılacak teslimler. *(Nihai tüketim olmamakla birlikte kanunla nihai tüketim sayılan teslim ve hizmetler)*
- Perakende satış /nihai tüketiciye satış yapan mükellefler. [C]

  (Teker teker ya da bölümler halinde doğrudan tüketiciye teslime dayanan iktisadi faaliyet)
- Toptan satış-teslim/toptan satış yapan mükellef. [B]

  (Doğrudan tüketiciye satış yapanlara belli miktarlarda topluca teslim içeren iktisadi faaliyet.) [2.6. Bölümdeki esaslara göre yapılacak tanımlar.]

Şeklinde tanımlanarak literatürde yerini alacaktır.

Öte yandan; Reform ile vergiye tabi olacak ve tabi olmayacak iktisadi işlemlerin de belirlenmesi gerekmekte ve bu iktisadi faaliyetlerin sonuçları olan işlemler, şartlara göre ortaya çıkabilecek değişiklik gerektiren hususlar konusunda obsiyon gözardı edilmeden ana hatları ile belirlenmiştir. Buna göre;

A. Hizmet ve mal üretimi amacıyla, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinde bulunan ***imalatçı mükelleflerin;***

   a. Nihai tüketiciye, Müstahsil çiftçilere ve Serbest Meslek Erbabına yaptıkları gider nitelikli teslimler ve ifalar ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi*** **olacak** ve verginin tahsiliyle, doğrudan, belirlenecek usule uygun beyanname ile hazineye intikal ettirilecektir.

   b. Aynı mükelleflere [A], imalat ve ara işlemler çerçevesinde ticari, sınai ve zirai işletmelerden "hammadde ve ticari emtia dışında" gider niteliğindeki *[Posta, elektrik, telefon, şans oyunu, benzeri gibi diğer vs.]* girdi teslimi ve SMErbabının hizmet ifası, her halükârda nihai tüketim olarak tanımlanacak ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacak*** ve vergi ile birlikte maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

   c. İmalatçı mükelleflerin [A]; Ticari, sınai ve zirai faaliyetleri kapsamında nihai tüketiciye teslim ve sunum yapmak amaçlı iktisadi faaliyette bulunan mükelleflere, ticari sınai ve zirai emtea teslimi ve hizmet ifası,

İhracata konu mamül ticari emtea veya hammadde teslimi.

İmalatçılara[A], imalat için yapılan hammadde ve mamül emtea teslimi ve aynı türden iktisadi faaliyette bulunan Ticari. Sınai ve Zirai işletmelerin birbirlerine ticari emtea teslimi ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır***.

d. Bu mükelleflere [A], Serbest Meslek Mensuplarınca ve zirai faaliyette bulunan "müstahsil" çiftçilerce faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, nihai tüketim olarak tanımlanacağından ve kanunde yer aldığı şekliyle teslim ve hizmetleri düşük oranlı olarak ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi tutulacağından***, ödenecek Katma Değer Vergisi/Tüketim vergisi bedel ile birlikte ***maliyet unsuru*** olarak dikkate alınacaktır.

B. **Toptan iktisadi faaliyette bulunan ticari sınai ve zirai işletmelerin genel olarak;**

a. Ticari, sınai ve zirai faaliyetleri kapsamında, **nihai tüketiciye** teslim ve sunum yapmak amaçlı iktisadi faaliyette bulunan mükelleflere ticari sınai ve zirai emtea teslimi ve hizmet ifası, ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır.***

b. Bu mükelleflerin [B], ticari, sınai ve ziari işletmelere ihracata konu mamül ticari emtea veya hammadde teslimi, ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır.***

Kendilerine yapılan ticari nitelikli mamül emtea teslimi ve aynı türden iktisadi faaliyette bulunan Ticari, Sınai ve Zirai işletmelerin birbirlerine ticari emtea teslimi ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır*.** [B]

c. Bu mükelleflerin [B], Nihai tüketiciye, Müstahsil çiftçilere ve Serbest Meslek Erbabına yaptıkları teslimler ve ifalar ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi*** **olacak** ve tahsiliyle, doğrudan, belirlenecek usule uygun beyanname ile hazineye intikal ettirilecektir.

Bu mükelleflere [B], imalat ve ara işlemler çerçevesinde ticari, sınai ve zirai işletmeler tarafından "hammadde ve ticari emtia teslimi ve müstahsilden alışları dışında" gider niteliğindeki *[Posta, elektrik, telefon, şans oyunu, benzeri gibi diğer vs.]* girdi teslimi ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi*** **olacaktır.**

Bu mükelleflere [B], Serbest Meslek Mensuplarınca yapılacak teslim ve hizmetler, nihai tüketim olarak tanımlanacağından ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olacak***, ödenecek Katma Değer Vergisi/Tüketim vergisi, bedel ile birlikte ***maliyet unsuru*** olarak dikkate alınacaktır.

C. ***Perakende ticaret*** bağlamında, nihai tüketiciye satış yapan ve hizmet sunan vergi mükelleflerinin Ticari, Sınai, Zirai, Serbest Meslek Faaliyeti kapsamındaki nihai tüketim amaçlı teslim ve hizmetleri *[kanundaki istisna ve muafiyet hakkı tanınmış olanlara yapılan teslimler dışında]* sadeleştirilmiş haliyle % 0, % 10, % 15-18 oranlarıyla ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır*** ve indirim veya iade söz konusu olmadan hesaplanan Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi doğrudan beyan edilerek hazineye yatırılacaktır.

Bu mükelleflere [C], iktisadi faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmet ifaları ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olmamakla birlikte,*** "hammadde veya ticari emtia dışında" gider niteliğindeki *[Posta, elektrik,*

telefon, şans oyunu, benzeri gibi diğer vs.] girdi teslimi ve SMErbabının hizmet ifası her halükârda nihai tüketim olarak tanımlanacak ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacak,*** vergi ile birlikte maliyet olarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

D. Serbest Meslek Faaliyeti ve Zirai Faaliyet ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olacaktır***. Tahsil ettikleri vergi beyanname ile doğrudan hazineye intikal ettirilecek olup, teslim ve hizmetleri nihai tüketim olarak değerlendirileceğinden faaliyet giderleri ve girdilerine ödedikleri vergi bedel ile birlikte gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. S.M.E.'nın müstahsilden alışları ve kanunla istisna kapsamına alınmış teslim ve hizmetler vergiye tabi olmayacaktır.

E. Sermaye nitelikli teslimler Devletin ve diğer kurumlar ile kişilerin hizmet alımları Devletin nihai yatırımları nihai tüketim amaçlı olup ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

F. İstisna ve muafiyetler dışında, amortismana tabi iktisadı kıymetler için yapılacak vergi ödemeleri maliyet unsuru olup alış bedeli birlikte amortismana tabi tutulacaktır.

Mevcut Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili bölümlerinde sayılmış diğer iktisari faaliyetler.

G. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

H. Hizmet**,** teslim ve teslim sayılan haller ile [mal ithalatı dışında kalan] bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilen faaliyetler nihai tüketim olarak tanımlanacak ve ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır*.**

İ. Nihai tüketim amaçlı bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilecektir. ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine ayrı olarak tabi olacaktır.***

J. Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması nihai tüketim amaçlı hizmet olarak tanımlanarak, ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır***.

K. Toptan satış veya imalat amaçlı faaliyette bulunan mükellefler [A] [B], nihai tüketiciye satış yapmakta olan mükelleflerden mal ve hizmet alışı yapmaları halinde ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi ödeyeceklerdir*** ve aldıkları mal ve hizmetleri kendi imalatlarında kullanmaları veya yeniden satışa sunmaları halinde de ödedikleri Katma Değer Vergisini **maliyet unsuru** olarak dikkate alabileceklerdir.

L. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.*** (Ödenen vergi maliyet yazılacaktır.) Bu aynı zamanda ihracatın teşviki uygulaması olacaktır.

M. Ham petrol dahil petrol ithalatı genel olarak ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır*** ve bu durumda ithalde ödenen vergi maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Süreçte imalat sonucu elde edilen akaryakıt ile türevlerinin akaryakıt bayilerine satışı Katma Değer Vergisine tabi olmayacak, bayilerin nihai tüketim amaçlı satışları ve diğer satışları ***Katma Değer***

Vergisine/Tüketim Vergisine tabi tutulacak, tahsil edilen vergi beyan edilerek hazineye ödenecektir.

Devlet politikası olarak eğer akaryakıt fiyatlarının yüksekliği gerekçe gösterilecekse, ham petrol istisna kapsamına alınabilecek, ham petrol için ödenen yıllık 6 Milyar Lira Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi hiçbir sorun yaratmayacaktır. Çünkü işlenmesi sonucu akaryakıt satışından elde edilen KDV 2016 verisine gör 25 Milyar Liranın üzerindedir. Reformun getirisi bu tür istisnaları rahatlıkla kapatabilmektedir.

N. Mükelleflerin diğer faaliyetlerden doğan nihai tüketicilere teslim ve hizmetler ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır****.*

O. Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, her halükârda nihai tüketim olarak tanımlanacağından, her mükellefe satışı nihai tüketim sayılarak, nihai tüketiciye ve dier mükelleflere teslimi ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

P. Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması her halükârda nihai tüketim olarak tanımlanacağından, her mükellefe ve nihai tüketiciye teslimi ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

Q. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi nihai tüketim olarak tanımlanacağından her halükârda ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır****.*

R. Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar her halükârda ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

S. Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

T. Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri her halükârda nihai tüketim olarak tanımlanacak *ve* ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

Nihai tüketim amacı taşımayan bu tür faaliyetler için ödenen vergi maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

U. Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

V. Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

Y. Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.*** Nihai tüketiciler dışındaki mükelleflerce gerçekleştirilmesi halinde de Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacak, beyan edilerek hazineye ödenecektir.

Z. Teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların üretimi için alınan mal ve hizmetler, amacına uygun kullanılması veya sarfı halinde ***Katma Değer***

Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır. Vergi ödenmesi halinde maliyet yazılacaktır.

AA. Vergi mükelleflerinin mükellefiyetleri kapsamında mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.*** Bunun dışında gerçekleşecek aynı mahiyetteki işlemler ise ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır.***

BB. Mal ve hizmet ihracatı*,* ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi değildir.***

CC. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri *(Şebekenin yurt dışına açık olması)****, Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi değildir.***

DD. Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürdükler mal ve hizmet alımları. (Yeniden belirlenecek usul ve esaslara göre vergilendirilecek veya istisna tutulacaktır)

EE. Arızi faaliyet hasılatı ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır.***

FF. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalardan, reform önerimize aykırı olmayan hükümleri, yeniden sadeleştirilerek bir değerlendirme ile ***Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine tabi olmayacaktır.***

GG. Tüm mükellefler vergiye tabi kazançlarına ilişkin olarak yıllık beyanname ile beyan edecekleri kurumlar gelir, serbest meslek kazancı, istisnası olmayan diğer kazançlarına, gelir veya kurumlar vergisine ilaveten, beyan edilen matrah üzerinden %15-18 genel oranında ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisine tabi olacaktır.***

HH. Nihai tüketim aşamasında, hatalı, fazla ve yersiz olarak tahsil edilen Katma Değer Vergileri/Tüketim Vergileri, reformun özüne uygun olarak kanunda belirlenecek istisnai durumlar dışında hiçbir surette maliyet veya gider yazılamayacak beyan edilerek doğrudan hazineye ödenecektir.

Hiçbir surette, indirim ve iade söz konusu olmayacağından uygulama sırasında, yapılacak hesaplama ve değerlendirmeler sonucunda, zorunluk nedeniyle reformun özüne aykırı olmayacak değişikliklerin yapılması mümkün olabilecektir.

3. Hesaplama ve testlerde kullanılan veriler

3.1. Bankalar kart merkezi verileri

Bankalar Kart Merkezi'nin 2016 faaliyet raporuna göre 2016 yılında kredi kartı kullanılarak *587* milyar TL alışveriş cirosu, *65* milyar TL nakit çekim gerçekleşmiştir.

4 günlük bayramdaki kartlı satışı 2.7 milyar liraya diğer satışlar da eklendikten sonra % 37'si (496+299+214) indirimli % 1 - 8 orana tabi.

% 63'ü ise, (420+181+1.090) % 18 genel orana tabi olarak gerçekleştiği hesaplanmıştır.

Diğer hasılatlar için oran % 65 ve %35 olarak alınmıştır.

Türk Bankalar Birliği verilerine göre 2016 yılında kullanılan konut kredisi 168 Milyar, % 20 peşinat dikkate alındığında konut kredisiyle yapılan satış hasılatı 210 Milyar liradır.

3.2. TÜİK verileri.

TÜİK verilerine göre 2016 yılı mesken satışı 1.325.000 adet *631.686* adedi ilk defa satışıdır. Yeni ruhsat sayısı 980.000 Adettir.

Yıllık inşaat harcamaları 400.000.000.000 TL olarak yer almaktadır.

İhracat: *143* Milyar Dolar, İthalat *199* Milyar Dolar, 2016 Ortalama döviz kuru: 3,02 TL/Dolar. 2016 yılında konut ve arsa alım ve satımlarının mali karşılığı *714* Milyar liradır.

3.3. Çevre Bakanlığı maliyet verileri. Kalkınma Bakanlığı faaliyet raporu verileri.

İnşaat M2 maliyeti, 2016 yılı için arsa hariç *1.030 TL* dır. Kamu yatırım verileri ayrıca kullanılmıştır.

3.4. Kalkınma planı verileri. Mahalli idareler faaliyet raporu.

Devlet yatırımları 64 Milyar, Mahalli İdareler Yatırımları 29 Milyar, Özel sektör sermaye yatırımları ***363*** milyar lira olarak yer almıştır.

3.5. Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporu ve bütçe verileri.

GİB Faaliyet raporunda yer alan veride, yıllık beyan ile alınan Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahı 50.450.000.000 TL olup, reform önerisi gereği, kâr üzerinden % 18 KDV hesaplanacak ve bu miktar 9.000.000.000 TL dır. % 15 oranla 7.000.000.000 TL dır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2016 yılı Faaliyet Raporundaki diğer veriler, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri, Bütçe kanunu verileri, Kalkınma Bakanlığı verileri değerlendirmemiz için aşağıda tabloya alınmıştır.

Tablo 2. Veri tablosu

GAYRİ SAFİ YURT İÇİ HASILA		2.590.000.000.000 TL
DEVLET YATIRIMLARI		64.000.000.000 TL
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİNDE GİDERLER	[1-9 Toplamı] [1-9 Milyar TL]	570.000.000.000 TL
1. Personel giderleri	148	
2. Sosyal Güvenlik Primleri	25	
3. Mal hizmet alımları	47	
4. Faiz giderleri	56	
5. Cari transferler	217	
6. Sermaye giderleri	51	
7. Sermaye transferleri	7	
8. Borç verme	14	
9. Yedek ödenek	5	
VERGİ GELİRLERİ (TAHSİLAT)	TL	529.263.000.000 TL

• Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler toplamı. [*Tevkifat, Geçici vergi, Basit usul, Yıllık beyan üzerinden Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi dahil*] • *(~)529 Vergi Gelirleri - 458 Net Vergi Geliri = Gerçekleşme farkı 70 Milyar Liranın içinde Kurumlar Geçici Vergisi de vardır.*	Toplam bütçe geliri içindeki payı ~ % 30 **(+)**	170.581.000.000 TL
• (Beyana dayanan Gelir vergisi kısmı)	5.427.000.000 TL	
• (Beyana dayanan Kurumlar vergisi kısmı) • Kurum geçici vergisi Dahil edilmemiştir, çünkü gerçekleşmediği değerlendirildi.	4.663.000.000 TL 41.881.905.000 TL	Çünkü: Geçici vergi mahsup sonrası iade edilebilir.
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER (Veraset, M.T.V)	(+)	10.672.000.000 TL
DAHİLDE ALINAN MAL/HİZMET VERGİLERİ TOPLAMI	(+) 1, 2, 3	230.119.000.000 TL
• Dahilde alınan KDV	**1**	91.965.000.000 TL
• ÖTV	2	121.187.000.000 TL
• Diğer (BSMV, Şans oyunları, Özel iletişim, vs.)	3	16.964.000.000 TL
ULUSLARARASI TİCARET VE MUAMELE VERGİLERİ	(+) 4, 5	86.081.000.000 TL
• İthalde alınan KDV	4	76.583.000.000 TL
• Gümrük ve diğer	5	9.497.000.000 TL
DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR	(+)	31.806.000.000 TL
• SOSYAL GÜVENLİK KURUMU GELİR GİDER DENGESİ		257/268 Milyar TL
• MAHALLİ İDARELER GELİR GİDER DENGESİ		90/89 Milyar TL
• GENEL YÖNETİM GELİR GİDER DENGESİ		903/918 Milyar TL
• İHRACAT İTHALAT DENGESİ		143/199 Milyar $
• Yıllık ihracat 143 Milyar $* 3,02=		432.000.000.000 TL
• İthalat 199 Milyar $ *3,02		600.000.000.000 TL

$/TL=		
İTHALAT LEHİNE FARKI	⇨	168.000.000.000 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, Muhasebat Genel Müdürlüğü verileri

3.6. Dört (4) günlük bayram tatilinde kredi kartı kullanılarak yapılan harcamalarının hangi oranda ve hangi vergi oranına tabi olduğunun ve dikkate alınacak hasılatın iç yüzde ile hesaplanması.

Tablo 3. Gerçekleşen satışların vergi oranlarının hesap tablosu (Milyon TL)

Kredi Kartlı ile Sektörel Bazda Harcamalar	2016 Kurban Bayramı (12-15 Eylül) Harcaması [Milyon TL]	Toplam harcama içindeki payı
Market	496	% 18
Akaryakıt istasyonları	420	% 15
Giyim	299	% 11
Yemek	214	% 8
Konaklama	181	% 7
Diğer	1.090	% 41

Kaynak: Bankalararası Kart Merkezi. (2016). İstatistikler, https://bkm.com.tr/raporlar-ve-yayinlar/donemsel-bilgiler/,

Tabloda görüldüğü üzere *4 günlük* bayramda kredi kartı kullanılarak yapılan satışlardaki hasılat 2.7 Milyar Lira ve bunun, *(Diğer satışlar eklendikten sonra oranlar yeniden hesaplanmıştır.)* % 37'si (496+299+214) indirimli % 1 - % 8 orana tabi ve % 63'ü (420+181+1.090) % 18 genel orana tabi olan satıştır.

4. Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi [K.D.V. / T.V.] reformuna ilişkin hesaplamalar ve test edilmesi.

Sadece; nihai tüketim sayılan ve nihai tüketim aşamasında vergilemeyi içeren reformun sonuçlarını hesaplayabilmek için 2016 yılına ait bir yıllık tüketime hazır değerlerin tutarının gerçekleşen miktarının bilinmesi gerekmektedir**.**

Yurt İçi Gayrisafi Milli Hasılanın *"Bir yıllık, tüketime hazır değer"* tanımına uyan hasılat hesaplandığında reformun sonuçlarına da ulaşılacaktır.

Bunun için bütçe verilerinde yer alan bilgiler ve özellikle dahilde alınan Katma Değer Vergisi miktarı, bankalar arası kart işlemleri bilgileri, ülke genelinde mesken satışları, alınan ruhsat sayısı, devlet yatırım tutarı, mahalli idareler ve özel sektör yatırım tutarları, TÜİK, Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkez Bankası verilerinden faydalanılmış ve 2016 yılı Y.İ.G.S.M.Hasıladaki vergiye tabi olmayacak miktarlar çıkarılarak *tüketime hazır değerlere dahil yapım, mal ve hizmet tutarı ayrı ayrı hesaplanmış, oranlara göre vergi hesaplanarak* test edilmiştir.

4.1. Sadece yıllık kart hasılatı üzerinden, hazineye girecek verginin ve Kredi kartı kullanılarak elde edilen hasılat üzerinden iç yüzde ile Katma Değer Vergisi hesabı.

Tablo 4. Sadece kredi kartı hasılatından tahsil edilen KDV tablosu

Kredi Kartı ile 2016 yılında yapılan harcamalar (Milyar TL) [1]	[1] Miktarın % 37'si (Milyar TL) [2]	% 1-8 Ortalaması % 4,5 Katma Değer Vergisi (İç yüzde ile) [2] x % 4,5 [3]	[1] Miktarın % 63'ü (Milyar TL) [4]	% 18 KDV İç yüzde ile (Milyar TL) [4] x % 18 [5]	Dahilde alınan Katma Değer Vergisi toplamı (Milyar TL) [6]
652	241	10,3	411	63	73

Kaynak: Bankalararası Kart Merkezi. (2016). İstatistikler, https://bkm.com.tr/raporlar-ve-yayinlar/donemsel-bilgiler/

Reform önerimizin uygulanmış olması halinde, *sadece kredi kartı ile gerçekleşen nihai tüketim aşamalı satışlar* dolayısıyla hesaplanacak Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi rakamı *73.000.000.000* Türk Lirası olarak hesaplanmakta ve bu hesaplama tabloda açık olarak görülmektedir.

4.2. Yurt İçi Gayrisafi Milli Hasılanın tanımı, vergiye tabi olmayan unsurların ayrıştırılması. Yıllık nihai tüketim ve nihai tüketim sayılacak hasılatın hesabı.

2016 yılı Yurt İçi Gayrisafi Milli Hasıla, 2.590.000.000.000 TL, "herhangi bir ekonomide yerleşik olan üretici birimlerin, belirli bir dönemde, yurtiçi etkinlikleri sonucu yaratmış oldukları tüm mal ve hizmetlerin üretim değerleri toplamından bu mal ve hizmetlerin üretimde kullanılan girdiler toplamının çıkarılması sonucu elde edilen değer." olarak yani, *"bir yıllık tüketime hazır değer"* olarak tanımlanmış olup, *vergiye tabi olmayan, olmaması gereken* tutarların bu değerden ayrıştırılması gerekmektedir.

Tablo 5. YİGSH'dan vergiye tabi olmayan hasılatların ayrıştırma tablosu.

YURTİÇİ GAYRİSAFİ HASILADAN İNDİRİLME GEREKÇELERİ Değerler ~ Yaklaşık olarak alınmıştır	VERGİLENECEK NİHAİ TÜKETİMİN HESABINDA EKSİ UNSURLAR (~ TL)	2016 Y.İ.G.S.H TL *2.590.000.000.000*
İthalat, ayrıca vergilenmektedir. (199 Milyar * 3.02)=	600.000.000.000	
İhracat K.D.V'ne tabi değildir. (143 Milyar * 3.02)=	432.000.000.000	
Bütçe verilerine göre, verilen borçlar.	14.000.000.000	
Personel giderlerinin bütçe içindeki payı (148/570=) % 25 tir. Diğer kurumlar da göz önünde bulundurularak YİGSH'nın % 25'i Personel gideri olarak alınmış ve % 10 u tasarruf edilebilir kabul edilmiştir.	64.000.000.000	
Cari Transferler karşılıksız ödeme 217 Milyar liranın % 10 u tasarruf edilebilir olarak alınmıştır.	22.000.000.000	
Diğer istisna işlemler YİGSMH'nın % 8'I alınmıştır. (2.590.x % 8)=	207.000.000.000	

"EKSİ" UNSURLAR TOPLAMI (K.D.V NE TABİ OLMAYACAKLAR)	1.339.000.000.000	
NİHAİ VE NİHAİ SAYILAN TÜKETİME HAZIR DEĞERLER TOPLAMI VE % 10 KÂR İLAVE EDİLMİŞ TUTAR	1.251.000.000.000	% 10 Kâr dahil edilmiş tutar. [TL] 1.376.000.000.000
% 65'ine tekabül eden K.D.V hariç miktar (% 18 Uygulanacak)	894.000.000.000 TL	
% 35'ine tekabül eden K.D.V hariç miktar (% 4,5 Uygulanacak)	481.000.000.000 TL	
% 18 K.D.V.	161.000.880.000 TL	
% 4,5 K.D.V. (8+1)/2=4,5	22.000.000.000 TL	
TOPLAM K.D.V.	183.000.000.000 TL	
Gelir bütçesindeki 2016 yılı dahilde alınan Katma Değer Vergisi	92.000.000.000 TL	
FARK [İLAVE HAZİNE GELİRİ]	91.000.000.000 TL	
Mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından % 18 K.D.V [(Bölüm 3.2.5. Gereğince.) (50.450.000.000 * % 18)]	9.000.000.000 TL	

Yaklaşık. ~

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu. (2016) İhracat İthalat ve Yıllık Yeni Mesken Satışı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016) Faaliyet Raporu ve Bütçe Verileri,

Tabloda görüldüğü üzere ayrıştırma sonucu asgari değer olan % 10 kâr ilavesiyle ulaştığımız 1.376 Milyar Lira nihai tüketim değerlerini, resmi kredi kartı hasılatı üzerinden hesaplanan, % 65 i % 18, % 35 i % 4,5 (1+8/2= 4,5) vergi oranlarıyla değerlendirdiğimizde, reformun uygulanmasıyla hazineye girebilecek ilave Katma Değer Vergisi *91.000.000.000* Türk Lirası olarak hesaplanmaktadır.

Bu miktar, genel oran % 15'e çekildiğinde dahi (91-26 -2=) *63.000.000.000* TL dır.
*(26 Milyar, 894 milyarın %3 Katma Değer Vergisi farkıdır. 2 Milyar TL ise Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi beyanı üzerinden alınan verginin %3 farkıdır. "Tüketime hazır mal ve hizmet" tutarına %10 gibi düşük kâr eklenmiştir.)

4.3. Üçüncü bölümdeki verilere göre yıllık nihai tüketim amaçlı hasılatın hesabı.

Tablo 6. Verilere Göre Katma Değer Vergisi Tutarı Tablosu

	AÇIKLAMALAR	TUTARI Milyon TL	% 63-65	%35-37	K.D.V. % 63-65'i % 18 Milyon TL	K.D.V. % 35-37'si, 1 ve 8 Ort. 4,5 Milyon TL
1	Kredi Kartı Hasılatı % 37 (K.D.V İç Yüzde İle) (1+8/2=4,5) 4.1 Bölüm	241.000		230.622		10.377
1	Kredi Kartı Hasılatı % 63 (K.D.V İç Yüzde İle) (1+8/2=18) 4.1 Bölüm	411.000	348.305		62.695	
	[1] TOPLAMI		348.305	230.622	62.695	10.377
2	DEVLET YATIRIMI	64.000	42.000	22.000		
2	ÖZEL SEKTÖR SERMAYE YATIRIMLARI	363.000	235.950	127.050		

2	MAHALLİ İDARE YATIRIMI	29.000	18.850	10.150		
	[2] TOPLAMI		296.800	159.200	53.424	7.164
		Adet	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL
	MESKEN SATIŞI SAYISI	1.341.453				
	YENİ RUHSAT SAYISI	980.000				
	İlk satış (Konut)	631.000				
		Milyon TL				Milyon TL
3	631.000 adet *300.000=	190.000	123.500	66.500	22.230	2.993
	GENEL TOPLAM K.D.V				138.349	20.534
		Milyar TL				Milyon TL
4	GV+KV Matrahı ve % 18 K.D.V si.	5.1.3. Bölüm				9.000
	KDV HARİÇ NİHAİ TÜKETİM TOPLAMI	1.225				
	Kredi kartı hasılatındaki Katma Değer Vergisi, iç yüzde ile diğerleri matrah üzerinden hesaplanmıştır.					
	İlk kez satılan konutlar ise bir adedi ortalama 300.000 TL ile nihai satış hasılatına dahil edilmiştir. % 65 i için % 18, % 35 i için % 4,5 K.D.V hesaplanmıştır. *(Kredi kullanımı 210 Milyar, tapu kaydında gayrimenkul alım satımı 714 Milyar liradır.)*					
	Hesaplanacak Katma Değer Vergisi toplamı yaklaşık (138.349 + 20.534) = 159 Milyar Lira olmaktadır. 5.1.3. Bölümde yer alan veri gereği ayrıca % 18 için 9.000.000.000, % 15 için 7.000.000.000 TL K.D.V eklenecektir. (Gelir Vergisi + Kurumlar Vergisi Matrahı üzerinden.) Y.İ.G.S.M.H her yıl arttığından dönem sonu stoku kadar bir önceki yıl stokunun tüketime dahil olduğu gerçeği kabul edilmiş ve bunun izahı da mümkündür. Gayrimenkul satışındaki kayıt dışı hasılat, dahil edilmemiş diğer hasılat, istisna yatırımların karşılığı olarak değerlendirilmiştir.					

Kaynak: Bankalararası Kart Merkezi. (2016) İstatistikler, Çevre Şehircilik Bakanlığı. (2016). İnşaat M² Maliyetleri, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016) Faaliyet Raporu ve Bütçe Verileri, Merkez Bankası. (2016) Döviz Kurları, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2016) Bütçe Gerçekleşmeleri, Türkiye İstatistik Kurumu. (2016) İhracat İthalat ve Yıllık Yeni Mesken Satışı,

Tablo 6 da görüldüğü üzere, birçok diğer hasılat unsurunun dahi eklenmediği hesaplamamızda hazineye intikali gereken ilave dahilde alınan Katma Değer Vergisi (138.349 + 20.534 = 159 +9-92 =) *76.000.000.000* TL olmaktadır. Bu da asgari tutardır.

Genel vergi oranı % 15 alındığında dahi yıllık ilave hazine geliri (% 18 e tabi hasılat 767 * % 3= 23 Milyar), (76-23-2=) *51.000.000.000* TL olarak hesaplanmaktadır.

Farklı verilerle genel oranın % 18 ve % 15 olarak alındığı ve %1 ve %8 oranının ortalaması 4,5 olarak alındığında hesaplanan ve test edilmiş olan fark hazine geliri ortalamalarını aldığımızda.

Tablo 7. Elde edilen yaklaşık ilave kaynak ortalaması hesap tablosu

Bölüm	Genel oran % 18'e göre [Milyar TL]	Genel oran % 15'e göre [Milyar TL]
3.1. Tablo 2	91	65
3.3. Tablo 3	76	51
ORTALAMA ~	83	58
Genel ortalama ~	(83+58)/2 =	70

Tabloda görüldüğü üzere yıllık *ilave hazine gelirinin* genel ortalaması yaklaşık 70.000.000.000 Türk Lirası **~** olduğu hesaplanabilmektedir.

4.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri kazanç üzerinden Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi hesabı.

Reform önerisinde, mükelleflerin yıllık beyanname ile beyan ettikleri kazanca isabet eden kısım vergi dışı kalacak görülmekle birlikte. Yıllık beyannameye ithal edilen gelir ve kurumlar vergisi matrahı gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulacak, ayrıca genel oranda *Katma Değer Vergisine/Tüketim Vergisine* tabi tutulacak ve vergi dışı kalması önlenmiş olacaktır.

Bu uygulama mükellefin kazancına isabet eden Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi olup, seçenektir ve yapılacak değerlendirme ile vergiye tabi tutulmayabilecektir.

Beyanname ile beyan edilecek kazancın vergilenmesiyle oluşan artı değerler farklı vergi oranlarına göre aşağıdaki tabloda yer almıştır.

Tablo 8 . GV, KV Beyannamesinde yer alan matrah üzerinden K.D.V. / Tüketim Vergisi hesap tablosu

Beyana dayalı Gelir vergisi ve Kurum vergisi toplamı (Stopaj yöntemi ile alınan ve K. Geç. Vergisi hariçtir.)	2016 G.İ.B Faaliyet raporundan [TL]	10.090.000.000TL
Vergiden hareketle; Beyana dayalı Gelir vergisi ve Kurumlar vergisinin matrahının hesaplanması. (GV/KV vergi oranı % 20 alınmıştır.) Gelir ve Kurumlar Vergisi Yaklaşık Matrahı	10.090.000.000 *100/20=	50.450.000.000 TL
Mükelleflerin yıllık vergi matrahları, yıllık kazançlarını gösterdiğinden, reform sistemimize göre bu mükelleflerin ödeyecekleri K.D.Vergisi, yıllık vergi matrahının % 10'dur (%15-18 ise o oran uygulanacaktır.) ve beyan ettikleri matrah üzerinden yılda bir defa KDV ödeyeceklerdir. (Oran seçenekli)	50.450.000.000 X %18 = 50.450.000.000 X %15 = 50.450.000.000 X %10 =	9.075.000.000 TL 7.567.000.000 TL 5.045.000.000 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2016) Bütçe verileri.

4.5. Ceza uygulaması

Tahsil edilen Katma Değer Vergisinin/Tüketim Vergisinin hazineye yatırılmaması veya yatırılmadığının tespitinde, yatırılmayan veya yatırılmadığı tespit edilen vergi, hiçbir indirim ve mahsuba tabi tutulmadan 3 kat cezalı olarak tahsil edilecektir. (*359'ncu*

madde kapsamında suç sayılmayacaktır. Reformumuzda zaten 359'ncu madde yeniden maddi suça maddi ceza mantığıyla yeniden düzenlenecektir.)

4.6. Mevcut devreden katma değer vergisi ile ilgili uygulama

Reform gerçekleştiğinde, mükelleflerin mevcut devir Katma Değer Vergilerinin, belirlenecek plan doğrultusunda bir defaya mahsus yapılacak düzenlemeyle 5-10 yılda eşit oranlarda maliyet yazılabilmesi imkânı sunulacaktır.

Bu hazine geliri açısından hiç bir risk taşımayacaktır.

Çünkü; Beyan üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür.

Mevcut iade edilecek Katma Değer Vergilerine bile aynı uygulama yapılabilecektir.

4.7. Otomatik kontrol mekanizması oluşturulması.

Gayrimenkul satışlarında gerçek satış hasılatının doğru gösterilmesi için otomatik kontrol mekanizması olan, üst limiti belirlenmiş % 1 fazlasıyla *"devlet alım hakkı"* sisteme yerleştirileceğinden, gayrimenkul piyasasında gerçek bedelin gösterilmesi kendiliğinden sağlanacak, taraflar hiçbir zorlamaya gerek kalmadan kendi rızaları ile gerçek bedeli göstermek zorunda kalacaklardır.

Diğer sektörlerde bu uygulamadan olumlu olarak etkilenecektir.

4.8. Reform uygulamasında kullanılacak vergi tabirleri.

Mevcut Katma Değer Vergisi sistemindeki gerekçe, iktisadi faaliyetlerin her aşamasında oluşan *katma değerin* vergiye tabi tutulması olup sonuç itibarıyla bu vergi tüketime hazır değer ile birlikte nihai tüketiciye yansımakta ve alınan vergi *Katma Değer Vergisi* olarak literatürde ve kanuni düzenlemelerde yer almıştır.

Reform önerimizde ise vergileme, tüketime hazır değer ve eklenen katma değer *"kâr"* birlikte sadece nihai tüketim aşamasında vergiye tabi tutulduğundan, kullanılacak vergi tabiri yine eskiden olduğu gibi;

Katma Değer Vergisi olarak uygulanabilecek ve bunda bir sakınca olmamakla birlikte, aynı zamanda *Tüketim Vergisi* olarak da literatür ve düzenlemesinde yer alabilecektir.

Yani *"KATMA DEĞER VERGİSİ"* tabirinin geçmişte olduğu gibi kullanılabileceği gibi, bu tabir yerine *"TÜKETİM VERGİSİ"* tabiri de kullanılabilecektir**.**

5. Sonuç

Gelişmiş ülkeler ile rekabet edebilmek için, ana kaynağımız olan vergi gelirlerinin heba olmadan toplanabilmesi önemlidir ve reform önerisi bunu sağlamaktadır.

Reform ile süreklilik arzeden iktisadi faaliyetlerin teslim ve teslim sayılan her aşamasında vergileme ve indirim sonrası artan Katma Değer Vergisinin Hazineye ödenmesi yöntemi ***kaldırılmakta.***

Bunun yanında, Katma Değer Vergisi iade sistemi ***kaldırılmakta.***

Nihai tüketim aşamasındaki teslim, teslim sayılan haller, hizmet, hizmet sayılan hallerinin yer aldığı istisnalar dışındaki iktisadi faaliyetler, sadece ***"son tüketim aşamasında ve son tüketim aşaması sayılan durumlarda",*** bir defaya mahsus vergiye tabi tutularak tahsil edilen *Katma Değer Vergisinin/Tüketim Vergisinin* ***doğrudan hazineye ödenmesi*** yöntemi usul ve esaslarıda belirlenerek oluşturulmaktadır.

Reform önerisinde;

A. Katma Değer Vergisi [KDV]/Tüketim Vergisine [TV] tabi olacak ve olmayacak iktisadi faaliyetler ile İmalat, Toptan ve Nihai tüketim aşamasında ve nihai tüketim sayılan durumlarda hesaplanan verginin ödenmesi yönteminin esasları [2.6.] Bölümde detayı olarak izah edildiği şekilde olacaktır ve temel hususlar aşağıda yer alan tabloda özetlenmiştir.

GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİNE TABİ MÜKELLEFİYET ŞEKLİ	**TESLİMİ K.D.V./T. VERGİSİNE TABİ OLACAK İKTİSADİ FAALİYETİ [TESLİM/HİZMET İFASI]**	**K.D.V./T. VERGİSİNE TABİ OLMAYACAK İKTİSADİ FAALİYETİ [TESLİM/HİZMET İFASI]**
[A] İmalatçı Vergi mükellefi işletmeler. ***[Ticari, sınai, zirai faaliyeti]***	a. Nihai tüketiciye, Serbest Meslek Erbabına ve "Müstahsil" çiftçilere yaptıkları teslimler ve ifalar. b. Ticari, Sınai, Zirai İşletmelerden **hammadde dışında** gider niteliğinde alışları. SMErbabından aynı nitelikte alışlar [A] ***[K.D.V/T.V.'NE TABİ]*** ***[Vergi dahil maliyet yazılacaktır.]***	a. Ticari Sınai ve Zirai işletmelere İhracat amacıyla mamül ticari emtea veya hammadde teslimi. b. Müstahsil tarafından İmalatçı mükellefe [A] yapılan teslimler. c. Kendileri ile aynı türden iktisadi faaliyette bulunan Ticari Sınai ve Zirai işletmelerin, birbirlerine hammadde ve ticari emtea teslimleri. d. Ticari, Sınai ve Zirai faaliyetleri kapsamında, Nihai tüketiciye teslim ve hizmet ifası yapan ***[Perakende iktisadi faaliyette bulunan]*** mükelleflere yapılan ticari, sınai ve zirai nitelikli teslimleri. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ DEĞİL]**

[B] Toptan ticaret. Genel olarak; [Nihai tüketiciye teslim ve hizmet ifası yapan *Ticari, sınai, zirai faaliyet yürüten, Ticari, sınai ve zirai işletmelere, Teslim ve hizmet ifası yapan* mükellefler]	a. Nihai tüketiciye, Serbest Meslek Erbabı ve "Müstahsil" çiftçilere yapılan teslimler. b. Ticari, Sınai, Zirai İşletmelerden **ticari emtia dışında** gider niteliğinde alışları. SMErbabından aynı nitelikte alışlar **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]** **[Vergi dahil maliyet yazılacaktır.]**	a. İhracata konu mamül ticari emtea veya hammadde teslimi ile müstahsil tarafından yapılan teslimler. b. Kendilerine [B], Ticari, Zirai ve Sınai işletmelerce yapılan mamül emtea teslimi. c. Ticari, Sınai ve Zirai faaliyetleri kapsamında, Nihai tüketiciye teslim ve hizmet ifası yapan **[Perakende iktisadi faaliyette bulunan]** mükelleflere yapılan ticari nitelikli teslimleri. d. Kendileri ile aynı türden iktisadi faaliyette bulunan Ticari Sınai ve Zirai diğer işletmelerin birbirlerine ticari emtea teslimleri. **[K.D.V./T.V.'NE TABİ DEĞİL]**
[C]Perakende Ticaret. [Doğrudan nihai tüketiciye teslim ve hizmet ifası faaliyetinde bulunan ticari sınai ve zirai işletmeler.	a. Teslim ve ifaların tamamı [Kanunda yer alan istisnalar dışında] **Katma Değer Vergisine / Tüketim Vergisine tabi olacaktır. Tahsil edilen verginin tamamı hazineye yatırılacaktır.** [C] b. Ticari, Sınai, Zirai İşletmelerden, **ticari emtia dışında** gider niteliğinde alışları. SMErbabından aynı nitelikte alışlar **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]** **[Vergi dahil maliyet yazılacaktır.]**	a. Müstahsilden alışları, Kanundaki istisna ve muafiyet hakkı tanınmış olanlara yapılan teslimler. b. İmalatçı ve Toptan ticari, sınai, zirai faaliyette bulunan ticari işletmelerden ticari emtea alışları. [C] **[K.D.V/T.V.'NE TABİ DEĞİL]**
[D]Serbest Meslek Erbabı mükellefler. **[Serbest meslek faaliyeti]** *Şahsi mesaiye, bilgiye*	**a.** Her halükârda her türlü mükellefe teslim ve hizmet ifaları. **[Seçenekli, Belirlenecek düşük**	a. S.M. Erbabının müstahsilden alışları ve kanunda vergiden istisna veya muaf olduğu belirtilen teslim ve hizmet ifaları. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ DEĞİL]**

veya ihtisasa dayanan işlerin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. **Alış ve giderler için ödenen vergi gider yazılacaktır.**	**oranda]** b. Gider ve maliyet unsuru olarak vergi mükelleflerince kendilerine [D] yapılan teslim ve hizmetler. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]** Ödenen vergi maliyet yazılacaktır.	
İthalat	a. Her türlü ithalat **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]** **Ödenen vergi maliyet yazılacaktır.**	a. Ham petrol ve kanunda yer alan istisnalar [Alınacak karar doğrultusunda KDV/TV'nden istisna olabilir.]
Mal ve Hizmet İhracatı yapan işletmeler.	a. SMErbabı ve müstahsilden alışlar ile Ticari, sınai ve zirai işlelmelerden gider niteliğinde alışlar. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]** Ödenen vergi gider veya maliyet unsuru olacaktır.	b. İhracat KDV/TV'nden istisnadır. c. İhracat amacıyla ticari sınai ve zirai faaliyette bulunan işletmelerden ticari amaçlı alışlar. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ DEĞİL]**
Yurt dışındaki müşterilere mal ve hizmet teslimleri	a. Devlet politikası olarak vergiye tabi tutulabilir. [Seçenek]	a. KDV/TV'nden istisnadır. İhracatçı mükelleflerle aynı uygulamaya tabi olacaklardır. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ DEĞİL]**
K.D.V.K 13,14,15. Maddelerinde yer alan istisnalar	a. Devlet politikası olarak bir kısmı vergiye tabi tutulabilir.	Transit taşımacılık, Diplomatik istisna devam edebilir. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna devam edebilir. [Devlet politikasına göre]
Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar		**a. KDV/TV'nden istisnadır. [K.D.V./T.V.'NE TABİ DEĞİL]**

Amortismana tabi iktisadi kıymetler	Genel olarak vergiye tabi olup, vergi ile birlikte amortismana tabi tutulacaktır. **[K.D.V/T.V.'NE TABİ]**	a. Kanun ile istisna ve muafiyet tanınanlar için vergi hesaplanmayacaktır.
2.6. Bölümde sayılan diğer iktisadi faaliyetler	Anılan bölümde tanımlandığı şekilde KDV/Tüketim Vergisine tabi tutulacaktır. Hiçbir şekilde indirim söz konusu olmayacaktır. **[İLGİLİ BÖLÜMDEKİ AÇIKLAMAYA GÖRE K.D.V/T.V.'NE TABİ VEYA DEĞİLDİR]**	Anılan bölümde tanımlandığı şekilde KDV/Tüketim Vergisine tabi tutulmayacaktır. **[İLGİLİ BÖLÜMDEKİ AÇIKLAMAYA GÖRE K.D.V/T.V.'NE TABİ VEYA DEĞİLDİR]**

KDV/TV'ne tabi veya tabi olmayan diğer işlemler 2.6. Bölümde yer almıştır.

B. Reformda kullanılacak vergi tabiri 4.8. Bölümde izah edilen gerekçeler doğrultusunda, ***KATMA DEĞER VERGİSİ*** tabiri olabileceği gibi, ***TÜKETİM VERGİSİ*** **t**abiri olarak da literatür ve ilgili kanunda yer alabilecektir.

C. Vergi Mükelleflerinin faaliyet konuları *[Mal, Hizmet Yapım vs.]* faaliyet şekilleri *[İmalat, Toptan, Perakende vs.]* öncelikle belirlenecek ve belge düzeni bu bilgilerin görüleceği şekilde oluşturulacaktır.

D. Tanımlar;

a. İmalat. *[Ham maddelerin veva varı mamüllerin makine ve iş gücüyle işlenerek başka bir malın elde edilmesi faaliyeti.]*

b. Nihai tüketim, *[Olduğu gibi yeniden ticari faaliyete konu edilmeyen teslim ve hizmetler]*

c. Her halükârda nihai tüketim sayılacak teslimler.

[Nihai tüketim olmamakla birlikte kanunla nihai tüketim sayılan teslim ve hizmetler]

d. Perakende satış /nihai tüketiciye satış yapan mükellefler.

[Teker teker ya da bölümler halinde doğrudan tüketiciye teslime dayanan iktisadi faaliyet]

e. Toptan satış/toptan satış yapan mükellef. *[Doğrudan tüketiciye satış yapan ticari sınai ve zirai işletmelere, belli miktarlarda topluca teslim içeren iktisadi faaliyet.]*

Şeklinde yapılacaktır. [*2.6. Bölümdeki esaslara göre yapılacak tanımlar reform uygulaması aşamasında kanuna işlenmelidir*.]

E. Gayrimenkul satışında, üst limiti belirlenmiş % 1 farkla ***"devlet alım hakkı"*** içeren otomatik denetim mekanizmasıyla, bu sektördeki kayıt dışılığın önlenmesi amaçlanmıştır ve azami derecede etkili olacaktır.

F. Yıllık beyanname ile beyan edilen Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahına gelir ve kurumlar vergisi yanında ilave olarak ***Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi*** **uygulanacaktır.**

G. Mevzuat ve özellikle istisna ile muafiyetler sadeleştirilerek uygulanacaktır.

H. ***İthalat vergiye tabi*** olmaya devam edecek, ödenen vergi ilgilisince maliyet yazılacaktır.

İ. Mevcut olan devreden Katma Değe Vergisi 5-10 yıllık süreçte periyodik olarak maliyet yazılabilecektir.

J. Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi genel oranı ***%15'e*** çekilebilecek, vergi oranı düşük oran ve genel oran olarak iki oranla belirlenebilecektir.

K. Hazineye ödenmeyen Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi tespit edildiğinde sadece ***üç kat vergi ziyaı*** cezası uygulanarak tahsil edilecek, kaçakçılık suçu ile ilgili ayrı bir yargı süreci işletilmeyecektir.

   Bu da cezalandırma yöntemini Anayasaya uygun hale getirecektir.

L. Dış borcun oluşumundaki çarpık sistem ortadan kalkacak, milli üretim artarken ihracat teşvik edilmiş olacaktır.

M. İhtiyaç kalmayacağından "*sahte fatura"* kullanımı % 90-95 oranında azalacaktır**.**

N. Meydana gelen Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi artışı dikkate alındığında, akaryakıttaki ham petrol ithalatı söz konusu olması dolayısıyla 2016 verilerine göre ödenen 6 Milyar Türk Lirası civarında vergi hiç önemli olmayıp, gerekirse istisna kapsamına alınarak akaryakıt fiatının vergi dolayısıyla yükselmesi önlenebilecektir.

O. Denetlenebilir, basit ve kırtasiyeciliği olmayan, üstelik daha adil bir yöntem oluşacağından, hem mükellefler hem de uygulayıcılar tarafından kabul görecektir.

P. Hazineye intikali gereken Katma Değer Vergisinin/Tüketim Vergisinin önemli bir kısmının; *(Hayali stok, sahte fatura, belgesiz tahsilat, muhasebe hilesi, devir vergisi yüksek firmaları devralma, birleşme, yetersiz denetim mekanizmalarının mevcudiyetinin avantajları, eküri makellefiyet tesisi, yasal düzenlemelerdeki boşluklar vs.)* gibi yasal olmayan yöntemlerle, hazine yolunda iken iç edilmesinin önü kapanacaktır.

Q. Hazineye girmesi gereken Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisinden, fazla bir emek sarf etmeden pay alan bazı aracı kurum ve kişiler, sadece emek sarf ettiklerinde gelir elde edecek hale gelecektir.

R. İç etme imkânı ortadan kalkacağından, bir kısım azınlık, devletimizin yani halkımızın sırtından 10.000 TL'na ayakkabı, 30.000 TL'na elbise giyemeyecek, gelmişken 3-4 daire satın alayım esprisi yapamayacak, haksız olarak kazanılan paralar ile [*ABD, İSPANYA, İNG. vs*.] yurt dışından milyonlarca dolarlık taşınmaz edinemeyeceği bir sistem oluşacaktır.

S. Rekabet eşitsizliği oranı azalarak, farkındalık oluşacaktır.

T. E Muhasebe ve E fatura sistemleri ile desteklendiğinde merkezden denetimin kolaylaşacak, inceleme oranları yükselecektir.

U. En önemlisi**, kayıt içinde yer alan hasılat** dikkate alınarak, **%** 18, % 1, % 8 **Katma Değer Vergisi/Tüketim Vergisi** oranlarıyla yapılmış hesaplamalar sonucunda, genel ortalamada yılda**,** yaklaşık (83+58)/2= ~*70.000.000.000* Türk Lirası ilave hazine geliri elde edilebilecektir.

Bu da**,** halk odaklı diğer projelerin rahatlıkla gerçekleştirilmesini sağlayacak, bütçe açığı minimum seviyede kalacaktır.

Kaynakça

Bankalararası Kart Merkezi. (2016). İstatistikler, https://bkm.com.tr/raporlar-ve-yayinlar/donemsel-bilgiler/, (02.02.2018)

Çevre Şehircilik Bakanlığı. (2016). İnşaat M² maliyetleri, http://www.dkbb.gov.tr/?p=4276 /, (04.02.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016) Faaliyet raporu, http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/, (04.07.2018)

Merkez Bankası. (2016) Döviz kurları http://www.tcmb.gov.tr/kurlar/kur2016_tr.html, (01.02.2019)

Türkiye İstatistik Kurumu. (2016) İhracat İthalat ve Yıllık yeni mesken satışı, http://tuik.gov.tr/Start.do /, (02.02.2018)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx /, (02.02.2018)

Tablolar

Tablo No	Açıklama
1	İnşaat sektörü vergi kaybı hesap tablosu
2	Veri tablosu
3	Gerçekleşen satış vergi oranları hesap tablosu
4	Sadece kredi kartı hasılatından tahsil edilen KDV tablosu
5	Yurt İçi Gayri Safi Milli Hasıladan vergiye tabi olmayanların ayrıştırılması tablosu
6	Verilere göre Katma Değer Vergisi gelir tablosu
7	Elde edilen ilave kaynak ortalaması hesap tablosu
8	Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan matrah üzerinden Katma Değer Vergisi hesap tablosu

Vergiye Gönüllü Uyumda İzaha Davet Müessesesi

Müge Seda ATEŞ[1]

Öz

Mükellefler ile vergi idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları nedeniyle bir takım görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların verginin tarafları arasında barışçıl yollarla çözümü idarenin vergi alacağına bir an önce kavuşmasını sağlarken mükellefler açısından da bir takım avantajlar sağlamakta ve özellikle de vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında büyük önem ifade etmektedir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesine yönelik yapılan düzenlemelerden biri olan "izaha davet" müessesesi de vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi olarak tanımlanan vergiye gönüllü uyumun arttırılmasına olanak sağlamaktadır. Vergi Usul Kanunu 370. maddesinde hükme bağlanan bu uygulama ile verginin ziyaa uğradığını gösteren emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında ziyaa sebebiyet veren mükelleflere, tespit tarihine kadar vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış ve ihbarda bulunulmamış olmak koşuluyla, cezai bir işlem uygulanmadan önce açıklamada bulunma imkanı verilmektedir. Bu uygulama ile verginin tarafları arasındaki uyuşmazlıkların idari süreçte çözümlenmesi ve azaltılması, hızlı ve etkin bir vergileme süreci sağlanması, uyuşmazlıkların çözüm sürecine mükelleflerin katılımının sağlanması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılması amaçlanmaktadır.
Bu çalışmada, idari çözüm yollarından biri olan izaha davet müessesesi incelenecek olup, öncelikle izaha davet kavramı ve Türk vergi sistemi içerisinde izaha davet uygulanması açıklanacak ve vergiye gönüllü uyum çerçevesinde izaha davet müessesesine ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolu, İzaha Davet, Vergiye Gönüllü Uyum
JEL Kodu: H29, K34

Invitation to Explanation of Voluntary Tax Compliance

Abstract

Some disagreements and differences of opinion may arise between taxpayers and tax administration due to taxation process or practices. A peaceful resolution of these disputes by the parties of taxation ensures the administration to gain the tax claims as soon as possible; additionally, it brings some advantages for the taxpayers and particularly it plays a vital role in ensuring voluntary tax compliance. "Invitation to explanation", which is one of the regulations for the resolution of disputes at administrative level, provides an opportunity for enhancing the voluntary tax compliance, which is defined as on time and in full meeting of the taxational liabilities by the taxpayers. With this implementation, which is resolved at the 370th article of the Tax Procedure Law, an opportunity is given to the taxpayers, who caused tax losses according to the preliminary detections applied by the competent authority demonstrating indications about tax loss, to make explanation before facing a criminal action, provided that tax audit or fixation transactions are not started and no notifications are made until the detection date. With this implementation, it is aimed at providing a decrease and a resolution of the disagreements between the parties of taxation at administrative process, ensuring a rapid and efficient taxation process, enabling the participation of the taxpayers in resolution of disagreements, and thus increasing the voluntary tax compliance.

[1] Arş. Gör., İnönü Üniversitesi, seda.ates@inonu.edu.tr

In this study, the implementation of invitation to explanation, which is one of the administrative resolution methods, will be examined; firstly, invitation to explanation notion and its application in Turkish tax system will be clarified, and subsequently some assessments will be made about the implementations of invitation to explanation within the framework of the voluntary tax compliance.

Keywords: Tax Dispute, Administrative Solution Way, Invitation to Explanation, Voluntary Tax Compliance
JEL Code: H29, K34

1. Giriş

Vergileme iki taraflı bir ilişkiyi ifade etmekte olup bu ilişkinin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasında zaman zaman vergi ödevi ilişkisinden doğan hukuki anlaşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilen söz konusu anlaşmazlıklar idari (barışçıl) veya yargısal çözüm yolları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde başvurulan pişmanlık ve ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, uzlaşma gibi uyuşmazlık konusunun vergi yargısı mercilerine başvurulmadan, idari aşamada ortadan kaldırılmasını ifade eden idari çözüm yollarından biri de izaha davet müessesesidir. Vergi incelemesi öncesinde yetkili mercilerce tespit edilen emarelere dayanılarak vergi ziyaına sebebiyet veren işlemlerin belirlenmesinde mükellefe içinde bulunduğu durumu açıklayabilme hakkı tanıyan ve mükelleflerin gönüllü uyumu ile çözümü esas alan izaha davet uygulaması, Türk Vergi Hukuku açısından yeni bir uygulama olup 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 22. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) mülga 370. maddesinde hükme bağlanmıştır.
Çalışmada izaha davet müessesesinin vergiye gönüllü uyum çerçevesinde incelenmesi amaçlanmış olup, bu kapsamda öncelikle idari çözüm yollarından biri olan izaha davet kavramı incelenecek olup bu bilgiler ışığında vergiye gönüllü uyum çerçevesinde izaha davet müessesesine yönelik değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2. İzaha Davet Kavramı

"İzah" bir şeyi anlaşılır bir şekilde ifade etme, açıklama anlamına gelirken, "izaha davet" ise vergi hukukunun önemli konularından biri olan mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklara yönelik idari çözüm yollarından biridir. Verginin tarafları arasındaki uyuşmazlıkların idari süreçte çözümlenmesi ve azaltılması, hızlı ve etkin bir vergileme süreci sağlanması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli kullanarak hizmet kalitesini arttırması, uyuşmazlıkların çözüm sürecine mükelleflerin katılımının sağlanması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılmasına katkılar sunan bir müessese olarak izaha davet, mükellefler hakkında verginin ziyaa uğradığına sebebiyet veren durumların doğruluğunun tespitini yapmak için mükelleften açıklama talep edilmesidir(Bozdoğan & Çataloluk, 2018: 43). Diğer bir ifade ile izaha davet, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceğinin dışsal bir takım karinelerle tespit edildiği durumlarda cezai müeyyideler uygulanmadan önce mükelleften açıklama talep edilmesidir (Buyrukoğlu & Toparlak).

Tedbir niteliği ön plana çıkan bir araç olarak izaha davet, vergi incelemesi ve ceza kesme işlemlerine başlanılmadan ceza kesmeyi gerektirecek bir işlem yoksa mükellefi rahatsız etmemeyi, vergi mükellefleri ile idare arasında oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam ile mükelleflerin vergi bilincinin güçlenmesini ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır (Yaşar, 2017: 56).

Amerika Birleşik Devletleri gelir idaresinde de var olan ve vergi incelemesi sırasında gerçekleştirilen, bilgi toplanması, incelemenin doğru sonuçlandırılması için mükelleflere tek bir vergi konusu ile ilgili mektup gönderilmesi ve açıklama talep edilmesi temeline dayanan izaha davet müessesesi, vergi sistemimize yeni bir idari çözüm yolu olarak girmiştir (Bozdoğan & Çataloluk, 2018: 53-54).

2.1. İzaha Davetin Yasal Gerekçesi ve Şartları

İzaha davet müessesesi, 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yürürlüğe girmiş ve 213 sayılı VUK'un mülga 370. maddesinin düzenlenmesi ile Türk vergi sisteminde yeni bir idari çözüm yolu olarak yerini almıştır(Oktar, 2018: 425).

Vergi Usul Kanunu'nun 3. kısmının "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 2. bölümünde yer alan, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde barışçıl bir çözüm yolu olan izaha davet müessesesinin yasal gerekçesinde;

> "v*ergi usul kanunlarında hali hazırda pişmanlık müessesi madem mevcuttur o halde kapsamını genişletip -idarenin tarhiyat eyleminin de uzun sürdüğü ön kabulü ile- mükelleflerin vergiye karşı olumlu davranışları ile daha önceden kaçırdıkları vergileri şimdi beyan etmelerini sağlayıcı"*

bir kurumun gerekliliğinden bahsedilmiş olup devamında da

> *"idarenin verginin zıyaa uğramış olabileceğini dış kanıtlarla tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükellefin konuyla ilgili belki daha ayrıntılı görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğuna"*

vurgu yapılmıştır (Özmen, 2018: 80).

Gerekçede, vergi inceleme ve takdir işlemlerinin başlamasından önce verginin ziyaa uğramış olabileceğinin harici karinelerle tespit edildiği durumlarda mükelleflerden görüş alınmasının ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasının amaçlandığı ve bu çerçevede söz konusu müessesenin düzenlenmesinin hedeflendiği belirtilmektedir.

Vergi alacağının tahsilinin yargı yoluna kıyasla daha kısa sürede gerçekleşmesi, yargı organlarının iş yükünün azaltılması, mükellefler ile idare arasında oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam ile mükelleflerin vergi bilincinin güçlenmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırılması bakımından alternatif bir idari çözüm yolu olan izaha davet müessesesinde mükelleflerin izaha davet edilmesi bazı şartlara bağlanmıştır. VUK'un 370. maddesine göre, mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için aşağıdaki şartların tamamının bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefler

izaha davet edilmez, VUK 370. maddedeki cezalandırmayla ilgili hükümlerden yararlanamazlar. Bu şartlar;

- Yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına dair ön tespitlerin[1] yapılmış olması,
- Vergi incelemesine başlanılmamış, takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,
- Tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması,
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceği durumlarda düzenlenen raporlara istinaden kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibariyle tespit edilmiş tutarı geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması,
- Vergi kaçakçılığı fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmamış olması gibi şartların gerçekleşmesi gerekmektedir (Şenyüz vd., 2018: 292).

2.2. İzaha Davetin Kapsamı

İzaha davet kapsamına alınan konular belirlenmiş olup, izaha davetin kapsamını belirleme yetkisi VUK 370. maddesinin 4. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilmiştir. Madde hükmüne göre Maliye Bakanlığı, ön tespitin niteliği, izaha davetin şekli ve kapsamı, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, davet yapılacak olanlar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Maliye Bakanlığı sahip olduğu bu yetkiye dayanarak nelerin izaha davet kapsamında değerlendirileceğini 25.07.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 482 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. maddesinde 16 başlıkta belirlemiştir. Bunlar;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi,

[1] Ön tespit kavramına 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir.

- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki kurumların iştirak hisseleriyle taşınmazların satışından doğan istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir.

Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisinden de anlaşılacağı üzere izaha davet uygulamasının hem kapsamı ve sınırları belirli bir uygulama olduğu, hem de zaman içerisinde Maliye Bakanlığı'nın yetkisi çerçevesinde uygulamanın kapsam bakımından değişiklikler gösterebileceği söylenebilir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı bu konuda takdir yetkisini kullanarak kapsamda daraltma, genişletme gibi değişikliklerde bulunabilir, genel tebliğde yer alan ve izaha davet uygulamasının kapsamını ifade eden konu başlıkları başka bir genel tebliğ ile yeniden düzenlenebilir (Biyan, 2016: 47).

2.3. Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak, aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Tanımda ifade edilen yetkili merci, izaha davet uygulamasında ön tespit ve izahatı değerlendirecek olan, diğer bir ifade ile izaha davet ile ilgili süreci yönetecek olan komisyonlardır (Bozdoğan & Çataloluk, 2018: 47). Kanunda ön tespit çerçevesinde daveti yapacak ve izahatı değerlendirecek mercii tanımlanmamakla birlikte bu mercileri belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na ait olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda 482 nolu tebliğ ile izaha davet müessesesi konusunda yetkilendirişmiş olan iki yetkili merci bulunmaktadır. Bunlar;

- Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ve ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı görev yapacak olan İzah Değerleme Komisyonu,

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerleme Komisyonu'dur.

Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespiti yapmak; izaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere haklarında ön tespit yapılanlara göndermek ve kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırmak gibi görevleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan İzah Değerleme Komisyonlarınca hakkında ön tespit yapılan mükelleflere izaha davetin tüm şartlarının gerçekleşmesi halinde izaha davet yazısı tebliğ edilmektedir(Doğan & Kabayel, 2018: 63). Nitekim 482 nolu tebliğin 5. maddesinde de, "Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu Tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" VUK hükümleri uyarınca tebliğ olunur." şeklinde ifade edilmiştir.

İzaha davet yazısında mükellefin adı, soyadı, vergi veya T.C. kimlik numarası, adresi, ön tespit yapılan husus ve ön tespiti yapılan tutar belirtildikten sonra vergilemede belirlilik ilkesi çerçevesinde izaha davet yazısında mükellefin neler yapması ve yapmaması gerektiğine ilişkin aşağıdaki hususlara yer verilmektedir. Bunlar (Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Deloitte, 2017: 2):

- Ön tespitle ilgili olarak izaha davet yazısının tebliğ edildiği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde izahta bulunulması,
- Yapılan izah sonucu vergi ziyaına sebebiyet verilmediğinin ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun varlığının söz konusu olmadığının İzah Değerleme Komisyonunca anlaşılması halinde, yapılan ön tespitle ilgili vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,
- İzaha davet yazısının tebliğ tarihi ile başlayan 15 günlük süre içinde izahta bulunulmaması durumunda VUK'un 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve bu durumda yapılan ön tespit ile ilgili mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna ikmalinin yapılacağı,
- Mükellefçe izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamesinin verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamedeki eksiklerin tamamlanması veya yanlışlıkların düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) 51 inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı süre içerisinde ödenmesi şartıyla, vergi ziyaı cezasının indirimli olarak (ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında) kesileceği,
- Komisyon tarafından mükellefçe yapılan izahın yeterli görülmemesi halinde, söz konusu mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna ikmalinin yapılabileceği,
- Mükellefin yapmış olduğu izahı desteklemek üzere başta defter ve belgeler olmak üzere VUK'un 3'üncü maddesi çerçevesinde her türlü delili sunabileceği,
- Kendisine izaha davet yazısı tebliğ olan mükelleflerin davet konusu tespitle sınırlı olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacağıdır.

Bu kurum ile yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyaına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesi önlenmekte, vergi ziyaına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza (vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir, diğer bir ifade ile vergi ziyaı cezası %80 indirimli olarak ödenecektir) uygulamak suretiyle mükellefleri daha ağır yaptırımlardan korumaktadır(Doğan ve Kabayel, 2018: 59). Böylece vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli hale getirilmesi, gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçilmesi, mükelleflerin haksız ve gereksiz işlemlerle karşı karşıya kalmasının engellenmesi, uyuşmazlıkların azaltılıp daha hızlı ve etkin bir vergileme süreci sağlanması, uyuşmazlıkların çözüm sürecine mükelleflerin katılımının sağlanması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılması amaçlanmaktadır (Özmen, 2018: 73).

2.4. İzahın Değerlendirilmesi

İzaha davet müessesesinde mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yazılı izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü süre niteliğinde olup 15 günlük süre içerisinde ilgili komisyona yazılı izahatta bulunmayanlar izaha davet müessesesinden yararlanamayacaktır. Mükelleflerin 15 günlük süre içersinde yapmış oldukları izahat komisyon tarafından en geç 10 gün içerisinde değerlendirilerek sonuca bağlanmak zorunda olup, sonuca ilişkin yazının bir örneği de mükellefe gönderilmektedir (Bozdoğan & Çataloluk, 2018: 49).
Mükelleflerin izaha davet yazısına karşılık olarak 15 günlük hak düşürücü süre içerisinde yapmış oldukları açıklamaların yeterli bulunup bulunmaması, mükellefin ziyaa uğratılmış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte (ön tespite ilişkin bulguların kabul edilmesi) ya da verginin ziyaa uğratılmadığına ilişkin izahta bulunmasına (ön tespite ilişkin bulguların ret edilmesine) göre yapılacak işlemler farklılık göstermektedir (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018: 60).

2.4.1. Verginin Ziyaa Uğratıldığı Yönünde İzahta Bulunulması

Vergi incelemesi ve bilgi toplama aşamasında oluşan bilgilerin izah değerleme komisyonlarınca değerlendirilmesi sonucu vergi ziyaına sebebiyet verdiğine dair hakkında ön tespit yapılan ve izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin tebliğde yer alan ziyaa uğratılmış olabilecek tutarı doğrular nitelikte vergi ziyaına neden olduğu şeklinde açıklamada bulunulması halinde, mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmeyen vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranındaki “izah zammı” olarak adlandırılan bir zamla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan verginin %20’si oranında kesilir. Diğer bir ifade ile vergi ziyaı cezası %80 indirimli uygulanır. Bu durum mükellef üzerinde vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse takdir komisyonuna ikmaline engel oluşturmaz (Oktar, 2018: 425).

2.4.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığı Yönünde İzahta Bulunulması

Mükelleflerin haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyaına neden olmadığı yönünde izahatta bulunması durumunda, izah değerleme komisyonu mükellefin izahını yeterli bulabilir veya yapılan izahın yetersiz olduğuna kanaat getirebilir.

Mükellefin izahı sonucunda idarenin ikna olması hali olarak da ifade edilebilecek izahın yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığının komisyonca değerlendirilmesi halinde, mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevki söz konusu olmaz. Bu durum idarenin iş yükünü azaltırken (suç veya kabahatin varlığına ilişkin emareleri toplama ve değerlendirme gibi işlemlerinin yapılmasına gerek kalmaması vb.), mükellefi de idarenin gerçekleştireceği vergi incelemesi ve takdire sevk gibi işlemlere muhatap olmaktan kurtaracaktır (Bayraklı & Hatipoğlu, 2018: 578).

Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğunun komisyonca değerlendirilmesi halinde ise, mükellefe söz konusu durum ve beyanname vermesi gerektiği bildirilir. Yapılan bildirim üzerine, mükellefçe izahta bulunulan tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden; hiç verilmeyen vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri de dikkate alınarak 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında kesilir. Mükellef izaha davete gelmemesi durumunda pişmanlık hükümlerinde de yararlandırılmaz. İzaha davet kapsamında verilen beyannamelerde tahakkuk eden vergiler izah zammı ile istenilen sürede ödenmezse, beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname gibi ceza uygulanacaktır (Çakmakçı, 2018: 8). Nitekim VUK 370. madde hükmüne dayanılarak düzenlenen 482 nolu tebliğin 7/2. maddesinde de bu durum;

> "*İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda % 20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.*"

şeklinde ifade olunmuştur.

3. Avantaj ve Dezavantajları ile İzaha Davet Müessesesi

İzaha davet, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olup, vergi ziyaına ilişkin cezalarda vergi incelemesi başlamadan ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan mükellefe izah (açıklama) yapma hakkı tanıyan bir müessesedir. Pişmanlık ve ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, uzlaşma gibi idari çözüm yollarına ilave olarak düzenlenen bu müessesenin gerek mükellefler gerekse idare bakımından bir takım avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. En temel avantajlarından biri mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırmasını sağlamak olan izaha davet müessesinin vergiye gönüllü uyum çerçevesinde incelenmesinden önce avantaj ve dezavantajlarının incelenmesi yerinde olacaktır.

3.1. İzaha Davetin Avantajları

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesine dayanılarak düzenlenen 482 nolu tebliğe göre izaha davet müessesesinin getirilmesindeki amaç; "idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlarda kullanması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun arttırılması" olarak ifade edilmiştir.

Düzenlemenin getirilmesindeki amaçlar ışığında izaha davet müessesesi, vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden idari aşamada çözümlenerek uyuşmazlıkların azaltılmasına ve böylece gerek vergi idaresinin gerekse yargı organlarının iş yükünün ve zaman kaybının azaltmasına, vergilendirmede iktisadilik ilkesi çerçevesinde uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden hazineye intikali ile vergi alacağının daha kısa sürede tahsilinin sağlanmasına olanak sağlamaktadır(Buyruklu & Toparlak, 2018: 62).

İzaha davet vergilendirme işleminde devlet ile mükellef arasında hukuki ilişkide vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiği durumda hukuki koruma sağlayan haklar (Öz, 2015: 2) olarak ifade edilen mükellef hakları bakımından da bir takım avantajlar sağlamaktadır. Nitekim, devletin vergi ziyaına sebebiyet veren mükelleflere doğrudan ceza kesmek yerine bir hak tanıyarak açıklama yapmasına izin vermesi, hem mükellef odaklı bir anlayış ile mükellef haklarının tanımlanıp korunmasına hem de mükelleflerin kendilerine böyle bir hakkın verilmesi sonucunda mükellefiyet kavramına daha sağduyulu yaklaşarak vergi bilincinin arttırılmasına imkan sağlayacaktır (Buyruklu & Toparlak, 2018: 62).

İzaha davet müessesesinin sağlayacağı bir diğer avantaj mükellefe tanınan açıklama yapma hakkı ile mükellefi vergi ödevini yerine getirmede istekli kılarak vergiye gönüllü uyumun arttırılmasının sağlanmasıdır. Vergi ziyaına sebebiyet verecek bir olay olurken devletin derhal cezai işlem uygulamayarak mükellefi dinlemesi, bu çerçevede vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi bilincinin artmasını, vergi ahlakının güçlenmesini sağlayacak ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır (Biyan, 2016: 47).

İzaha davete ilişkin diğer bazı avantajlar olarak; mükelleflere vergi ziyaı cezasını indirimli (%20 oranında) ödeme imkanı getirilmesi, tarhiyat sonrası uygulanan ceza konusunda uzlaşma imkanı da tanınmış olması, olayların gerçek mahiyetinin anlaşılmasında mükelleflerin katılımının arttırılması, mükelleflerin haksız, yorucu ve özellikle gereksiz işlemlerle muhatap olması engellenerek vergi psikolojisini olumlu etkilemesi gibi avantajlar sayılabilir (Bozdoğan & Çataloluk, 2018: 50).

3.2. İzaha Davetin Dezavantajları

Verginin tarafları arasındaki uyuşmazlıkların idari süreçte çözümlenmesi ve azaltılması, hızlı ve etkin bir vergileme süreci sağlanması, uyuşmazlıkların çözüm sürecine mükelleflerin katılımının sağlanması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılması,

idarenin vergi alacağına daha kısa sürede kavuşması, ihtilaflı durumların yargıya intikal etmeden çözümlenmesi gibi avantajlar sağlayan izaha davet müessesesi ile ilgili bir takım dezavantajlardan da bahsetmek mümkündür.

İzaha davet uygulaması kapsam ve sınırları belirli bir uygulama olup, hangi konularla ilgili izaha davet müessesesinin uygulanacağını tespit etme ve düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. VUK 370. maddesinin 4. fıkrası ile verilen bu yetkiyle Maliye Bakanlığı nelerin izaha davet kapsamında değerlendirileceğini 25.07.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 482 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. maddesinde 16 başlıkta belirlemiştir. Ancak neden sadece 16 konu başlığı olduğuna yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Ayrıca izaha davet uygulaması ile ilgili Kanunun Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu ön tespitin niteliği, izaha davetin şekli ve kapsamı, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, davet yapılacak olanlar vb. gibi yetkiler yasama organının vergilendirme yetkisini zedeleyebilmektedir (Buyruklu & Toparlak, 2018: 64).

İzaha davet müessesesinin bir diğer dezavantajı izaha davetin değerlendirilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Özellikle yapılan ön tespit ve izahatlara ilişkin matematiksel ve somut veriler sağlayacak değerleme ölçütlerinin olmaması, idarenin bulgu ve belgeleri değerleme komisyonuna aktarma zorunluluğunun bulunmaması ve bu nedenle yapılan değerlendirmelerin objektiflikten uzak olma ihtimali, izaha davet müessesesini idare bakımından keyfiliğe açık ve vergilemede yatay-dikey eşitliği sağlamada yetersiz kılabilecek, bu durum ise idareye ve uygulamaya olan güvenin azalmasına neden olabilecektir(Ergin: 2017: 2).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı suç unsuru taşıyan, kanunun hapis cezası ön gördüğü bir fiil olmakla birlikte izaha davet uygulaması kapsamında yer almakta ve bu müessese belirlenmiş maddi sınırlar içerisinde söz konusu cezadan kurtulma ve vergi ziyaı cezasında %80 oranında indirim imkanı tanımaktadır. Bu ise mükellefleri maddi sınırları dikkate alarak sahte fatura işlemleri yapmaya ve vergi matrahını aşındırmaya sevk edebilecektir (Doğan & Kabayel, 2018: 64).

Pişmanlık ve ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, uzlaşma gibi idari çözüm yollarına ilave olarak düzenlenen izaha davet müessesesinin diğer barışçıl çözüm yollarından farklı olarak sadece vergi ziyaını kapsamına alması, genel ve özel usulsüzlükleri kapsamı dışında bırakması uygulamanın bir diğer dezavantajı olarak söylenebilir. Nitekim bu durum vergi ziyaına ve genel ve özel usulsüzlüklere sebep olan mükellefler arasında ayrımcılığa sebebiyet verebilecektir (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018: 65).

4. Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde İzaha Davet

Vergiye gönüllü uyum "mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi" olarak tanımlanmakta olup, vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesini ifade etmektedir (Şentürk, 2014: 131). Gelir düzeyi ve vergi oranları, denetim olasılıkları, önceki denetimler ve vergi cezaları, ahlaki ve sosyal dinamikler, sosyal ve demografik faktörler, vergiye yönelik tutumlar, subjektif

vergi bilgisi ve katılım, vergi idaresinin tutumu, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affı gibi daha bir çok faktör vergiye gönüllü uyumu etkileyebilmektedir (Kahriman, 2016: 231). Ancak faktörlerden hangisi ya da hangilerinin vergiye uyum üzerinde daha etkin olduğunu belirlemek zordur.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, beyannamelerin zamanında verilmesi, vergi borcunun doğru olarak hesaplanması ve ödenmesi gibi mükelleflerin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin yanında idarenin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygulamaları hayata geçirmesi önem arzetmektedir (Manhire, 2015: 12). Bu çerçevede VUK'un 370. maddesi ile uygulanmaya başlayan ve vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıklara yönelik yeni bir çözüm yolu olan izaha davet müessesesi demokratik devlet ilkesi açısından olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılmasını amaçlayan önemli bir kurumdur. Nitekim 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 1. maddesinde de "Getirilen bu düzenleme ile idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun arttırılması amaçlanmaktadır." hükmüne yer verilerek vergiye gönüllü uyumda izaha davet müessesesinin önemi vurgulanmıştır. Daha çok Anglosakson hukuk sistemlerinde altarnatif çözüm yolları içerisinde mükellefin sürece katılımını ve konuya ilişkin görüşlerini güven ilkesi kapsamında aktarmasını hedef olan bu müessese, vergilendirmede demokrasinin gelişimine de katkı sağlamaktadır (Bayraklı & Hatipoğlu, 2018: 564).

Hakkında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için bir çözüm yolu olarak düzenlenen izaha davet müessesesi ile mükellefe tanınan açıklama yapma hakkı mükellefi vergi ödevini yerine getirmede daha istekli kılabilecektir. Nitekim verginin ziyaa uğradığını gösteren emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında ziyaa sebebiyet veren mükelleflere idare derhal cezai işlem uygulamayacak ve mükellefleri dinleyecektir (Biyan, 2016: 47). Vergi mükellefleri ile idare arasında oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi bilincinin güçlenmesini ve vergiye gönüllü uyumun artmasını sağlayacaktır. Bununla birlikte vergisini düzenli ödeyen ve diğer vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükellefler açısından gönüllü uyumu azaltacak, idareye olan güven sarsılacak ve konu hakkında yeterli bilgiyi edindikten sonra vergiden kaçınabilecektir (Bayraklı &Hatipoğlu, 2018: 580) . Bu şekilde devlet gönüllü uyumu arttırmak amacıyla vergi bilinci tam olmayan mükellefleri geri kazanmaya çalışırken, zamanla vergisini tam ödemeyen mükellefleri de vergiden kaçınmaya teşvik etmiş olacaktır. Nitekim vergi bilinci açısından izaha davet uygulaması tanınan açıklama yapma hakkı ile mükellefi vergi ödevini yerine getirme konusunda daha istekli kılabilecekken, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler açısından vergiye gönüllü uyumu azaltacak ve idareye olan güven sarsılacaktır.

5. Sonuç

Artan kamu harcamaları ve artan gelir ihtiyacı doğrultusunda vergi uyumu konusu daha çok gündeme gelmekte ve vergi ödeme konusunda mükelleflerin neden isteksiz olduğu sorunu giderek daha fazla önem ifade etmektedir. Nitekim vergi kayıp ve kaçağını önlemeye yönelik vergi idaresinin gücüne dayalı vergi denetimlerinin arttırılması, vergi cezalarının caydırıcılık etkisinin arttırılması yanında vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve bu çerçevede kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen bireylerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklerinin dolayısıyla vergi bilincinin arttırılması önem kazanmaktadır. Bu çerçevede vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi bilincinin güçlenmesine olanak sağlayan düzenlemelerin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu amaca yönelik vergi sistemimizde uygulamaya konulan düzenlemelerden biri izaha davet müessesesidir.

Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde barışçıl bir çözüm yolu olan izaha davet müessesesi Türk Vergi Hukuku bakımından yeni bir uygulama olup gerek idare gerekse mükellefler açısından önemli sonuçları olan bir düzenlemedir. İzaha davet müessesesi vergi idaresinin alacağına bir an önce kavuşması ve mükellefler ile arasındaki uyuşmazlıkların azaltılmasını sağlaması yanında hızlı ve etkin bir vergileme süreci sağlamaktadır. Mükellefler açısından ise gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçilmesini sağlayarak mükelleflerin haksız ve gereksiz işlemlerle karşı karşıya kalmasının engellenmesi, demokratik devlet ilkesi açısından olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve böylece vergiye gönüllü uyumun arttırılması gibi bir takım avantajlar sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu 370. maddesinde hükme bağlanan izaha davet müessesesi, mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesi ve ceza kesme işlemlerinden kurtaran ve vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi olarak tanımlanan vergiye gönüllü uyumun arttırılmasına olanak sağlayan bir düzenlemedir. Özellikle de beyan esasının temel olduğu vergi sistemlerinde bu müessese daha fazla önem arz etmekte ve mükelleflerin vergi sistemi içerisine dahil edilmesi ve vergiye uyumunun arttırılması bakımından önemli bir boyut kazanmaktadır. Mükelleflere kendilerini ifade etme hakkı tanınması ile mükellef ile idare arasındaki işbirliğinin artması vergi bilincinin güçlenmesine olanak sağlamakla birlikte vergisini düzenli ödeyen mükellefler bakımından vergiye gönüllü uyumun ve idareye olan güvenin azalmasına sebebiyet verebilmektedir.

Hem idare hem de mükellefler açısından barışçıl bir çözüm yolu olan ve yürürlüğe girdiği tarih itibariyle vergi hukukumuzda oldukça yeni bir uygulama olan bu müessesenin ilerleyen süreçte uygulamada yer alan sorunlara yönelik yapılacak düzenlemeler, aydınlatıcı nitelikteki yargı kararları ile daha etkin ve vergiye gönüllü uyumu sağlama amacına daha iyi hizmet edecek bir müessese olacağına şüphe yoktur.

Kaynakça

Biyan, Ö. (2016). "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", *Bilanço Dergisi,* Sayı:162, 2016, ss. 46-49.

Bayraklı, H. & Hatipoğlu, M. (2018). "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt: 9, Sayı:2, 2018, ss. 561-592.

Bozdoğan, D. & Çataloluk, C. (2018). "Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", El Ruha 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi", 2018, ss. 42-55.

Buyrukoğlu, S. & Toparlak E. (2018). "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi,* Cilt:5, Sayı:1, 2018, ss. 57-68.

Çakmakçı, A. (2018). "Vergi İncelemesi – Takdire Sevk Öncesi Yeni Bir Model: İzaha Davet Müessesi", taxauditingymm.com/img/dosyalar/938984izaha_davetin_muessesinin_ozel_hususlari_2_site_icin.pdf, (18.01.2019).

Deloitte, (2017). "Vergi Sirküleri (No: 2017/87)", http://www.verginet.net/Sirkuler/2017yili87.pdf, (18.01.2019).

Doğan, A. & Kabayel, M. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması, http://vergiraporu. com.tr, (02.02.2019).

Ergin, N. E. (2017). "İzaha Davet 1 Eylül'de Başladı, Ama…", https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381, (18.01.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 482)", http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebligler/Taslaklar/serno482_VUKTeb_Taslak.pdf, (12.01.2019).

Kahriman, H. (2016). "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, 2016, ss. 229-250.

Manhire, J., (2015). "What Does Voluntary Tax Compliance Mean? A Government Perspective", *University of Pennsylvania Law Review Online* 164 (11), 2015, ss. 11-17.

Oktar, A. (2018). Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Öz, E. (2015). "Mükellef Hakları", International Conference of Interdisciplinary Studies (ICIS 2015), San Antonio, http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf, (12.01.2019).

Özmen, İ. (2018). "Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt: 26, Sayı:1, 2018, ss. 63-85.

Şentürk, S. (2014). "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi* 9(3), Aralık 2014, ss. 129-143.

Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2018). Vergi Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Yaşar, M., (2017). "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet", *Vergi Dünyası Dergisi,* 36 (429), 2017.

Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir İnceleme

Orçun AVCI[1] **Gülin TABAKAN[2]** **Gülsen KIRAL[3]**

Öz

Vergi ahlakı, çok boyutlu bir kavramdır. Bireysel ve toplumsal boyutu bulunan bu kavram, bireylerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Bireylerin vergi ödeme veya ödememe davranışlarını etkileyen vergi ahlakı kavramı, vergi otoriteleri için her zaman önem arz etmektedir. Toplumun büyük bir bölümünün gençlerden oluştuğu düşünüldüğünde, bu konuda yerleşik bir kültür oluşturmanın önemi ortaya çıkmaktadır. Vergi ahlakı, toplumdan topluma farklı algılanıp etkisinin farklı olabildiği gibi, aynı toplum içerisindeki bireylerin aile yapıları, toplumsal bağlılıkları ve çevre ile olan ilişkilerine göre de farklılık gösterebilmektedir. Bu çalışmanın amacı, Aksaray Üniversitesi ve Çukurova Üniversitesi'nde öğrenim gören Maliye ve İktisat bölümü öğrencilerinin vergi ahlak düzeylerinin karşılaştırılması, sosyo-kültürel faktörlerin ve bazı demografik özelliklerin öğrencilerin vergi ahlak düzeyleri üzerindeki etkisini tespit etmektir. Bu amaçla toplam 535 öğrenci anket uygulamasına katılmıştır. Elde edilen verilere Güvenilirlik analizi, Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Çalışmaya katılan öğrencilerin vergi ahlak skoru 3,57 olarak bulunmuştur. Buna göre, öğrencilerin vergi ahlak düzeyi ortalamanın üzerindedir. Yapılan ampirik çalışma neticesinde Aksaray Üniversitesi öğrencilerinin Çukurova Üniversitesi öğrencilerine kıyasla vergi ahlak düzeylerinin daha yüksek olduğu ve genel olarak kız öğrencilerin vergi ahlak seviyesinin erkek öğrencilerden daha yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Ahlakı, Vergi Ahlakının Belirleyenleri, Vergi Psikolojisi, İstatistiksel Analiz.
JEL Kodu: H20, H29, C10.

An Examination on Factors Affecting Tax Morale

Abstract

Tax morale is a multi-dimensional concept. The concept that has an individual and social dimension affects the attitudes and behaviours of individuals towards taxes. The concept of tax morale, which affects individuals behavior of paying or not paying taxes, is always significant for tax authorities. Considering that most of the society is composed of young people, the significant of creating a settled culture on this issue emerges. Tax morale could be different and its effect may be different, and it may also varied according to the family structure, social commitment and relations of the individuals from society to society or within the same society. The aim of this study is to compare tax morale levels of the students of department of Public Finance and department of Economics at Aksaray University and Çukurova University and determine the socio-cultural factors and some demographic factors which affect the tax morale of the students. For this purpose, 535 students participated in the survey. Reliability analysis, Kruskal Wallis H test are applied to the obtained data. The tax morale score of the students is found 3,57. Accordingly, tax morale level of students is above average. As a result of empirical study, the comparison results between the tax morale scores of different university students indicate that: Tax morale of students of Aksaray University is higher than the students of Çukurova University and generally tax morale level of female students is higher than male students.

Keywords: Tax, Tax Morale, Determinants of Tax Morale, Tax Psychology, Statistical Analysis.

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Aksaray Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com
[2] Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, gtabakan@aksaray.edu.tr
[3] Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi İİBF Ekonometri Bölümü, gkiral@cu.edu.tr

JEL Code: H20, H29, C10.

1. Giriş

Vergi ahlakının oluşumunda, toplumdaki sosyo-kültürel faktörlerin rolü oldukça büyüktür. Bu değerler bir bakıma bütüncül yaklaşımı anlamamıza da yardımcı olmaktadır. Vergi ahlakı pek çok değişken tarafından belirlenen, karmaşık bir olgudur. Bu değişkenlerin her birini ölçmek mümkündür. Çalışmada Aksaray ve Çukurova Üniversitesi Maliye ve İktisat bölümlerinde öğrenim gören toplam 535 öğrencinin vergi ahlak düzeylerinin karşılaştırılması, öğrencilerin vergi ahlak düzeylerini etkileyen bazı faktörlerin belirlenmesi hedeflenmiştir. Çalışmada 5'li Likert ölçeğe göre hazırlanmış 3 bölümden oluşan anket formu kullanılmıştır. Anket formunun birinci bölümünde demografik özellikler yer almaktadır. İkinci bölümünde sosyo-kültürel ifadelere ilişkin 4 soru yer almaktadır. Üçüncü bölümünde ise, vergi ahlakına yönelik 6 soru yer almaktadır. Bu sorularla iki farklı üniversitede eğitim gören öğrencilerin vergi ahlakına yönelik tutumları ölçülmeye çalışılmıştır. Anket verilerinin değerlendirilmesinde Statistics Package for the Social Sciences (SPSS 18.0) paket programı kullanılmıştır. Anket sorularının tutarlılığı ve güvenilirliğine yönelik olarak güvenilirlik analizi yapılmış ve çıkan sonuçlar neticesinde diğer analizlere geçilmiştir. Çalışmadan elde edilen verilerin özetlenmesinde betimsel istatistikler kullanılmıştır. Grupların karşılaştırılmasında, üç veya daha fazla grup için Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır.

2. Teorik Çerçeve

Bir vergi sisteminin toplumsal etkisini anlamakta toplumun hangi kesimlerinin yürürlükteki vergi kanunları ve vergi sistemiyle uyumlu olduğunu bilmek kadar, toplumun hangi kesimlerinin ve hangi sebeplerle yürürlükteki vergi kanunları ve vergi sistemiyle uyumlu olmadığını bilmek de önemlidir. Çünkü vergi kaçırma ve vergiden kaçınma aşağı yukarı bütün ülkelerde gittikçe büyüyen bir problemdir (Serim & Yağanoğlu, 2011: 136-137). Bu yüzdende günümüzde vergi kaçakçılığı hemen hemen birçok ülkenin temel sorunu haline gelmiştir. Fakat vergi kaçırmanın yolunu araştırmayan mükellefler de bulunmaktadır. Bu mükellefler belki de fırsatları olmasına rağmen vergi kaçırma fikrini akıllarına bile getirmemektedir. Vergi ahlakı da, mükelleflerin niçin vergi kaçakçılığı yaptıklarından ziyade niçin vergi kaçakçılığı yapmadıklarıyla ilgilenmektedir (Kaynar Bilgin, 2011: 260). Vergi ahlakı[1], vergi kaçakçılığı veya kayıtdışı ekonomi gibi bir sonuç değişken değildir. Vergi ahlakı, vergi ödemeye yönelik ahlaki bir zorunluluk ya da vergi ödeyerek topluma katkıda bulunma inancı şeklinde de düşünülebilir (Torgler, 2004: 239). Vergi ahlakı kavramı, 1960'lı ve 1970'li yıllarda, "Köln Vergi Psikolojisi Okulu" olarak bilinen Günter Schmölders ve meslektaşları tarafından geliştirilmiştir. Daha sonra, 1990'larda ekonomistler ve

[1] Vergi ahlakı konusunda İngilizce literatürde en kapsamlı çalışmaları yayımlayan Benno Torgler'dir. Özellikle Torgler'in doktora tezi, vergi psikolojisi alanındaki en değerli eserler arasında yer almaktadır. Bkz. Torgler (2003), Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften (Aktan, 2017: 122).

psikologlar tarafından ele alınmış ve 2000'li yıllardan bu yana daha da büyük ilgi görmüştür (Rodriguez-Justicia & Theilen, 2018: 19).

Vergi ahlakının yeterli olmadığı toplumlarda cezalar ne kadar yüksek olursa olsun, vergi kaçakçılığı istenen düzeyde azaltılamamaktadır. Vergilemede başarılı olan ülkelerin hemen hemen hepsinde vergi ahlak skorlarının yüksek olduğunu gözlemlemek mümkündür (Tosuner & Demir, 2009: 12-13).

Vergi ahlakının fiili vergi ödeme davranışını etkilediğini gösteren güçlü kanıtlar nedeniyle, vergi ahlakının belirleyicilerini bulmak hem vergi kaçakçılığının anlaşılmasına hem de mücadelesine yardımcı olabilir (Doerrenberg & Peichl, 2013: 293). Vergi ahlakı genellikle, vergi ödeme konusundaki içsel motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda vergi ahlakı, vergi uyumu ile de yakından ilişkilidir. Vergi ahlakının şekillendirilmesinde birçok faktör bulunmaktadır (Luttmer & Singhal, 2014: 150). Ahlaki normlar, devlete güven, toplumsal gururun yanı sıra, sosyal, ekonomik ve politik faktörler de etkili olmaktadır. Ayrıca bireylerin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarını sosyo-psikolojik faktörler de şekillendiricidir. İnsan doğası gereği sosyal bir varlıktır ve vergi ahlakının şekillenmesi üzerinde toplumdaki diğer kişilerin davranışları da büyük bir etmendir (Lillemets, 2010: 238).

Vergi, toplumlara göre farklı algılanmaktadır. Yapılan çeşitli araştırmalar, toplumların vergi algılarının birbirinden ciddi şekilde farklı olduğunu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü olduğunu göstermektedir. Başka bir açıdan bakıldığında vergi ahlakı genel kültür düzeyinin bir fonksiyonudur. Kültür düzeyi ekonomik düzeye paralel bir seyir izlemektedir. Bu yüzden ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlak düzeyinin gelişmemiş ülkelere kıyasla daha yüksek olması beklenmektedir. Hatta aynı ülkelerin gelişmiş ve gelişmemiş bölgelerinin vergi ahlak düzeyleri bile birbirinden farklı olabilir (Kılıç, 2019: 113). Neticede, vergi ahlakı ile ilgili yapılan çalışmalar açısından elde edilen sonuçlar büyük önem arz etmektedir. İdare ile mükellef arasındaki etkileşim göz önünde bulundurulduğu için vergi gelirlerinin arttırılması adına fikir verebilmektedir (Torgler vd., 2008: 337). Vergi ahlakının arttırılması her vergi idaresinin, her mali idarenin ana amaçlarından biridir. Bunun için yapılması gerekenler, mali disipline tam olarak uyulması, vergi sisteminin yalnızca tahsilat odaklı olarak yapılandırılmasına değil; adalete, iş ortamına fayda sağlamasına, açık ve anlaşılabilir olmasına ve tahmin edilebilir olmasına da çalışılması, mükellef hizmetlerinin kalitesinin arttırılması ve son olarak vergi denetiminin risk odaklı ve planlı olarak yapılması şeklinde sayılabilir (Gürsoy, 2012: 68).

3. Literatür İncelemesi

İngilizce ve Türkçe vergi ahlakı ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir. Mükelleflerin davranışını bir model içinde ele alan ilk çalışma Allingham ve Sandmo (1972) tarafından gerçekleştirilmiştir. Beklenen fayda modeli olarak bilinen modelin bazı varsayımları bulunmaktadır. Buna göre model, cezalandırma riskinin büyüklüğü ile korku gibi faktörlerin vergi kaçakçılığı davranışı ile ilişkisine dayanmaktadır. Sonuçta bireylerin kararlarında ekonomik faktörlerin önemli olduğu

vurgusu yapılmıştır. Fakat bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının sadece ekonomik faktörlere dayandırılamayacağı kanısına varılmıştır.

Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner (2008) tarafından yapılan çalışmada algılanan vergi yükü ile vergi ahlakı arasında ters bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani algılanan yolsuzluk derecesi arttıkça vergi ahlakının azaldığı sonucuna varılmıştır. Vergi ahlakının, vergi uyumluluğunu arttırma hususunda kilit bir görev gördüğü sonucuna varılmıştır. Vergi idaresine ve vergi sistemine yönelik olumlu tutumların, vergi ahlakına olumlu bir şekilde yansıdığı görülmüştür. Neticede; yasama, yürütme ve yargı organlarına güveni oluşturan kurumsal kalite indeksinin vergi ahlakına pozitif etkisi olduğu belirlenmiştir. Algılanan yolsuzluk derecesi ile vergi ahlakı üzerinde ters bir ilişki saptanmıştır.

Filippin, Fiorio ve Viviano (2013) tarafından yapılan çalışmada İtalyan hanehalkı üzerine bir araştırma yapılmıştır. Literatürde zaten bilinen bazı bulguların teyit edilmesinin yanı sıra yaş, cinsiyet gibi bazı demografik faktörlerin vergi ahlakının önemli belirleyici etmenleri olduğu doğrulanmıştır. Çalışma sonucunda vergi ahlakının sadece vergi uygulamalarıyla pozitif bir şekilde ilişkili olduğu değil aynı zamanda nedensel bir yorumlama yapılabilmenin de mümkün olduğu tespit edilmiştir.

Russo (2013) tarafından yapılan çalışmada yeni bir vergi ahlakı ölçütü geliştirilmiştir. İtalya'daki ülke içi değişkenliğe dayanarak bazı belirleyiciler tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda vergi ahlakının; sosyal sermaye, politik katılım ve göç ile pozitif ilişkide olduğu belirlenmiştir. Ancak kamu hizmetlerinden memnuniyetsizlik ve işsizlikle vergi ahlakı arasında negatif ilişki bulunmuştur.

Ayas ve Saruç (2015) tarafından farklı vergi kültürlerine sahip olan İtalya ve Türkiye'nin vergi ahlakının karşılaştırılması ve vergi ahlakının belirleyenlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. 2012 yılında Türkiye için Sakarya'da 274, İtalya için ise Foggia ilinde 206 olmak üzere toplam 480 vatandaştan elde edilen verilere güvenilirlik analizi ve parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Çalışmada, her iki ülkenin vergi ahlak skorunun birbirine yakın olduğu belirlenmiştir. Her iki ülkede de kamu kaynaklarının israfı ve algılanan subjektif vergi yükü vergi ahlakını en çok etkileyen faktörler arasında yer almıştır. Analiz sonucunda, kültür değişkeninin vergi ahlakını etkilemediği tespit edilmiştir. Her iki ülkede demografik faktörler olarak cinsiyet ve yaş değişkeni vergi ahlakını etkilemektedir.

Can ve Duran (2015), İstanbul ilinde 1025 vergi mükellefi üzerinde demografik faktörlerin vergi ahlakı üzerindeki etkisini anket çalışması ile ölçmüştür. Çalışmadaki veriler, SPSS Programı ile analiz edilip Ki Kare Testi, Mann Whitney U Testi ve Kruskal Wallis H Testi kullanılmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda demografik faktörlerden cinsiyet ve mesleki durumun vergi ahlakını etkileyici bir faktör olduğu, yaş, eğitim ve medeni halin ise vergi ahlakını etkileyici bir faktör olmadığı tespit edilmiştir.

Lisi (2015) çalışmasında, vergi uyumu ve vergi ahlakı arasındaki pozitif ilişkiyi sosyal refah işlevine dahil etmektedir. Vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik politikaların ise, mükelleflerin ahlakına bağlı olduğunu ortaya koymuştur.

Teyyare ve Kumbaşlı (2016) tarafından Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi ve Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Maliye bölümlerinde okuyan 1. ve 4. sınıf öğrencilerinden oluşan 441 öğrenciye anket uygulaması yapılarak vergi bilinci ve vergi ahlak düzeyi belirlenip, bahsedilen kavramların gelişmesine Maliye bölümünün etkisi araştırılmıştır. Yapılan ampirik çalışma neticesinde Maliye bölümü 4. sınıf öğrencilerinin 1. sınıf öğrencilerine kıyasla vergi bilinç ve ahlak düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür.

Vythelingum, Soondram ve Jugurnath (2017) tarafından yapılan çalışmada yüksek düzeyde vergi uyumu için yüksek derecede vergi ahlakı olmasının gerektiği vurgulanmıştır. Mauritian'dan seçilen 250 mükellefe uygulanan anket verilerinin analizi için lojistik regresyon analizi kullanılmıştır. Sonuçlar, sosyo-demografik ve sosyo-ekonomik faktörlerin vergi ahlakını etkilediğini göstermiştir. Sosyal norm, adalet ve eşitlik, hükümete güven ve vergi otoritesine güvenin vergi ahlakını etkileyen faktörler olduğu vurgusu yapılmıştır. Bulgular, eşitsizlik ile vergi kaçakçılığı arasında pozitif bir korelasyon olduğunu tespit eden çalışmalarla benzer çıkmıştır.

Kıral (2018) tarafından yapılan çalışma, Çukurova Üniversitesi'nde eğitim gören Maliye ve İlahiyat bölümü öğrencilerinin vergi ahlak ve bilinç düzeylerini incelemektedir. 3. ve 4. sınıfta eğitim gören 530 öğrenci üzerinde yapılan anket çalışması neticesinde sosyo-kültürel faktörler ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Vergi ahlak ve bilincinin, öğrencilerin akademik başarı düzeyi, aile harcama düzeyi ve aile ikametgâh yeri üzerinde anlamlı bir farklılık oluşturmadığı bulunmuştur.

Karlılar ve Kıral (2018) çalışmalarında Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde okuyan 872 öğrencinin vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi tutum ve fiş-fatura kullanım düzeylerini etkileyen faktörleri belirlemişlerdir. Anket yoluyla elde edilen verilere güvenilirlik analizi, Kruskal Wallis Testi ve Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Akademik başarı düzeyi ile vergi ahlakı ve vergi tutumu ifadeleri arasında anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Vergi bilinç düzeyi yüksek olan bölümler ise, Maliye bölümü ve İktisat bölümü olarak tespit edilmiştir. Öğrencilerin okudukları sınıf ile vergi ahlakı, vergi bilinç ve vergi tutumu ifadelerinin çoğunluğu arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

4. Yöntem ve Bulgular

Çalışma, Aksaray Üniversitesi ve Çukurova Üniversitesi Maliye ve İktisat bölümlerinin 3. ve 4. sınıflarında okuyan öğrencilere uygulanmıştır. Araştırma için gerekli örneklem büyüklüğünü hesaplamada;

$$n = \frac{\chi^2 . N . p . q}{d^2 (N - 1) + \chi^2 . p . q}$$

formülünden yararlanılmıştır. Burada n: örneklem büyüklüğü, N: evren büyüklüğüdür (N=Çukurova Üniversitesi Maliye ve İktisat bölüm öğrenci sayısı (463) + Aksaray Üniversitesi Maliye ve İktisat bölüm öğrenci sayısı (553)= 1016 kişi).

p: Kitle başarı oranı olup 0,5 olarak alınmıştır.
q: Kitle başarısızlık oranı olup 1-p'ye eşittir.
χ^2: Ki-Kare tablo değeridir (0,05 önem düzeyinde 3,84'e eşittir).
d: Hata payı olup 0,05 olarak alınmıştır.

Tüm bu değerler formülde yerine konulduğunda araştırmanın yapılması için gerekli minimum örneklem büyüklüğü 278,92 olarak elde edilmiş ve kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen 535 öğrenciye uygulanan anket yeterli olduğundan analiz işlemine geçilmiştir. Araştırma, 2017-2018 eğitim-öğretim döneminde Çukurova Üniversitesi ve Aksaray Üniversitesi İktisat ve Maliye bölümlerinde okuyan 3. ve 4. Sınıf öğrencilerine uygulanmıştır. Çalışmada kullanılan anket formu demografik özellikler, sosyo-kültürel ifadelere ilişkin sorular ve vergi ahlakını ölçmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Araştırmada tüm analizler SPSS 18.0 paket programı kullanılarak yapılmıştır.

Çalışmada öğrencilerin vergi ahlak düzeyleri incelenerek üniversiteler arası farklılıklar ortaya konulmak istenmiştir. Bunun yanı sıra demografik değişkenlerden cinsiyet ve bölüm değişkenlere bağlı olarak öğrencilerin vergi ahlakı sorularına verdikleri cevaplardaki farklılıklar ortaya konulmuş ve anlamlılıkları %5 önem düzeyinde test edilmiştir.

Tablo 1. Demografik Bilgiler

Değişken	Kategoriler	Frekans	Yüzde
Üniversite	**Aksaray**	254	%47,5
	Çukurova	281	%52,5
Cinsiyet	**Kız**	323	%60,4
	Erkek	213	%39,6
Sınıf	**3.Sınıf**	156	%29,2
	4.Sınıf	379	%70,8
Bölüm	**Maliye**	262	%49,0
	İktisat	273	%51,0

Tablo 1'den araştırmaya katılan üniversite öğrencilerinin %47,5'inin Aksaray Üniversitesi'nde, %52,5'inin Çukurova Üniversitesi'nde öğrenim görmekte olduğu, %60,4'ünün kız, % 39,6'sının ise erkek öğrenci olduğu görülmektedir. Öğrencilerin %49'u Maliye bölümünde, %51'i ise İktisat bölümünde öğrenim görürken, 3. sınıfta öğrenim gören öğrenciler %29,2 ve 4. sınıfta öğrenim gören öğrenciler %70,8 oranındadır.

Tablo 2. Araştırmada Kullanılan Vergi Ahlak Soruları ve Kodları

Vergi kaçırsam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım **(Ahlak 1)**
Vergi ödemek önemli bir vatandaşlık görevidir **(Ahlak 2)**
Bir mükellef olarak vergi ödemek ahlaklı olmanın göstergesi sayılır **(Ahlak 3)**
Bir toplumun vergi ahlakının düşük olması devleti mali ve ekonomik anlamda zorlamaktadır **(Ahlak 4)**
Vergi ahlakı önemli bir gelişmişlik göstergesidir **(Ahlak 5)**
Almış olduğum mali ve ekonomik eğitim vergi ahlakını geliştirmektedir **(Ahlak 6)**

Araştırmada kullanılan vergi ahlak ifadeleri Tablo 2'de kısaltmaları ile birlikte verilmiştir. Tablo 2'deki vergi ahlak ifadelerine verilen cevaplara ait ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3'de görülmektedir. Tabloya göre verilen cevap ortalamaları 3,50'nin üzerinde olup, öğrencilerin vergi ahlakı ifadeleri hakkındaki düşüncelerinin genel olarak olumlu olduğu söylenebilir. Vergi ahlakı ile ilgili ifadelere verilen cevaplara ait yüzdelik değerler Tablo 4'de görülmektedir. Verilen cevaplara bakıldığında öğrencilerin çoğunluğu vergi ahlakı ifadelerine Katılıyorum ya da Kesinlikle Katılıyorum cevabını vermişlerdir (Tablo 4).

Tablo 3. Vergi Ahlakı İfadelerine Ait Betimsel İstatistikler

	n	Ortalama	Sd.
Ahlak 1	535	3,66	1,46
Ahlak 2	535	3,50	1,52
Ahlak 3	535	3,58	1,32
Ahlak 4	535	3,53	1,37
Ahlak 5	535	3,57	1,38
Ahlak 6	535	3,61	1,41

Tablo 4. Vergi Ahlakı İfadelerine Verilen Cevapların Yüzdeleri

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Ahlak 1	%18,7	%4,3	%4,7	%37,2	%35,1
Ahlak 2	%20,0	%8,0	%9,0	%28,4	%34,6
Ahlak 3	%13,8	%6,5	%13,8	%39,6	%26,2
Ahlak 4	%16,8	%5,0	%12,5	%39,4	%26,2
Ahlak 5	%16,4	%5,0	%11,2	%39,3	%28,0
Ahlak 6	%17,8	%3,9	%8,0	%39,8	%30,5

Sorulara verilen cevaplar için Kesinlikle Katılmıyorum 1, Katılmıyorum 2, Kararsızım 3, Katılıyorum 4, Kesinlikle Katılıyorum 5 olmak üzere 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Vergi ahlakı ile ilgili altı soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması ile elde edilen vergi ahlak skoru ortalaması 3,57 olup standart sapması 1,16 olarak elde edilmiştir (Tablo 5). Bu skor Likert ölçeğine göre oluşturulmuş sorulardan elde edildiği için 3 orta değer olarak kabul edilmekte ve ortalama 5'e (Kesinlikle Katılıyorum) yaklaştıkça vergi ahlak skoru yüksek, 1'e (Kesinlikle Katılmıyorum) yaklaştıkça bu skor düşük olarak yorumlanmaktadır. Buna göre, ankete katılan üniversite öğrencilerinin vergi ahlak skoru (3,57) yüksektir.

Tablo 5. Vergi Ahlak Skoru Betimsel İstatistikleri

	n	Minimum	Maksimum	Ortalama	Sd.
Ahlak skoru	535	1,00	5,00	3,57	1,16

Çalışmada 535 üniversite öğrencisinin yanıtladığı 6 ifadenin güvenilirliği, bu ifadelere ait Cronbach α katsayısının bulunması ile değerlendirilmiştir. Cronbach α katsayısı 0 ile 1 arasında değer almaktadır ve ölçeğin α katsayısı ne derece yüksek ise yani 1'e yakın ise ölçekte yer alan maddelerin o derece birbiriyle tutarlı ve aynı özelliğin öğelerini ölçmekte oldukları kabul edilmektedir. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda 6 ifadenin güvenilirliği ve tek boyutluluğu Tablo 6'da görülmektedir. Çalışmada vergi ahlakı ifadelerine ait Cronbach α katsayısı 0,90 olarak bulunurken (Tablo 6), anketteki tüm sorulara ait Cronbach α katsayısı 0,87 olarak bulunmuştur. Bu katsayılar 0,80'den büyük ise, ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir (Kayış, 2009: 405). Tabloya göre tüm sorulara ait soru-bütün katsayısı 0,3'ten büyük olduğu için hiçbir sorunun anketten çıkarılmasına gerek kalmamıştır.

Tablo 6. Vergi Ahlakı İfadelerinin Güvenilirlik Analizi: Cronbach Alfa Katsayısı

	Soru-Bütün Korelasyonları	Soru Silindiğinde Cronbach Alfa Katsayısı
Ahlak 1	0,79	0,88
Ahlak 2	0,57	0,91
Ahlak 3	0,72	0,89
Ahlak 4	0,75	0,88
Ahlak 5	0,81	0,88
Ahlak 6	0,79	0,88
Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alfa): 0,90		

Yapılan analizlerde parametrik ya da parametrik olmayan testlerden hangilerinin kullanılacağına karar verebilmek için Kolmogorov-Smirnov normallik testi uygulanmıştır. Sonuçlar Tablo 7'de görülmektedir.

Tablo 7. Vergi Ahlak Skoru Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	sd.	Sig.	İstatistik	sd.	Sig.
Vergi Ahlak Skoru	0,15	535	0,000	0,89	535	0,000

a. Lilliefors Significance Correction

Tablo 7'den, vergi ahlak skor değerlerinin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir (sig: 0,000<0,05). Bu nedenle, ikiden fazla alt grup ortalamalarının karşılaştırılmasında parametrik olmayan testlerden biri olan Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır.

Tablo 8'de vergi ahlak skor ortalamalarının cinsiyete göre %5 önem düzeyinde anlamlı çıktığı görülmektedir (Ki Kare=7,13; sig.=0,008<0,05). Yani kız ve erkeklerin vergi ahlak skor ortalamaları birbirinden farklıdır. Tablo 8'den kızların vergi ahlak skor ortalamasının (282,43), erkeklere göre (246,02) daha yüksek olduğu görülmektedir. Bölümlere göre incelendiğinde de öğrencilerin vergi ahlak skor ortalamaları arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır (Ki Kare=32,24; sig.=0,000<0,05). Sıralamaların ortalamalarına bakıldığında İktisat bölümü öğrencilerinin vergi ahlak skor ortalamasının (307,85), Maliye bölümü öğrencilerine göre (226,48) daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 8. Vergi Ahlak Skor Ortalaması ile İlgili Hipotezler ve İlgili Test İstatistikleri

Hipotezler	Kategoriler	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
Vergi ahlak skor ortalaması cinsiyete göre farklılık gösterir	Kız	323	282,43	Ki-Kare=7,14 Sig.=0,000
	Erkek	212	246,02	
Vergi ahlak skor ortalaması bölümlere göre farklılık gösterir	Maliye	262	226,48	Ki-Kare=32,24 Sig.=0,000
	İktisat	273	307,85	

Vergi ahlakı ifadelerinin Üniversite_Bölüm ve Üniversite_Cinsiyet değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediğine dair sonuçlar sırası ile Tablo 9 ve Tablo 10'da verilmektedir. Tablo 9 ve Tablo 10'a göre, 0,05 önem düzeyinde vergi ahlakı ile ilgili ifadeler için Üniversite_Bölüm ve Üniversite_Cinsiyet değişkenleri alt kategorilerinde anlamlı bir farklılık bulunmaktadır (sig: 0,000<0,05).

Tablo 9'dan; Aksaray Üniversitesi Maliye bölümü öğrencilerinin, Aksaray Üniversitesi İktisat bölümü öğrencilerine göre, Çukurova Üniversitesi İktisat bölüm öğrencilerinin, Çukurova Üniversitesi Maliye bölümü öğrencilerine göre vergi ahlak sorularına verdikleri cevap ortalamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Tablo 9'da sıralamalar ortalamaları arasındaki farka bakıldığında Aksaray Üniversitesi Maliye

bölümü öğrencilerinin Aksaray Üniversitesi İktisat bölüm öğrencilerine göre vergi ahlakı ile ilgili ifadelere katılımları daha yüksektir.
Tablo 9'da verilen sonuçlara göre, vergi ahlakı ile ilgili "Ahlak 1", "Ahlak 2", "Ahlak 3", "Ahlak 4", "Ahlak 5", ve "Ahlak 6", ifadeleri için olasılık değeri sig.=0,000<0,05 olması nedeniyle öğrencilerin bu ifadelere bakış açılarının okudukları üniversiteler ve bölümlere göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, Aksaray Üniversitesi öğrencilerinin Çukurova Üniversitesi öğrencilerine göre vergi ahlakı ile ilgili ifadelere verdikleri cevap ortalamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 9. Vergi Ahlakı ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Üniversite_Bölüm Değişkenine Göre Karşılaştırılması-Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

İfadeler	Üniversite_Bölüm	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
Ahlak 1	Çukurova_Maliye	136	162,18	Ki Kare: 92,77 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	303,52	
	Aksaray_Maliye	126	311,24	
	Aksaray_İktisat	128	297,63	
Ahlak 2	Çukurova_Maliye	136	125,18	Ki Kare: 181,38 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	297,49	
	Aksaray_Maliye	126	346,68	
	Aksaray_İktisat	128	308,89	
Ahlak 3	Çukurova_Maliye	136	166,17	Ki Kare: 89,42 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	290,92	
	Aksaray_Maliye	126	320,61	
	Aksaray_İktisat	128	298,44	
Ahlak 4	Çukurova_Maliye	136	161,32	Ki Kare: 99,64 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	284,72	
	Aksaray_Maliye	126	322,79	
	Aksaray_İktisat	128	308,46	
Ahlak 5	Çukurova_Maliye	136	147,28	Ki Kare: 129,63 Sig: 0,000
	Çukurova_İktisat	145	288,51	
	Aksaray_Maliye	126	337,52	
	Aksaray_İktisat	128	304,61	

Ahlak 6	Çukurova_Maliye	136	144,76	Ki Kare: 137,87 Sig: 0,000
	Çukurova_İktisat	145	296,55	
	Aksaray_Maliye	126	343,17	
	Aksaray_İktisat	128	292,59	

Tablo 10'dan her iki üniversitede okuyan kız öğrencilerin erkek öğrencilere kıyasla vergi ahlakı ifadelerine katılım oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde, Aksaray Üniversitesi'nde okuyan kız öğrencilerin vergi ahlakı ile ilgili ifadelere verdikleri cevap ortalamalarının en yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Vergi Ahlakı ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Üniversite_Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılması-Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

İfadeler	Üniversite_Cinsiyet	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
Ahlak 1	Çukurova_Kız	164	241,24	Ki Kare: 33,625 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	226,52	
	Aksaray_Kız	159	318,89	
	Aksaray_Erkek	95	280,11	
Ahlak 2	Çukurova_Kız	164	224,94	Ki Kare:85,014 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	198,88	
	Aksaray_Kız	159	339,41	
	Aksaray_Erkek	95	307,94	
Ahlak 3	Çukurova_Kız	164	227,52	Ki Kare:39,093 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	234,79	
	Aksaray_Kız	159	316,32	
	Aksaray_Erkek	95	297,91	
Ahlak 4	Çukurova_Kız	164	234,34	Ki Kare: 52,588 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	211,91	
	Aksaray_Kız	159	322,38	
	Aksaray_Erkek	95	304,17	
Ahlak 5	Çukurova_Kız	164	226,45	Ki Kare: 66,341 Sig:0,000
	Çukurova _Erkek	117	211,34	
	Aksaray_Kız	159	334,17	
	Aksaray_Erkek	95	298,77	
Ahlak 6	Çukurova_Kız	164	236,18	Ki Kare:59,359
	Çukurova_Erkek	117	204,74	

	Aksaray_Kız	159	324,33	Sig:0,000
	Aksaray_Erkek	95	306,57	

Tablo 11 ve Tablo 12'de sırası ile Üniversite_Bölüm ve Üniversite_Cinsiyet değişkenleri ile vergi ahlak skoru arasındaki ilişkinin sonuçları görülmektedir. Kruskal Wallis H testi sonuçlarına göre, Üniversite_Bölüm alt kategorileri ile vergi ahlak skoru arasında ve Üniversite_Cinsiyet alt kategorileri ile vergi ahlak skoru arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır (sig: 0,000<0,05). Tablo 11'den Aksaray Üniversitesi'nde okuyan öğrencilerin vergi ahlak skor ortalamalarının Çukurova Üniversitesi'nde okuyan öğrencilere göre daha yüksek olduğu ve Aksaray Üniversitesi öğrencilerinin vergi ahlak düzeylerinin daha fazla olduğu söylenebilir. Tablo 12'den Aksaray Üniversitesi'nde okuyan kız öğrencilerin vergi ahlak skoru ortalamaları en yüksek çıkarken, en düşük ortalamanın Çukurova Üniversitesi'nde okuyan erkek öğrencilerde olduğu görülmektedir.

Tablo 11. Üniversite_Bölüm Değişkenine Göre Vergi Ahlak Skoru için Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

	Üniversite_Bölüm	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
Vergi Ahlak Skoru	Çukurova_Maliye	136	117,01	Ki Kare: 179,69 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	307,02	
	Aksaray_Maliye	126	344,64	
	Aksaray_İktisat	128	308,78	

Tablo 12. Üniversite_Cinsiyet Değişkenine Göre Vergi Ahlak Skoru için Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

	Üniversite_Cinsiyet	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
Vergi Ahlak Skoru	Çukurova_Kız	164	225,16	Ki Kare: 75,48 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	200,90	
	Aksaray_Kız	159	341,49	
	Aksaray_Erkek	95	301,59	

Çalışmada değerlendirilen sosyo-kültürel faktörler; "Devletime güveniyorum (SK 1)", "Topluma karşı sorumluluğu olan bir kişi vergisini tam olarak ödemelidir (SK 2)", "İktidar partiyi destekliyorsam, vergimi daha gönüllü öderim (SK 3)" ve "Dini inancıma göre vergi kaçırmak günahtır (SK 4)" olarak alınmıştır. Tablo 13 ve Tablo 14'de sırası ile Üniversite_Bölüm ile Üniversite_Cinsiyet değişkenlerinin alt kategorilerine göre öğrencilerin sosyo-kültürel faktör sorularına verdiği cevap ortalamalarını karşılaştırmak amacı ile yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçlarını görmekteyiz.

Tablo 13. Sosyo-Kültürel Faktörlere Verilen Cevapların Üniversite_Bölüm Değişkenine Göre Karşılaştırılması-Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

İfadeler	Üniversite_Bölüm	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
SK 1	Çukurova_Maliye	136	194,85	Ki Kare: 54,92 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	262,63	
	Aksaray_Maliye	126	321,02	
	Aksaray_İktisat	128	299,61	
SK 2	Çukurova_Maliye	136	113,64	Ki Kare: 211,57 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	298,53	
	Aksaray_Maliye	126	343,53	
	Aksaray_İktisat	128	323,09	
SK 3	Çukurova_Maliye	136	319,27	Ki Kare: 30,34 Sig: 0,005
	Çukurova_İktisat	145	222,89	
	Aksaray_Maliye	126	254,00	
	Aksaray_İktisat	128	278,41	
SK 4	Çukurova_Maliye	136	159,50	Ki Kare: 115,22 Sig:0,000
	Çukurova_İktisat	145	266,66	
	Aksaray_Maliye	126	337,25	
	Aksaray_İktisat	128	316,64	

Tablo 14. Sosyo-Kültürel Faktörlere Verilen Cevapların Üniversite_Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırılması-Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

İfadeler	Üniversite_Cinsiyet	n	Sıralamaların Ortalaması	Ki-Kare ve Sig.
SK 1	Çukurova_Kız	164	229,50	Ki Kare: 39,16 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	230,28	
	Aksaray_Kız	159	307,54	
	Aksaray_Erkek	95	314,74	
SK 2	Çukurova_Kız	164	220,38	Ki Kare: 101,61 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	193,15	
	Aksaray_Kız	159	343,53	
	Aksaray_Erkek	95	315,97	
SK 3	Çukurova_Kız	164	269,95	Ki Kare: 2,13 Sig:0,546
	Çukurova_Erkek	117	268,95	
	Aksaray_Kız	159	255,79	
	Aksaray_Erkek	95	283,90	
SK 4	Çukurova_Kız	164	225,37	Ki Kare: 79,30 Sig:0,000
	Çukurova_Erkek	117	199,97	
	Aksaray_Kız	159	330,86	
	Aksaray_Erkek	95	320,18	

Tablo 13'te bölüm açısından bakıldığında tüm sosyo-kültürel faktörlerin elde edilen olasılık değerlerinin önem düzeyi olan 0,05'ten küçük elde edildiğinden, Üniversite_Bölüm değişkeni alt kategorilerine verilen cevap ortalamaları arasında anlamlı bir farklılığın olduğu söylenebilir. Cinsiyet açısından bakılacak olursa da; SK 3 hariç diğer tüm sosyo-kültürel faktörlerin elde edilen olasılık değerlerinin hepsi önem düzeyi olan 0,05'ten küçük elde edildiğinden, Üniversite_Cinsiyet değişkenleri alt kategorilerine verilen cevap ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır (Tablo 14).

Çalışmada cinsiyet ile vergi ahlakı ifadeleri arasında ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla çapraz tablolar (cross tabulation) oluşturulmuş ve sonuçlar aşağıdaki gibi sunulmuştur. Çapraz tablolar bir olaya etki eden iki değişkeni birlikte ele alabilmek için kullanılan tablolardır. Özellikle anket uygulanarak bilgi toplandığında bazı değişkenlerin birlikte düşünülmesi araştırmacıya önemli bilgiler verir. Çapraz tablolar, iki değişkenin karşılıklı alt seçeneklerini birlikte gösteren tablolardır (Cula & Muluk, 2006: 266).

Tablo 15. Vergi Kaçırsam ve Bunu Yakın Çevrem Öğrense Çok Utanırım (Ahlak 1) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 1					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	60	27	23	88	125	323
		%	18,6	8,4	7,1	27,2	38,7	100,0
	Erkek	Sayı	47	16	25	64	60	212
		%	22,2	7,5	11,8	30,2	28,3	100,0
Toplam		Sayı	107	43	48	152	185	535
		%	20,0	8,0	9,0	28,4	34,6	100,0
Ki Kare: 8,42 **Sig.** :0,077								

Tablo 15'den "Vergi kaçırsam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım (Ahlak 1)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında cinsiyete göre verilen cevaplar arasında 0,10 önem düzeyinde anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 8,42; sig.=0,077<0,10). Kızların Ahlak 1 ifadesine katılım oranları erkeklere göre daha yüksektir.

Tablo 16. Vergi Ödemek Önemli Bir Vatandaşlık Görevidir (Ahlak 2) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 2					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	51	12	12	125	123	323
		%	15,8	3,7	3,7	38,7	38,1	100,0
	Erkek	Sayı	49	11	13	74	65	212
		%	23,1	5,2	6,1	34,9	30,7	100,0
Toplam		Sayı	100	23	25	199	188	535
		%	18,7	4,3	4,7	37,2	35,1	100,0
Ki Kare: 8,437 **Sig.** :0,077								

Tablo 16'dan "Vergi ödemek önemli bir vatandaşlık görevidir (Ahlak 2)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında cinsiyete göre verilen cevaplar arasında yine 0,10 önem düzeyinde anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 8,44; sig.=0,077<0,10). Kızların Ahlak 2 ifadesine katılım oranları erkeklere göre daha yüksektir.

Tablo 17. Bir Mükellef için Vergi Ödemek Ahlaklı Olmanın Göstergesi Sayılır (Ahlak 3) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 3					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	42	18	47	131	85	323
		%	13,0	5,6	14,6	40,6	26,3	100,0
	Erkek	Sayı	32	17	27	81	55	212
		%	15,1	8,0	12,7	38,2	25,9	100,0
Toplam		Sayı	74	35	74	212	140	535
		%	13,8	6,5	13,8	39,6	26,2	100,0
Ki Kare: 2,06 **Sig.** :0,72								

Tablo 17'den "Bir mükellef için vergi ödemek ahlaklı olmanın göstergesi sayılır (Ahlak 3)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında cinsiyete göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir (Ki Kare: 2,06; sig.=0,72>0.05). Kızlarla erkeklerin Ahlak 3 ifadesine katılım oranları arasında fark yoktur. Bu sonuca benzer olarak; Kıral (2018) tarafından yapılan çalışmada da, Ahlak 3 ifadesi ile cinsiyet grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Tablo 18. Bir Toplumun Vergi Ahlakının Düşük Olması Devleti Mali ve Ekonomik Anlamda Zorlamaktadır (Ahlak 4) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 4					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	39	18	42	140	84	323
		%	12,1	5,6	13,0	43,3	26,0	100,0
	Erkek	Sayı	51	9	25	71	56	212
		%	24,1	4,2	11,8	33,5	26,4	100,0
Toplam		Sayı	90	27	67	211	140	535
		%	16,8	5,0	12,5	39,4	26,2	100,0
Ki Kare: 14,68 **Sig.** :0,005								

Tablo 18'den "Bir toplumun vergi ahlakının düşük olması devleti mali ve ekonomik anlamda zorlamaktadır (Ahlak 4)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında cinsiyete göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 14,68; sig.=0,005<0,05). Kızların Ahlak 4 ifadesine katılım oranları erkeklere göre daha yüksektir.

Tablo 19. Vergi Ahlakı Önemli Bir Gelişmişlik Göstergesidir (Ahlak 5) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 5					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	44	12	39	131	97	323
		%	13,6	3,7	12,1	40,6	30,0	100,0
	Erkek	Sayı	44	15	21	79	53	212
		%	20,8	7,1	9,9	37,3	25,0	100,0
Toplam		Sayı	88	27	60	210	150	535
		%	16,4	5,0	11,2	39,3	28,0	100,0
Ki Kare: 8,87 **Sig.** :0,064								

Tablo 19'dan "Vergi ahlakı önemli bir gelişmişlik göstergesidir (Ahlak 5)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında cinsiyete göre verilen cevaplar arasında 0,10 önem düzeyinde anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 8,87; sig.=0,064<0,10). Kızların Ahlak 5 ifadesine katılım oranları erkeklere göre daha yüksektir.

Tablo 20. Almış Olduğum Mali ve Ekonomik Eğitim Vergi Ahlakını Geliştirmektedir (Ahlak 6) ile Cinsiyet Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 6					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Cinsiyet	Kız	Sayı	44	14	29	130	106	323
		%	13,6	4,3	9,0	40,2	32,8	100,0
	Erkek	Sayı	51	7	14	83	57	212
		%	24,1	3,3	6,6	39,2	26,9	100,0
Toplam		Sayı	95	21	43	213	163	535
		%	17,8	3,9	8,0	39,8	30,5	100,0
Ki Kare: 10,61 **Sig.** :0,031								

Tablo 20'den "Almış Olduğum Mali ve Ekonomik Eğitim Vergi Ahlakını Geliştirmektedir (Ahlak 6)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında ise, cinsiyete göre verilen cevaplar arasında 0,05 önem düzeyinde anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 10,61; sig.=0,031<0,05). Kızların Ahlak 6 ifadesine katılım oranları erkeklere göre daha yüksektir.

Benzer biçimde bölümler ile vergi ahlakı ifadeleri arasında ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla çapraz tablolar oluşturulmuş ve sonuçlar aşağıdaki tablolardaki gibi sunulmuştur.

Tablo 21. Vergi Kaçırsam ve Bunu Yakın Çevrem Öğrense Çok Utanırım (Ahlak 1) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 1					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	İktisat	Sayı	29	26	22	80	116	273
		%	10,6	9,5	8,1	29,3	42,5	100,0
	Maliye	Sayı	78	17	26	72	69	262
		%	29,8	6,5	9,9	27,5	26,3	100,0
Toplam		Sayı	107	43	48	152	185	535
		%	20,0	8,0	9,0	28,4	34,6	100,0
Ki Kare: 36,81 **Sig.** :0,000								

Tablo 21'den "Vergi kaçırsam ve bunu yakın çevrem öğrense çok utanırım (Ahlak 1)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 36,81; sig.=0,000<0,05). Ankete katılan İktisat bölümü öğrencilerinin %71,8'i almış oldukları mali ve ekonomik eğitimin vergi ahlakını teşvik ettiği düşüncesi hâkim iken, Maliye bölümü öğrencileri arasındaki bu oran %53,8'dir.

Tablo 22. Vergi Ödemek Önemli Bir Vatandaşlık Görevidir (Ahlak 2) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 2					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	İktisat	Sayı	20	15	15	106	117	273
		%	7,3	5,5	5,5	38,8	42,9	100,0
	Maliye	Sayı	80	8	10	93	71	262
		%	30,5	3,1	3,8	35,5	27,1	100,0
Toplam		Sayı	100	23	25	199	188	535
		%	18,7	4,3	4,7	37,2	35,1	100,0
Ki Kare: 51,03 **Sig.** :0,000								

Tablo 22'den "Vergi ödemek önemli bir vatandaşlık görevidir (Ahlak 2)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 51,03; sig.=0,000<0,05). Benzer şekilde Karlılar ve Kıral (2018)'ın çalışmalarında Ahlak 2 ifadesine ilişkin cevaplar ile bölümler arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Ancak, Kıral (2018) tarafından yapılan çalışmada

Ahlak 2 ifadesine verilen cevaplar ile bölümler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 23. Bir Mükellef İçin Vergi Ödemek Ahlaklı Olmanın Göstergesi Sayılır (Ahlak 3) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 3					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	İktisat	Sayı	22	17	44	96	94	273
		%	8,1	6,2	16,1	35,2	34,4	100,0
	Maliye	Sayı	52	18	30	116	46	262
		%	19,8	6,9	11,5	44,3	17,6	100,0
Toplam		Sayı	74	35	74	212	140	535
		%	13,8	6,5	13,8	39,6	26,2	100,0
Ki Kare: 32,97 **Sig.** :0,000								

Tablo 23'ten "Bir mükellef için vergi ödemek ahlaklı olmanın göstergesi sayılır (Ahlak 3)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 32,97; sig.=0,000<0,05). Elde edilen bulgulara göre İktisat bölümü öğrencilerinin %69,6'sı vergi ödemeyi bir ahlaki değer olarak kabul ederken, Maliye bölümü öğrencileri için bu oran %61,9'dur. Benzer biçimde Karlılar ve Kıral (2018)'ın çalışmalarında Ahlak 3 ifadesine ilişkin cevaplar ile bölümler arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 24. Bir Toplumun Vergi Ahlakının Düşük Olması Devleti Mali ve Ekonomik Anlamda Zorlamaktadır (Ahlak 4) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 4					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	İktisat	Sayı	21	16	40	109	87	273
		%	7,7	5,9	14,7	39,9	31,9	100,0
	Maliye	Sayı	69	11	27	102	53	262
		%	26,3	4,2	10,3	38,9	20,2	100,0
Toplam		Sayı	90	27	67	211	140	535
		%	16,8	5,0	12,5	39,4	26,2	100,0
Ki Kare: 37,33 **Sig.** :0,000								

Tablo 24'den "Bir toplumun vergi ahlakının düşük olması devleti mali ve ekonomik anlamda zorlamaktadır (Ahlak 4)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 37,33; sig.=0,000<0.05). Toplumların sahip olduğu vergi ahlakının düşük olmasının devleti

mali ve ekonomik anlamda zor duruma düşüreceği fikrine İktisat bölümü öğrencileri %71,8 oranında katılmakta olup, bu oran Maliye bölümü öğrencileri arasında %59,1'dir. İktisat bölümü ile Maliye bölümü öğrencileri, devletin mali ve ekonomik anlamda refah içinde olabilmesi ile vergi ahlakı arasında yakın bir ilişki olduğunu belirtmektedirler.

Tablo 25. Vergi Ahlakı Önemli Bir Gelişmişlik Göstergesidir (Ahlak 5) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 5					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	**İktisat**	Sayı	17	16	39	110	91	273
		%	6,2	5,9	14,3	40,3	33,3	100,0
	Maliye	Sayı	71	11	21	100	59	262
		%	27,1	4,2	8,0	38,2	22,5	100,0
Toplam		Sayı	88	27	60	210	150	535
		%	16,4	5,0	11,2	39,3	28,0	100,0
Ki Kare: 46,56 **Sig.** :0,000								

Tablo 25'den "Vergi ahlakı önemli bir gelişmişlik göstergesidir (Ahlak 5)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 46,56; sig.=0,000<0,05).

Tablo 26. Almış Olduğum Mali ve Ekonomik Eğitim Vergi Ahlakını Geliştirmektedir (Ahlak 6) ile Bölüm Değişkeni Çapraz Tablosu

			Ahlak 6					
			Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Bölüm	**İktisat**	Sayı	21	14	28	113	97	273
		%	7,7	5,1	10,3	41,4	35,5	100,0
	Maliye	Sayı	74	7	15	100	66	262
		%	28,2	2,7	5,7	38,2	25,2	100,0
Toplam		Sayı	95	21	43	213	163	535
		%	17,8	3,9	8,0	39,8	30,5	100,0
Ki Kare: 42,31 **Sig.** :0,000								

Tablo 26'dan "Almış olduğum mali ve ekonomik eğitim vergi ahlakını geliştirmektedir (Ahlak 6)", sorusuna verilen cevaplara bakıldığında ise bölümlere göre verilen cevaplar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (Ki Kare: 42,31; sig.=0,000<0,05). Ankete katılan İktisat bölümü öğrencilerinin %76,9'u almış oldukları mali ve ekonomik eğitimin vergi ahlakını teşvik ettiği düşüncesine hâkim iken, Maliye bölümü öğrencileri

arasındaki bu oran %63,4'dür. Benzer şekilde Kıral (2018)'ın çalışmasında da, Ahlak 6 ifadesine ilişkin cevaplar ile bölümler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

5. Sonuç

Vergiler, toplumda yaşayan bireylerin yaşam hakkı ve mülkiyet hakkının güvence altına alınması adına önemli bir bedeldir. Toplumların bu bedele uyum sağlaması, vergi idarelerinin ortak amaçlarından biridir. Bunun için vergi ahlakının toplumda yerleşmesi oldukça önemlidir. Buna göre vergi ahlakı, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve tam olarak yerine getirilmesini ifade etmektedir. Yapılan çalışmada, üniversite öğrencileri arasındaki vergi ahlakını etkileyen faktörlerin tespiti amaçlanmaktadır. Çalışmada, Aksaray Üniversitesi öğrencilerinin "SK 3: İktidar partiyi destekliyorsam, vergimi daha gönüllü öderim" ifadesi hariç diğer tüm sosyo-kültürel faktör ifadelerinde katılım ortalamasının Çukurova Üniversitesi öğrencilerine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Her iki üniversite içinde cinsiyet bakımından karşılaştırma yapıldığında, vergi ahlak ifadelerine kızların erkeklere göre daha çok katıldıkları görülmektedir. Benzer durum vergi ahlak skoru değerlerinde de gözlemlenmektedir. Sosyo-kültürel ifadelerde, SK 1 ve SK 3 ifadeleri hariç yine kız öğrencilerin katılım ortalaması erkeklere göre daha yüksek elde edilmiştir. Üniversite_Bölüm değişkenine göre yapılan incelemelerde, yine her üniversite kendi içinde değerlendirildiğinde Çukurova İktisat bölümü öğrencilerinin, Çukurova Maliye bölümü öğrencilerine, Aksaray Maliye bölümü öğrencilerinin, Aksaray İktisat bölümü öğrencilerine göre tüm sorulara katılım oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.
Vergi ahlak skoru, vergi ahlak soruları ve sosyo-kültürel ifadeler üzerinden toplu bir değerlendirme yapıldığında SK 3 hariç tüm ifadelerde Aksaray Üniversitesi Maliye bölümü öğrencilerinin en yüksek ortalamaya sahip olduklarını yani ifadelere en çok destek veren (Katılıyorum cevabını işaretleyen) kişiler olduğu ve her iki üniversite içinde kız öğrencilerin vergi ahlak skor ortalamalarının erkeklere göre daha yüksek olduğu yani ahlaki değerlere daha çok önem verdikleri görülmektedir. Vergi ahlak skor ortalaması en yüksek olanlar ise, Aksaray Üniversitesi Maliye bölümü ve Aksaray Üniversitesi kız öğrencileridir.

Vergi ahlakını etkileyen birçok faktör düşünüldüğünde, öğrencilerin vergi ahlak skorlarının yüksek çıkması esasen gelecek nesiller adına oldukça olumludur. Ancak, vergi ahlakını arttırmak ve uyumu geliştirmek adına gelecek planlaması yapanların özellikle genç nesli kavrayacak politikalar üretmesi ve onların vergi ahlakı üzerine olumlu etkiler yaratacak çalışmalar yürütmesi büyük önem arz etmektedir. Bunun için çeşitli araçlardan da faydalanmak mümkündür. Özellikle bilgilendirme ve farkındalık adına; sivil toplum örgütleri, üniversiteler ve basın yayın organları aracılığıyla yapılmak istenenler gerçekleştirilebilir. Vergi idaresi tarafından sosyal medya araçları sayesinde de, yeni nesli etkileyebilmek mümkün olabilecektir. Ancak, tüm bunların gerçekleşmesinin bir süreç alacağı unutulmamalıdır.

Kaynakça

Aktan, C. C. (2017). *Kamusal Finansman: Vergileme Teori – Uygulama – Politika Önerileri,* Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics,* 1, pp. 323-338.

Ayas, I. & Saruç, N. T. (2015). "Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye", *AKÜ İİBF Dergisi,* 17 (2), ss. 179-188.

Can, E. & Duran, İ. (2015). "Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,* 52 (606), ss. 55-71.

Cula, S. & Muluk, Z. (2006). *Temel İstatistik Yöntemleri,* Ankara, Başkent Üniversitesi Yayını.

Doerrenberg, P. & Peichl, A. (2013). "Progressive Taxation and Tax Morale", *Public Choice,* 155 (3-4), pp. 293-316.

Filippin, A., Fiorio, C. V. & Viviano, E. (2013). "The Effect of Tax Enforcement on Tax Morale", *European Journal of Political Economy,* 32, pp. 320-331.

Gürsoy, H. (2012). "Vergi Ahlakı", *Vergi Dünyası Dergisi,* 375 (11), ss. 65-68.

Karlılar, S. & Kıral, G. (2018). "Vergiye Öğrenci Bakış Açısı: Çukurova Üniversitesi Örneği", *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi,* 22(1), ss. 45-66.

Kayış, A. (2009). "Güvenirlik Analizi", *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri,* (Ed.) Kalaycı, Ş., Ankara, Asil Yayıncılık, ss. 403-419.

Kaynar Bilgin, H. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 20 (2), ss. 259-278.

Kılıç, M. H. (2019). "Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadelede Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Kavramı ve Önemi", *Vergi Dünyası Dergisi,* 451 (3), ss. 108-117.

Kıral, E. (2018). "Vergi Ahlak ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler: Çukurova Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Bir Analiz", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 11 (2), ss. 150-167.

Lillemets, K. (2010). "Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia", *Estonian Discussions on Economic Policy,* 18, pp. 233-252.

Lisi, G. (2015). "Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy", *Economic Analysis and Policy,* 45, pp. 27-32.

Luttmer, E. F. P. & Singhal, M. (2014). "Tax Morale", *Journal of Economic Perspectives,* 28 (4), Fall, pp. 149-168.

Rodriguez-Justicia, D. & Theilen, B. (2018). "Education and Tax Morale", *Journal of Economic Psychology,* 64, pp. 18-48.

Russo, F. F. (2013). "Tax Morale and Tax Evasion Reports", *Economics Letters,* 121, pp. 110-114.

Serim, N. & Yağanoğlu, N. Y. (2011). "Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi,* 353 (1), ss. 136-147.

Teyyare, E. & Kumbaşlı, E. (2016). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 16 (4), ss. 1-29.

Torgler, B. (2004). "Tax Morale in Asian Countries", *Journal of Asian Economics,* 15 (2), pp. 237-266.

Torgler, B., Demir, İ. C., Macintyre, A. & Schaffner, M. (2008). "Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation", *Economic Analysis & Policy,* 38 (2), ss. 313-339.

Tosuner, M. & Demir, İ. C. (2009). "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi,* 14 (1), ss. 1-15.

Vythelingum, P., Soondram' H. & Jugurnath, B. (2017). "An Assessment of Tax Morale Among Mauritian Taxpayers", *Journal of Accounting and Taxation,* 9 (1), pp. 1-10.

Bir Sosyal Sermaye Olarak Güven ve İnovasyon İlişkisi

Eda BALIKÇIOĞLU[1] **Hilmi ÇOBAN[2]**

Öz

Sosyal sermaye ve inovasyon arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalar yaygınlaşmaktadır. Bu ilginin arkasında inovasyonun büyüme üzerindeki doğrudan etkisi yatmaktadır. İnovasyon yenilik kavramı üzerine yoğunlaşmaktadır ve ekonomik büyüme yanında rekabet gücünün arttırılması, ekonomik açıdan alternatif çözüm yollarının ortaya çıkarılması açısından oldukça önemlidir. Sosyal sermaye kavramı toplumsal ilişkileri sosyolojik olarak açıklamanın yanı sıra, ekonomik ve siyasal problemlere yönelik sosyal ağları ve etkilerini açıklamaktadır. Sosyal sermaye kavramı toplumdaki ekonomik, sosyal ve siyasal sorunların çözümünde kullanılan temel bir motivasyon kaynağıdır. Sosyal sermayenin varlığına ilişkin temel göstergelerden birisi kişiler arası ve kurumlar arası güvenin oluşturulmasıdır. İnovasyonun başarısı çoğu kez aynı hedefe yönelik olarak takım çalışmasının varlığını gerekli kılmaktadır ve takım çalışmasına ilişkin en önemli katkılardan birisi sosyal sermaye olarak güven kaynaklıdır. Çalışmada 2011-2015 yılları arasında OECD Güven Endeksi ve OECD Arge ve harcamaları ile BM tarafından kurulan WIPO (World Intellectual Property Organization) Dünya Entellektüel Sahiplik Organizasyonu tarafından alınan global inovasyon indeksi kullanılarak 33 OECD üyesi ülke için statik ve dinamik panel veri analizi yapılmaktadır. Güven endeksinde OECD Gallup güven endeksindeki devlete güven, adalete güven ve polise güven verileri ve Arge harcamalarının inovasyon üzerindeki etkileri incelenmektedir. Analiz sonuçlarına göre devlete ve polise güvenle Arge harcamalarının inovasyon üzerinde anlamlı etkileri bulunmaktadır. Bu doğrultuda sosyal sermayenin inovasyon üzerinde etkisi olduğu ifade edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Sermaye, İnovasyon, Güven, Panel Veri Analizi
Jel Kodları: C23, O31, O35

Relationship Between Trust and Innovation as a Social Capital

Abstract

Studies that reveal the relationship between social capital and innovation are becoming popular. Behind this interest the direct impact of innovation on growth is lied. Innovation focuses on novelty and in addition to economic growth, increasing the competitiveness is very important in revealing the terms of finding alternative ways of economic problems. The concept of social capital explains social relations sociologically, as well as social networks and their effects on economic and political problems. The concept of social capital is a fundamental source of motivation for the solution of economic, social and political problems in society. One of the main indicators of the existence of social capital is the establishment of inter-personal and inter-institutional trust. The success of innovation often necessitates the existence of teamwork for the same goal, and one of the most important contributions to teamwork is the trust in social capital. In this study, the OECD Confidence Index and OECD R & D expenditures and the WIPO (World Intellectual Property Organization) established by the UN, the global innovation index obtained by the World Intellectual Ownership Organization are used for the analysis of static and dynamic panel data for 33 OECD countries. In trust index OECD Gallup Trust index is used with confidence of government, confidence of justice and confidence of police datas and research and development expenditures are examined on the effects of innovation. As a result of analysis confidence

[1] Doç.Dr. Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü. eda.balikcioglu@kku.edu.tr.
[2] Doç.Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü. hilmi.coban@hbv.edu.tr

of government and confidence of police has a significant effect. In accordance with it is identified that this social capital has an impact on innovation.

Key Words: Social Capital, Innovation, Trust, Panel Data Analysis.
Jel Codes: C23, O31, O35

1. Giriş

Ülkelerin temel sorunu olan ekonomik büyümeye pozitif katkı sağlayan unsurlardan birisi inovasyondur. İnovasyon özellikle Dördüncü Endüstri devrimi olarak ifade edilen dönem için önemini giderek arttırmaktadır. Bu durumda ekonomik, sosyal veya siyasal olarak toplumun yaşadığı sorunların çözümünde bir motivasyon kaynağı olarak ele alınan sosyal sermayenin, inovasyon üzerindeki muhtemel etkisine yönelik çalışmalarda artmıştır. Sosyal sermaye kavramı toplumdaki bireyler, kurumlar ve bunların birbirleri ile olan ilişkilerinde ortaya çıkan sosyal ağları ortaya koymaktadır ve bu ağların varlığının toplumsal sorunların çözümüne ilişkin katkısı dolaylı olarak büyümeyi de etkilemektedir. Sosyal sermaye için kullanılan en önemli gösterge güven kavramıdır ve toplumdaki aktörler arasında güvenin varlığı, özellikle işlem maliyetleri açısından olumlu katkılar sağlamaktadır.

Sosyal sermaye olarak toplumda güvenin güçlü bir biçimde varlığı, toplumdaki tüm ilişkilerde olduğu gibi inovasyonun oluşması sürecinde de dışsallıkları ve işlem maliyetlerini azaltacak ve ekonomik büyümeye dolaylı olarak atkı sağlayacaktır. Çalışmada 33 OECD üyesi ülke için sosyal sermaye belirleyici olarak güven endeksi ve global inovasyon endeksi kullanılmış ve toplumda var olan güvenin inovasyon üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

2. Sosyal Sermaye ve Güven

Sosyal sermaye, ekonomik kalkınma sürecinde ortaya çıkan sorunların çözülmesinde kullanılan temel kavramlardan biri olmakla birlikte sosyolojik bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Woodhouse, 2006: 83). Ekonomik kalkınma ve büyüme sürecinde fiziksel sermaye ve beşeri sermaye kavramlarının yanı sıra David Hume, toplumsal açıdan ahlak duygusunun varlığına ve buna bağlı olarak oluşması beklenen toplumsal uzlaşmaya önem verirken, Edmund Burke piyasa mekanizması ve bu mekanizmanın işlerliği için ahlaki prensiplerin varlığına ve sivil normların gerekliliğine vurgu yapmıştır (Woolcok, 1998: 161). Sosyolojik bir kavram olarak sosyal sermaye, toplumsal bir sorun olarak ele alınan kalkınma süreçlerine yönelik alternatif bir yol göstermektedir. Aynı zamanda sosyal sermayenin varlığının piyasa mekanizmasının işlerliğine ahlaki açıdan sağladığı katkı da ele alındığında sosyal sermayenin sosyolojik bir kavramdan öte olduğu görülebilir.

Sosyal sermaye kavramı, Robert D. Putnam tarafından da belirtildiği üzere ilk defa 1916 yılında L. Judson Hanifan[1] tarafından kullanılmıştır. Bir eğitimci olarak Hanifan oldukça ağır olabilecek olan ekonomik, sosyal ve siyasal problemlerin vatandaşlar arasında sağlanacak dayanışmaya yönelik ilişkilerin geliştirilmesi ve sosyal ağların güçlendirilmesi ile çözümlenebileceğini belirtmiştir. Hanifan'a göre sosyla sermaye kavramı hem demokrasi için hem de sürdürülebilir bir kalkınma için vazgeçilmez bir faktördür (Putnam & Gross, 2002: 4-5). Sosyal sermaye kavramına ilişkin yaptığı çalışmalarla bu alanda önemli isimlerden biri Robert D. Putnam'dır. Putnam'a göre sosyal sermaye toplumda var olan kurumlar ve firmalar arası ilişkiler ağının ifade etmektedir (Putnam, 2000: 19). Sosyal sermaye tek başına ekonomik büyümeyi açıklama iddiasını taşıyan bir kavram değildir. Ancak sosyal, siyasal ve ekonomik sorunların çözümüne önemli katkılar sağlayan bir güçtür ve bu gücün farklı ülkelerde ve durumlardaki etkinliği yaygın bir biçimde tartışılmaktadır.

Sosyal sermaye toplum kendi içinde var olan ve ortaya çıkarılması gereken potansiyel bir kaynaktır ve potansiyelin ortaya çıkarılmasına ilişkin en önemli faktör karşılıklı tanışıklık ve kabul ilişkilerini içinde barındırmaktadır (Bourdieu, 1986: 248). Karşılıklı olarak tanışık olma ve bu tanışıklığın getirdiği tolere edici davranışlar, toplumda bireyler ve kurumlara arasında var olan güven faktörüne bağlı olarak gelişmektedir. Güven kavramı bireylerin, firmaların ve kurumların arasındaki tüm ilişkilerde kabul (tolerans) derecesinin yükselmesine katkı sağlamaktadır ve var olan bu nitelikleri ile sosya sermayenin en önemli niteliklerinden birisidir.

Fukuyama (1995) sosyal refahın oluşturulması için, güven kavramının bir motivasyon kaynağı olduğunu belirtmiştir. Ülkelerin geri kalmışlığının nedeni çoğu kez güven kavramının toplumdaki eksikliğine bağlanmış ve güvenin sağlanması için gerekli koruyucu davranışların istismarına vurgu yapılmıştır (Arrow, 1972: 357). Güvenin sağlanması ile birlikte koruyucu davranışlar nedeniyle ortaya çıkan işlem maliyetleri de azalacaktır (Clague, 1993: 412). Güven kavramının ekonomide yer alan tüm aktörler arasında sağlanamaması farklı aktörlerin koruyucu davranışlarının gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Koruyucu davranışların varlığı elbette yalnızca güvenin yokluğuna bağlı değildir, ancak koruyucu davranışların alanının gelişmesi güven kaybı ile ortaya çıkmaktadır. Bu koruyucu davranışların ekonomik açıdan ortaya çıkardığı en önemli sorun işlem maliyetleridir. Ayrıca koruyucu davranışların çoğu kez ihtiyaç duyduğu cezalandırıcı davranışlar, güven ile birlikte ortaya çıkması muhtemel toplumsal motivasyonu da olumsuz etkilemektedir.

Güven, ülkelerde hem fiziksel sermaye, hem de beşeri sermaye birikiminin sağlanmasına ve yaratıcılığın gelişmesine yönelik toplumda var olan motivasyonu arttırmaya yardımcı olmaktadır (Knack & Keefer, 1997: 125). Coleman, sosyal sermayenin temel unsurları olarak yükümlülükler ve beklentileri, bilgi kanalları ve sosyal normları ortaya koymuştur (Coleman, 1988:100). Şeffaflık, iletişim, katılım ve istikrar kavramları, bireyler veya kurumlar arasında güvenin sağlanmasında yer alan 4

[1] Bkz. L. J. Hanifan, *"The Rural School Community Center",* Annals of the American Academy of Political and Social Science, 1916. 67: 130-138, L. J. Hanifan, The Community Center, Boston: Silver Burdett. 1920.

temel unsuru ifade etmektedir (Gökalp, 2003: 164). Organizasyonlarda güvenin sağlanması kişiler arası güvenden farklı olabilir. Kurumlar arası güven ilişkilerinde yasal uygunluk, finansal denge vb. faktörlerde göz önünde bulundurulmaktadır (Caldwell & Clapham, 2003: 352-353). Adalet ve hukuka uygunluk kriterlerinin organizasyonlara olan güven üzerinde belirleyici etkisi, kullanılan güven endekslerinin oluşturulmasında da belirleyici olmuştur. Organizasyon içi güvenin, organizasyon ile ilişki içindeki tüm bireyler için önemli olmakla birlikte, organizasyonlar arasında güvenin varlığı da oldukça önemlidir.

Güven içinde barındırdığı açıklık, katılımcılık, taahhütlerin yerine getirilmesi gibi ilkeler sebebiyle organizasyon içi ve organizasyonlar-arası güvenin sağlanmasında katlanılan işlem maliyetlerini azaltmaktadır. Güvenin olmadığı bir ortamda sözleşmelerin kesinliği, öngörülebilirliği ve uygulanabilirliği olmayacaktır. Bu sebeple kanunların yaptırım gücü azalacak ve beraberinde işlem maliyetleri artacaktır. Güvenin dinamik yapısı nedeniyle güvenin gelişmesi için taahhütlerin yinelenmesi ve yerine getirilmesi oldukça önemlidir. Böyle bir ortamda öngörülebilirliğin artması ve belirsizlik nedeniyle ortaya çıkan işlem maliyetlerinin azalması olasıdır.

3. Güven ve İnovasyon

İnovasyon kavramı genel olarak yenilik çağrışımında bulunmaktadır. İnovasyon ile ilgili çıkış noktası olarak kabul edilebilecek olan Schumpeter (1934), inovasyonu 5 ayrı parçaya ayırmıştır (Sledzik, 2013: 90);

- Yeni bir ürünün lansmanı veya var olan bir ürüne ait yeni bir türün ortaya konması
- Söz konusu ürün için henüz sektörde kanıtlanmamış yeni üretim ve satış yöntemlerinin uygulanması
- Bulunan ürüne yönelik henüz sektörün temsil edilmediği yeni bir pazarın açılması
- Yeni hammadde ve ara malların tedarik kaynaklarının satın alınması
- Tekel konumunun oluşturulması

İnovasyonun temel çıkış noktası yenilik kavramıdır ve farklı tanımlamalar olmakla birlikte tümünde vurgu yapılan ortak ilke yeniliğin gerekliliğidir. İnovasyonun çok farklı bileşenleri ve katalizörleri bulunmaktadır. İnovasyonun temel belirleyicilerine yönelik genel literatür araştırma geliştirme harcamaları, eğitim, rekabet, ekonomik özgürlükler gibi kavramlar üzerine yoğunlaşmaktadır. Ancak özellikle sosyal sermaye kavramının büyüme üzerindeki etkilerine yönelik çalışmaların yoğunlaşması ve açıklayıcı bir değişken olarak modellere girmesi, bir sosyal sermaye olarak güven ile inovasyon arasındaki ilişkinin varlığına yönelik ilgiyi de arttırmıştır.

Kaasa (2009) Yapısal Eşitleme Modeli ile yaptığı çalışmada, sosyal sermayenin inovatif aktiviteler üzerinde oldukça güçlü bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur (Kaasa, 2009). Thompson (2018) sosyal sermayenin inovasyonun gelişmesine katkı sağladığını belirtmiş ve inovasyonun da büyüme üzerindeki etkilerine vurgu yapmıştır (Thompson, 2018: 51). Kılıç & Koçyiğit (2017) 81 ili kapsayan çalışmaları sonucunda, sosyal sermaye

ile inovasyon arasında pozitif güçlü bir ilişki elde etmişlerdir (Kılıç ve Koçyiğit, 2017: 117). Akçomak vd. (2009), 14 Avrupa ülkesinde yer alan 102 bölge arasında 1990-2002 yılları arasında yaptıkları çalışmada, sosyal sermayenin inovasyon üzerindeki etkisi yoluyla ekonomik büyüme üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu bulgusunu elde etmişlerdir (Akçomak vd., 2009: 557). Murphy (2002) Mwanza'da yaptığı yaptığı çalışmada bireyler arasındaki ilişkilerin üretim şirketlerinin inovasyon gelişimini desteklediği sonucunu elde etmiştir (Murphy, 2002: 615).

Sosyal sermayenin inovasyon üzerindeki etkisi, esasen sosyal sermayenin büyüme üzerindeki dolaylı etkisini açıklamak için kullanılmaktadır. Sosyal sermaye değeri olarak çalışmada ele alınan güven kavramı, belirtildiği üzere sosyal sermayenin en temel belirleyicisi kabul edilmektedir ve güvenli davranışların ekonomik özgürlükler, beşeri sermayenin gelişimi üzerinde sahip olduğu olumlu katkıların inovasyon üzerinde pozitif yönlü bir ilişki ortaya koyması beklenmektedir.

4. Veri ve Yöntem

Çalışmada 2011-2015 yılları arasında OECD Güven Endeksi ve Arge ve harcamaları ile BM tarafından kurulan WIPO (World Intellectual Property Organization) Dünya Entellektüel Sahiplik Organizasyonu tarafından alınan global inovasyon indeksi kullanılarak 33 OECD üyesi ülke için statik ve dinamik panel veri analizi yapılmaktadır. Güven endeksinde OECD Gallup güven endeksindeki devlete güven, adalete güven ve polise güven verileri ve Arge harcamalarının inovasyon üzerindeki etkileri incelenmektedir. Kullanılan değişkenlerin tanımları tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1: Değişken Tanımları

Değişkenler	Tanımlar
GII	Global inovasyon endeksi
confgov	Devlete güven endeksi
confjustice	Adalete güven endeksi
confpolice	Polise güven endeksi
rdexp	Arge harcamaları/GSYİH

Çalışmada ülke ve zaman boyutu bulunduğu için panel veri analizi kullanılmıştır. Formül 1 panel veri modelini tanımlamaktadır:

$$Yit= \alpha+\beta xt+ \varepsilon it \quad (1)$$

Burada, i yatay kesit birimleri (i=1,…,N), t ise dikey kesit birimleri yani zamanı (t=1,.., T) simgelemektedir. Bu doğrultuda çalışma aşağıda modellenmektedir:

$$GII= \alpha it+\beta 1confgov+\beta 2confjustice+\beta 3Confpolice+\beta 4rdexp+\varepsilon it \quad (2)$$

Panel analizde sabit katsayı ve eğim katsayısına ilişkin yapılan varsayımlara bağlı olarak üç model uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, havuzlanmış verilerin kesit ve zaman boyutu dikkate alınmadan yapılan "En Küçük Kareler Yöntemi"dir. İkincisi ise, sabit terim

katsayıların farklı, eğim katsayılarının ise aynı olduğu "Sabit Etkiler Modeli"dir. Son olarak, "Rassal Etkiler Modelinde" ise sabit terim katsayıları yatay kesit birimlerden yani ülke etkilerinden bağımsız olarak rassal olarak dağılmaktadır. Birbirinden farklılık gösteren iki model arasında seçim yapılması analizin diğer aşamasıdır. Bu seçim Hausman testi aracılığıyla yapılmaktadır. Bu doğrultuda yapılan tahmin sonuçları tabloda gösterilmektedir.

Tablo 2: Statik Panel Tahmin Sonuçları

	EKK	**Rassal Etki**
	Bağımlı Değişken: Global İnovasyon Endeksi	
confgov	0.051 (1.13)	-0.0009 (-0.03)
confjustice	0.165*** (3.79)	0.074* (1.73)
confpolice	0.213*** (4.22)	0.138* (2.67)
rdexp	1.895*** (4.16)	0.517** (2.17)
sabit	21.185*** (7.23)	36.033*** (10.62)
N	151	151
Prob>F	0.0000	0.0000

Notes: ***,**,*imply significance at 1%, 5%, 10% , respectively. N shows the number of observation and the paranthesis indicate t statistics.

Tabloda statik panel tahmin sonuçları yer almaktadır. Analiz sonuçlarına göre en küçük kareler yönteminde adalet ve polise güven inovasyon üzerinde etkilidir. Hausman testi sonucunda uygulanması daha uygun görülen rassal etki modelinde de aynı şekilde adalet ve polise güvenin inovasyon üzerinde etkisi olduğu gözlenmektedir. Ayrıca her iki modelde de arge harcamalarınında etkisi gözlenmektedir.

Çalışmada kullandığımız panelin dengesiz panel olması ve zaman boyutununda az olmasından dolayı Arellano Bond (1991) modelindeki gibi birinci farklar alındığında bazı birimlere ait verilerde kayıplar olabilmektedir. Bu yüzden çalışmada birinci farkları almak yerine ortogonal sapma olarak adlandırılan Arellano ve Bover (1995) tahmincisi kullanılmaktadır. Bu modelde Arellano Bond (1991) modelindeki gibi inovasyon endeksini kullanırken bir önceki dönemin farkı alınmamakta, bunun yerine gelebilecek tüm değişkenlerin ortalaması alınmaktadır. Böylece very kaybı minimize edilmektedir (Tatoğlu, 2013: 86).

$$Y_{it} = (\alpha - 1)Y_{it} + \beta x_t + \varepsilon_{it} \qquad (3)$$

Tablo 3: Arellano ve Bover-Blundell ve Bold Dinamik Panel Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken: Global İnovasyon Endeksi	
GII(-1)	0.774*** (14.61)
confgov	0.035 (1.51)
confjustice	0.039 (1.12)
confpolice	0.0121** (2.21)
rdexp	0.0448* (1.78)
N	120
Sargan Test	18.2559
2.derece otokorelasyon	0.85354
Örneklem	33

Notes: ***,**,*imply significance at 1%, 5%, 10% , respectively. N shows the number of observation and the paranthesis indicate z statistics.

Tabloda dinamik panel tahmin sonuçları görülmektedir. Analiz sonuçları polise güven ve arge harcamalarının inovasyon üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

5. Sonuç

Sosyal sermaye olarak güvenin varlığı özellikle bir takım çalışmasını gerektiren inovasyonun gelişmesi açısından oldukça önemlidir. Çalışmada özellikle hukuka ve polise yönelik güvenin varlığının, inovasyon endeksini pozitif yönlü etkilediği sonucu elde edilmiştir. Bireylerin hukukun üstünlüğü ve güvenlik ile ilgili güven duygularını arttıran kamusal müdahaleler, takım çalışmasına ve takımdaki bireylerin birbirine güvenine oldukça yüksek derecede ihtiyaç duyan inovasyon motivasyonunu arttıracaktır.

Kaynakça

Akçomak, S. & Weel, Bas ter (2009). “Social Capital, Innovation And Growth: Evidence From Europe”, *European Economic Review*, 53 (5), pp. 544-567

Arrow, K. (1972). “Gifts and Exchanges”, *Philosophy and Public Affairs*, 1 (4), pp. 343-67.

Bourdieu, P. (1986). *The Forms of Capital,* in: Ed. Richardson, J., Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education, Greenwood, New York, pp. 241-258.

Caldwell, C. & Clapham, S. E. (2003). "Organizational Trustworthiness: An International Perspective"*, Journal of Business Ethics*, 47, pp. 349-64.

Clague, C. (1993). "Rule Obedience, Organizational Loyalty, and Economic Development", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 149 (2), pp. 393-414.

Coleman, J. S. (1988). "Social capital in the creation of human capital", *American Journal of Sociology,* 94, pp. 95-119.

Gökalp, N. (2003). "Ekonomide Güven Faktörü", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 10 (2), ss. 163-174.

Kaasa, A. (2007). *Effects of Different Dimensions of Social Capital on Innovation: Evidence from Europe at the Regionel Level*, University of Tartu Faculty of Economics and Business Administration.

Kılıç, M. E. & Koçyiğit, A. (2017). "Sosyal Sermayenin İnovasyon Üzerindeki Etkisinin Türkiye Açısından İncelenmesi: Mekansal Ekonometrik Analiz", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 50, ss. 95-120.

Knack, S. & Keefer, P. (1997). "Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross-Country Investigation"*, T*he *Quarterly Journal of Economics*, 112 (4), pp. 1251-1288.

Murphy, J. T. (2002). "Networks, Trust, and Innovation in Tanzania's Manufacturing Sector", World Development, 30 (4), pp. 591–619.

Putnam, R. D. (2000). *Bowling Alone: The Collapse and Revival of American Community*, New York, Simon and Schuster Publishing.

Śledzik, K. (2013). "Schumpeter's view on innovation and entrepreneurship*"*, *Management Trends in Theory and Practice*, (ed.) Stefan Hittmar, Faculty of Management Science and Informatics, University of Zilina & Institute of Management by University of Zilina.

Thompson, M. (2018). "Social Capital, Innovation and Economic Growth", *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 73, pp. 46–52.

Woodhouse, A. (2006). *"*Social Capital and Economic Development in Regional Australia: A Case Study"*, Journal of Rural Studies*, 22, pp. 83-94.

Woolcock, M. (1998). "Social Capital and Economic Development: Toward a Theorical Synthesis and Policy Framework, *Theory and Society*, 27, pp.151-208.

Sosyal Devlet Anlayışı ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme[1]

Yeşim ÇAM[2] **Coşkun KARACA[3]**

Öz

Sosyal devlet bireylere, insan onuruna yaraşır hayat standartları sağlayan, sosyal adalet ve fırsat eşitliğinin sağlanması için ekonomik ve sosyal hayata müdahale eden bir anlayışı ifade eder. Bu anlayış çerçevesinde bireylere kişisel haklar yanında sosyal ve ekonomik haklar da sunar. Söz konusu amaçlar, devlet olmanın bir gereği olduğu için sosyal devlet anlayışına yönelik uygulamalar her dönemde gerekli olmaktadır. Dolayısıyla sosyal devlet uygulamalarına yönelik kaynak ayırma zorunluluğu oluşmaktadır. Böylece eğitim, sağlık, çevre koruma, sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri kapsamında sosyal harcamalar gerçekleştirilir. Sosyal harcamaların kapsamı ve miktarı ülkelerin benimsedikleri devlet anlayışına göre farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkeler, milli geliri daha adil bir şekilde dağıtarak vatandaşlarının hayat standardını iyileştirmek için politikalar yürütmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise etkinlik ve adalet kriterleri arasında kısıtlı kaynaklarla sosyal devlet uygulamaları gerçekleştirmektedir. Bu ülkelerde gerçek anlamda bir sosyal devlet anlayışının sağlanabilmesi için öncelikle güçlü bir ekonomik yapının oluşturulması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Devlet, Sosyal Politikalar, Sosyal Harcamalar

Jel Sınıflandırma: H51, H52, H53, H55

An Evaluation on Social State Understanding and Turkey

Abstract

The social state refers to an understanding that provides individuals with standards of living suitable for human dignity and intervenes in economic and social life in order to ensure social justice and equal opportunity. Within the framework of this understanding, it offers individuals social and economic rights as well as personal rights. Since these goals are a necessity of being a state, practices towards the understanding of social state are necessary in every period. Therefore, there is an obligation to allocate resources for social state practices. Thus, social expenditures are realized within the scope of education, health, environmental protection, social security and social assistance services. The scope and amount of social expenditures vary according to the state understanding adopted by the countries. Developed countries implement policies to improve the standard of living of their citizens by distributing national income more equitably. Developing countries, on the other hand, implement social state practices with limited resources among efficiency and justice criteria. In order to provide a real understanding of the social state in these countries, a strong economic structure must be established first.

Keywords: Social State, Social Policies, Social Spendings

---

[1] Çalışmada Yeşim Çam'ın Sosyal Devlet Anlayışının Maliye Politikaları Kapsamında Değerlendirilmesi isimli yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

[2] Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi Maliye Bölümü, yesim-cam@outlook.com.

[3] Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Maliye Bölümü, karaca.coskun@gmail.com.

JEL Classification Codes: H51, H52, H53, H55

1. Giriş

Sosyal devlet anlayışı, toplumun refah düzeyini artıran paternalistik devlet anlayışının bir sonucudur. Bu anlayış çerçevesinde hükümetler, yüksek bir yaşam standardı sağlamak, gelecekte karşılaşılması muhtemel sorunlar için önceden tedbir almak ve milli geliri adilane biçimde dağıtmak amacıyla vatandaşlarına sosyal ve ekonomik haklar sunmaktadır.

Sosyal devlet anlayışı tarihsel süreç içerisinde pek çok aşamadan geçerek günümüzdeki halini almıştır. Bu anlayışın yaygınlaşmasında sanayileşme, yaşanan iki büyük dünya savaşı ve 1930'larda yaşanan krizin rolü büyüktür. Sanayileşme sonucunda yaşanan uluslararası rekabet, üretimlerini düşük maliyet ile gerçekleştirmek isteyen firmaların işçi haklarını çiğnemesine neden olmuş, artan üretim miktarı çevre sorunlarına yol açmış, üretimin karşılanması için gerekli işgücü ise göçlere ve sağlıksız kentleşmeye neden olmuştur. Dünya savaşlarında yaşanan ölüm ve yaralanmalar ise sosyal güvenlikten yoksun olan halkı çok zor koşullara mahkum etmiş, 1930'lardaki Büyük Buhranın en belirgin sonucu ise açlık ve yoksulluk olmuştur. Halkın refahını düşünmek zorunda olan devlet ise dönemin şartlarında anaakım iktisat teorisine uygun olarak ve kendisine biçilen sınırlı müdahale alanıyla yalnızca sermayenin ve üretimin çıkarlarını korumuştur.

Ancak Büyük Bunalımın sonuçlarının anaakım iktisat teorisine aykırı işleyişi ve ikinci dünya savaşı sonrasında yaşanan olumsuzluklar devlet müdahalesi için haklı bir gerekçe oluşturmuş, refah devleti uygulamaları yükselişe geçmiştir. Artık insan onuruna yaraşır asgari yaşam standardının sağlanması, yüksek dışsallığa sahip eğitim ve sağlıkta fırsat eşitsizliğinin giderilmesi, bireyi ve ailesini cari ve gelecekteki risklerden koruyacak sosyal güvenlik sisteminin oluşturulması devletin temel görevleri haline gelmiştir. Hükümetlerin sosyal devleti gerçekleştirmeye yönelik söz konusu görevlerinin tartışıldığı bu çalışma ile toplum refahının ençoklaştırılması adına devletin üstlenmek zorunda olduğu hizmetler ve bu yolla ulaşılacak hedefler gösterilmeye çalışılmış ve bu kapsamda Türkiye'de sosyal devlet uygulamaları değerlendirilmiştir.

2. Sosyal Devlet Kavramı

Sosyal devlet, tarihsel olarak çok eskilere dayanmakla birlikte, Sanayi Devrimi'nin bir ürünü olarak kabul edilmektedir. Ancak, merkeziyetçi bir yapı ve kurumsal düzenleme oluşturabilmesi 19. ve 20. yüzyıllardaki gelişmelerle gerçekleşmiştir (Erbaş, 2009: 69-70). 1929 ekonomik krizi sonrasında piyasaların otomatik olarak istikrar sağladığı yönündeki liberal görüş zayıflayınca, Keynesyen müdahaleci görüş ağırlık kazanmaya başlamıştır. Keynesyen görüş, piyasaların kendiliğinden dengeye gelemeyeceğini ve devletin müdahalesiyle ancak denge sağlanacağını ifade etmektedir (Kirmanoğlu, 2009: 25-26). Keynesyen görüşün ilkeleri kapsamında yapılan uygulamalar sonucunda 1945-1975 yılları arasındaki dönemde sosyal devlet olgusu gelişmiş ve sosyal politikalar geniş bir anlam kazanmıştır. Bu bağlamda 20. yüzyılda iki dünya savaşı, soykırım, atom

bombası gibi olumsuzlukların yaşanmasıyla birlikte, maddi refahın, sağlık koşullarının, eğitim olanaklarının artması ve iyileşmesi gibi olumlu gelişmeler de yaşanmıştır. Sosyal devlet, işte bu yüzyılın bir ürünü olarak tarihe geçmiştir (Erbaş, 2009: 69-70).

Sosyal devlet, ülkeden ülkeye, dönemden döneme farklılık gösteren ve sosyal politika uygulamalarına göre farklı refah devleti sistemleri ile biçimlenen bir kavram olarak görülmektedir. Sosyal refah devletinin ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Bu bağlamda tanımlar, minimum sorumluluğa sahip refah devletinden, geniş bir faaliyet alanı olan refah devletine doğru değişkenlik göstermektedir. Bu durum ülkelerin yapılarına göre farklı refah devleti sistemlerinin ortaya çıkmasından ve uygulamada birbirinden farklı kriterlere dayalı olarak gelişme göstermesinden kaynaklanmaktadır (Toprak, 2015: 171).

Sosyal devlet kavramıyla ilgili literatürde farklı tanımlar yer almaktadır. Gümüş (2010: 188) sosyal devleti, insan onuruna yaraşır asgari yaşam standartlarını sağlamak, milli geliri daha adil dağıtmak ve böylelikle sosyal adaletin gerçekleşmesi için devletin ekonomik ve sosyal hayata aktif biçimde müdahale ederek bu yolla bireylere, kişisel ve siyasal haklar yanında sosyal ve ekonomik haklar da sunan bir anlayış olarak tanımlamıştır. Özdemir (2007: 21) sosyal devleti, kötü ekonomik koşullar altında bulunan farklı refah düzeyindeki bireylerin bu farklılıklarını gidermek amacıyla sosyal politikalar ile bireyleri koruyan bir anlayış olarak ifade etmektedir.

Briggs (1961: 228) sosyal devletin sahip olduğu gücü üç farklı biçimde kullandığını savunmaktadır. İlki hükümetlerin bireyler ve ailelere işlerinin veya mülklerinin piyasa değerine bakılmaksızın asgari gelir garanti etmesidir. İkincisi, bireyleri yaşlılık, hastalık gibi sosyal risklere karşı güvence sağlamasıdır. Son olarak vatandaşlara statü veya sınıf ayrımı yapmaksızın en iyi sosyal hizmet standartları sağlamasıdır (Orosz, 2017: 178).

Sosyal devlet politikalarının genellikle kapitalist sistem içerisinde yer aldığını söylemek mümkündür. Sosyal devlette özel mülkiyet, miras hakkı ve özellikle bireylerin üretim araçları üzerindeki özel mülkiyet hakkı korunmakta, bireylere çalışma özgürlüğü, dilediği iş ve mesleği seçme özgürlüğü tanınmakta ve özel teşebbüsün varlığı yasal güvence altına alınmaktadır. Sosyal devlette, liberal ekonomi sisteminin bu temel ilkeleri korunmakla birlikte, devletin bu alanlara müdahalesi de öngörülmektedir. Özel teşebbüs varlığını sürdürürken, devlet de bir yandan kamu hizmeti verecek işletmeleri kurmakta ve işletmekte, diğer yandan özel teşebbüsü denetim ve gözetim altında tutmaktadır (Göze, 2009: 253-254). Yani, sosyal devlet kapitalist toplumlardaki eşitsizlik ve yoksunluklara karşı emekçi sınıfların mücadelelerinden doğan bir uzlaşma formülüdür. Amacı, Batıda oluşmuş devlet tipinin ekonomik ve siyasal temellerine dokunmadan sosyal güvenliğin sağlanması, işsizliğin önlenmesi, yaşam düzeylerinin yükseltilmesi, refahın yaygınlaştırılması ve emekçilerin korunması için reformlar yapılmasıdır (Tanör, 2010: 392).

Günümüzde siyasi rejimi ve ekonomik sistemi ne olursa olsun, gelişmiş veya gelişmekte olan bütün ülkelerde mutlaka var olan kuramsal bir sosyal devlet olgusu bulunmaktadır. Bu bakımdan sosyal devlet bağımsız bir ülke olmanın ve modern devlet anlayışının vazgeçilmez unsurlarından birini oluşturmaktadır. Toplumdaki tüm bireyleri,

doğumlarından ölümlerine kadar tüm yaşamları boyunca ilgilendiren sosyal devlet, sosyal politikanın ve gelişmiş ülkelerdeki sosyal refah devleti anlayışının ulaştığı en önemli zirve olarak kabul edilmektedir (Öztürk & Öztürk, 2010: 138). Bu kapsamda sosyal devlet, genel sağlık, eğitim, konut, toplum kalkınması, sosyal güvenlik, sosyal sigorta, emeğin korunması ve boş zamanların değerlendirilmesi alanlarını kapsayan sosyal hizmetleri sunmaktadır. Bu hizmetler sonucunda sosyal adalet sağlanarak yoksulluk sorunu ortadan kalkacak, toplumların gelişmesi için gerekli olan koşullar sağlanmış olacak ve bireyler insan onuruna yaraşır bir biçimde yaşayabilmek için gerekli asgari olanakları elde edebileceklerdir (Göze, 2000: 401).

3. Sosyal Devlet ile Ulaşılmaya Çalışılan Amaçlar

Ülkelerin sosyal devlet ile gerçekleştirmek istedikleri temel hedefleri toplum refahını artırmaktır. 20. yüzyılda kapitalist bir yaşam tarzının belirlenmesi ve ülkelerin ekonomik büyümeyi birey refahının üstünde tutması, bazı kesimlerin ayaklanmasına ve toplu eylemlere yol açmıştır. Bu başkaldırıyı bastırmak isteyen hükümetler, günümüz sosyal devletin temelini oluşturan bazı haklar sunmuşlardır. Bu hakların temelinde toplumun kendi kendine karşılamasının güç olduğu sosyal yardım ve sosyal güvenlik hizmetleri yer almaktadır. Bu iki olgunun kurumsallaşması sonucu ortaya çıkan sosyal devlet kavramı, kalkınmayı önemseyen ve paternalist devlet anlayışını yansıtan bir hükümet modelinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Böylece hükümetler sosyal devlete yönelik sundukları hizmetler ile toplumsal huzuru sağlarken diğer yandan aşağıda sayılan pek çok amacı da yerine getirmiş oldular.

3.1. Planlı Kalkınma ve Ulusal Gelirin Artırılması

Planlama toplumun ekonomik kaynaklarının bilimsel ve akılcı bir biçimde kullanılarak, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmanın gerçekleştirilebilmesini amaçlamaktadır. Bu bakımdan sosyal devletin temel ilkelerinden biri de planlamadır. Dolayısıyla planlamanın, sosyal devlet anlayışının gerektirdiği, devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesinin bir aracı olduğu ifade edilebilir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın sağlanması ve ulusal gelirin arttırılması amacıyla benimsenen planlama, kalkınmaya ilişkin olarak gerçekleşmekte ve söz konusu planlamalara kalkınma planları denilmektedir. Kalkınma planlarıyla, kalkınmada öncelikli olan esaslar belirlenmekte ve sosyal devletin temel amacı olan insan onuruna yaraşır hayat standartlarının sağlanabilmesi için gereken kaynak elde edilmeye çalışılmaktadır (Gümüş, 2010: 219-220).

Planlı kalkınma ve ulusal gelirin artırılması, devletlerin toplum refahını artırabilmeleri ve sosyal politikalar uygulayabilmeleri için belirlemiş oldukları bir amaçtır (Şimşek, 2012: 24). Bu amaç, özellikle ulusal refahın belli bir seviyeye ulaşamadığı az gelişmiş ülkelerde daha da önem kazanmaktadır. Çünkü dağıtılabilecek refahın olmadığı bir yerde adil gelir dağılımının sağlanması için yapılacak uygulamalar herhangi bir anlam taşımayacaktır. Böylece sosyal devletin piyasaya müdahalesinin bir kısmı da ulusal geliri arttırma ve kalkınmayı gerçekleştirme hedefine yöneliktir (Gümüş, 2010: 208). Bu hedefe ulaşmak için öncelikle üretim düzeyinin artması gerekmektedir. Ancak bu

yeterli olmayacaktır. Çünkü ulusal gelir ne kadar artarsa artsın bu artış tüm bireylere yansımıyorsa, alt gelir gruplarındaki bireylerin yaşam koşullarında bir değişiklik olmuyorsa bu durumda gerçek manada bir refah artışı olmayacaktır (Aktan & Özkıvrak, 2003). Bu nedenle devlet, piyasa mekanizmasının üretim faktörleri arasında dağıttığı geliri, ikincil bir dağılıma daha tabi tutarak adil bir gelir dağılımı gerçekleştirmeye çalışmaktadır.

3.2. İnsan Onuruna Yaraşır Asgari Yaşam Standardının Sağlanması

Sosyal devletin temel özellikleri arasında en önemli noktayı insan onuruna yaraşır asgari yaşam standartlarını sağlamak oluşturmaktadır. Yaşam hakkının bir uzantısı olarak ifade edilen; insan onuruna yaraşır asgari yaşam standartlarının sağlanması sosyal devletin var olması açısından zorunlu bir husustur. Bu kapsamda, bireylerin sosyal durumlarını önemseyen ve asgari yaşam şartlarını sağlama görevini üstlenen sosyal devlet, insan onurunun korunmasına hizmet etmektedir (Gümüş, 2010: 183). Devletin bu hizmeti gerçekleştirebilmesi için vergi ve harcama gibi araçları kullanıp piyasaya müdahale etmesi gerekmektedir. Bu kapsamda devletin yapacağı müdahalenin ölçüsü insan onuruna yaraşır hayat standardıdır. Bu müdahale insan onuruna yaraşır yaşam seviyesi sağlanıncaya kadar sürdürülmektedir (Başbuğ, 2010: 85).

Sosyal devletin temelini oluşturan insan onuruna yaraşır hayat standardının ne olduğu toplumdan topluma değişmektedir. Bu düzeyin sanayileşmiş toplumlarda ve tarım toplumlarında farklı seviyelerde olacağı açıktır. Gelişmiş toplumlarda bireyler ev, araba ve eşyalara sahip olsa bile yoksul kabul edilebilecektir. Ancak bu hayat tarzı az gelişmiş toplumlarda belki de zenginlik olarak kabul edilecektir (Başbuğ, 2010: 86). Bu nedenle devletler sahip oldukları milli gelir ölçüsünde, vatandaşların asgari yaşam standartlarını belirlemekte ve onlara adil bir yaşam fırsatı sunmak için kamu hizmetleri gerçekleştirmektedir.

3.3. Devletin Adil Gelir Dağılımını Sağlaması

Sosyal devlet, serbest piyasa ekonomisinin doğal işleyişinde oluşan adaletsizliklerin giderilmesi amacıyla piyasaya müdahaleyi öngörmektedir. Çünkü liberal görüşte devlete pasif bir rol verilmesi adil gelir dağılımını sağlamayı güçleştirmekte ve bunun için piyasaya müdahale edilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir (Gümüş, 2010: 204).

Toplumda adil bir gelir dağılımının olmadığı durumda insanlar arasında sosyal patlama ve bunalımların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu nedenle gelir dağılımı adaletsizliği sadece ekonomik bir sorun değil aynı zamanda sosyal bir sorundur. Bu yüzden ülkeler mevcut adaletsizliği önleme veya azaltma, ayrıca düşük gelir gruplarının gelirlerini arttırıcı politikalar üretmek zorundadır. Bu bağlamda düşük gelir gruplarına transfer sağlanabilir, asgari ücret yükseltilebilir veya asgari ücretten vergi alınmaması tercih edilebilir (Üzümcü & Korkat, 2014: 138).

Gelir dağılımını iyileştirecek politikalar her şeyden önce insana yatırımla başlamaktadır. İnsanların eğitim düzeylerinin yükseltilmesi, istihdam olanaklarının geliştirilmesi, ücretlilerin alım güçlerinin korunması, spordan sanata kadar çeşitli sosyal hizmetler verilmesi gibi birçok uygulama, çeşitli amaçlarının yanı sıra en başta insana yatırım amacını taşımaktadır (Koray, 2000: 184). Bu kapsamda sosyal devlet, gelir kazanma gücüne sahip olmayan, çok düşük gelir elde eden veya bakmakla yükümlü olduğu kişilere yeterli özeni gösteremeyen bireylere yardım etmek amacıyla değişik biçimlerde gelir desteği sağlayabilir. Yoksul ailelere doğrudan para yardımı, bedava gıda maddeleri, ücretsiz sağlık hizmetleri ve yoksul ailelerin çocuklarına burs sağlama gibi destekler bu kapsamda sayılabilir (Seyidoğlu, 2006: 422).

3.4. Fırsat Eşitliği

Sosyal devlet, yasa önünde eşitlik ilkesine fırsat eşitliğini de ekleyerek adalet ilkesinin içeriğini doldurmak istemektedir. Burada amaç, insanlar arasında fırsat eşitliği sağlayıp yasa önünde eşitliği daha etkili kılmaktır. Bunun için sosyal devlet, koruyucu önlemler alarak eşitsizlikleri hafifletmeye, zenginliklerin daha adil dağılımını sağlamaya ve sosyal adaleti gerçekleştirmeye çalışmaktadır (Göze, 2011: 417-418). Ayrıca sosyal devlet, menfaatlerin dengelenmesinde özgürlük ile birlikte düşünülmelidir. Toplumdaki herkes için özgürlük, fırsat eşitliğine ulaşmak için özellikle dezavantajlı grupların desteklenmesini gerektirmektedir (Gören, 2014: 42).

Sosyal devleti savunanlar, fırsat eşitliği konusunda eğitim ve öğretim hizmetlerine büyük önem vermektedir. Pozitif dışsallıklarının yüksek olması nedeniyle bu hizmetler bireysel ve toplumsal düzeyde fayda düzeyinin artmasına da hizmet etmektedir. Bu sebeple tüm ülkelerde devlet, zorunlu ve bedelsiz olarak tüm vatandaşlara ilköğretim hizmeti sunmanın yanında, herkese yeteneklerini geliştirerek daha iyi bir meslek sahibi olma, daha yüksek bir gelir ve yaşam seviyesine ulaşma amacıyla her düzeyde mesleki ve teknik eğitim ile yükseköğrenim hizmetinden faydalanma imkânı tanımaktadır. Bu hizmetlerin piyasa tarafından sunulması halinde ödeme gücü bulunmayan bireylerin söz konusu bu hizmetlerden faydalanma olanağı kalmayacaktır. Bu yüzden her düzeyde eğitim ve öğretim hizmetlerinin sağlanması sosyal devletin temel görevi olarak görülmektedir (Aktan & Özkıvrak, 2003).

3.5. İşsizlikle Mücadele

Bir bireyin işsiz ve kendisine yetecek gelirden mahrum olması en büyük adaletsizlik göstergesidir. Bu sebeple sosyal politikalar yoluyla cari ücret düzeyinde çalışmaya razı olan her bireyin işe yerleştirilmesinin güvence altına alınması gerekmektedir (Öztürk, 2009: 57).

İşsizlik sorunu karşısında benimsenen yaklaşım ve politikalar ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu yaklaşımlar içinde bir uçta işsizlik sorununun çözümünü ekonomik gelişmeye bırakan liberal yaklaşımlar bulunurken, diğer uçta ise işsizlik sorununu toplumsal bir sorun olarak benimseyen ve istihdam politikalarına öncelik veren yaklaşımlar bulunmaktadır (Bozdağlıoğlu, 2008: 59-60). Böylece gelişmekte olan ülkeler

bu soruna kalkınma çabası içinde bir çözüm bulma anlayışını benimserken gelişmiş ülkeler ise işsizliğe neden olan yapısal sorunların giderilmesine yönelik projeler geliştirmektedir (Koray, 2000: 143). Müdahaleci anlayışı benimseyen bazı ülkeler ise ihtiyari politikalar veya otomatik istikrar sağlayıcı politikalar yoluyla işsizlik sorununa çözüm bulmaktadır.

Bu kapsamda özellikle devletin yapmış olduğu kamu harcamaları, tam istihdamın sağlanmasında önemli bir araç olarak görülmektedir. Devletin işsiz bireylere yaptığı yardımlar ve işsizlik sigortaları otomatik stabilizatör olarak görev yapmaktadır. Yine devlet ekonomide bazı sektörlerin gelişmesi için sübvansiyon ve teşvik politikası uygulamaktadır. Geri kalmış bölgelerden gelişmiş bölgelere olan göçün engellenmesi ve işsiz bireylere istihdam oluşturulmasında teşvik ve yatırım özendirilmeleri oldukça etkilidir. İstihdamın artırılmasına yönelik olarak bazı sektörlerin desteklenmesi ve yeni istihdam edilen bireylerin sigorta primlerinin bir kısmının devlet tarafından karşılanması da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Böylece günümüzde en büyük işverenlerden birinin devlet olduğu görülmektedir (Öztürk, 2013: 121).

4. Türkiye'de Sosyal Devlet Anlayışı Kapsamında Sunulan Hizmetlerin Değerlendirilmesi

Türkiye'de sosyal devlet anlayışına yönelik politikalar, ilk kez 1961 Anayasası'nda sosyal devlet ilkesinin yer almasıyla anayasal güvence kazanmıştır. Devlete sosyal sorumluluklar yükleyen ilk anayasal belge 1961 Anayasası olmuştur. Daha sonra çıkarılan 1982 Anayasası'nda da bu ilkeye yer verilerek bireylere kişisel haklar yanında ekonomik ve sosyal haklar da verilmiştir. Türkiye'de hızlı kentleşme, göç, yoksulluk, işsizlik, sosyal ve kültürel yapıdaki değişmeler ve bunların doğurduğu problemler, devletin sosyal olma özelliğini ön plana çıkarmış ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılmasını sağlamıştır. Tarihsel süreç içerisinde, çözülen geleneksel yapılara (geniş aile, cemaat, vakıf vb.) paralel olarak, sosyal desteğe ihtiyaç duyan birey ve gruplara (yaşlılar, kimsesiz çocuklar, engelliler vb.) bakım ve koruma görevi sosyal devlete verilmiştir (Batur, 2011: 49). Devlete söz konusu görevlerin verilmesiyle sosyal harcama kavramı da önem kazanmaya başlamıştır. Sosyal harcama, toplumun yararı amaçlanarak sosyal devlet olmanın bir gereği olarak eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve diğer sosyal hizmetlerin bireyler tarafından temin edilebilmesi amacıyla kamusal kaynaklardan yapılan harcamalar olarak ifade edilir (Öztürk, 2011: 13). Bu kapsamda aşağıdaki kısımda Türkiye'deki sosyal devlet harcamalarının değerlendirilebilmesi için ülkede gerçekleştirilen eğitim, sağlık, çevre koruma ve sosyal güvenlik hizmetleri yanında merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından söz konusu hizmetlere ayrılan harcamalara değinilecektir.

4.1. Eğitim Hizmetleri

Eğitimin bireysel, sosyal ve iktisadi boyutlarının olması, bu tür faaliyetlerin kamu sektörü tarafından üretilmesini ve kontrol edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bilginin temel güç, eğitilmiş insanın beşeri sermaye olarak kabul edildiği günümüz ekonomik

anlayışında eğitimin önemi daha da artmıştır. Bilgi toplumu olmanın temel prensibi, bilginin üretilmesidir. Bilgi üretiminin olması için de eğitime önemli miktarda yatırım yapılması gerekmektedir. Eğitim hizmetlerinin yapısından kaynaklanan sosyal getiri özelliği, hizmetin toplumdan gelecek bütün talepleri karşılayacak seviyede kamu sektörünce üretilmesini zorunlu kılar. Çünkü eğitim düzeyinin yükselmesi, iktisadi büyüme ve kalkınmayı artırarak milli gelirde aynı yönde gelişme sağlayacaktır (Ortaç, 2003: 239-240).

Ülkemizde eğitimde fırsat eşitliğinin arttırılması ve hizmet sunumunun iyileştirilmesi kapsamında ücretsiz ders kitabı temini, şartlı eğitim yardımları, taşımalı eğitim gibi uygulamalar gerçekleştirilmiş, öğretmenlerin istihdamında ve hizmet içi eğitimlerinde artış sağlanmış, eğitime ayrılan kamu kaynakları arttırılmış, Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi başlatılmış ve 12 yıllık kademeli zorunlu eğitim sistemi oluşturulmuştur. Aynı zamanda eğitimde beşeri ve fiziki alt yapı iyileştirilmiş, başta kız çocuklarının okullaştırılması olmak üzere eğitimin tüm kademelerinde okullaşma oranlarında artış sağlanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 30). Tablo 1, Türkiye'de 2006-2017 döneminde merkezi yönetim kapsamındaki eğitim hizmetlerinin payını göstermektedir.

Tablo 1. 2006-2017 Yılları Arasında Eğitim Harcamaları

Yıllar	Harcamalar (Milyon TL)	GSYH Payları (%)	Bütçe Payları (%)
2006	22.218	2,8	12,5
2007	25.720	2,9	12,6
2008	30.493	3,1	13,4
2009	35.753	3,6	13,3
2010	41.469	3,6	14,1
2011	48.558	3,5	15,4
2012	56.742	3,6	15,7
2013	64.884	3,6	15,9
2014	75.712	3,7	16,9
2015	86.810	3,7	17,2
2016	104.147	4,0	17,8
2017	113.681	3,7	16,8

Kaynak: BÜMKO, 2019

2006-2017 döneminde eğitim harcamaları artan bir seyir izlemiştir. 2006 yılında 41 milyar TL eğitim harcaması 2017 yılında 86 milyar TL'ye ulaşmıştır. Aynı dönemde eğitim harcamalarının milli gelir içindeki payında da artış yaşanmış; 2006 yılında % 2,8'lik pay 2017 yılında % 3,7'ye yükselmiştir.

Bununla birlikte söz konusu dönemdeki artışların gerçekte artış olmadığı, üniversite ve öğrenci sayısındaki artış dikkate alındığında kişi başına düşen eğitim hizmeti açısından görünüşte artış olduğu söylenebilir. Ayrıca ülkemizin uluslararası sınavlarda gösterdiği performansa bakılarak eğitim harcamalarında nicelik itibarıyla mutlak anlamda artış

olmasına rağmen, nitelik itibarıyla bazı yapısal sorunlar yaşandığını söylemek mümkündür (Karaca & Çam, 2019: 80).

Hem hızlı nüfus artışı hem de küreselleşen dünyanın gerektirdiği eğitim ve bilgi düzeyi nedeniyle, eğitim harcamalarının sürekli arttırılması gerekmektedir. Küresel rekabet ortamında ülkemizin sanayi ve hizmet sektörünün ihtiyaç duyduğu insan gücünü yetiştirerek, ekonomik gelişmeyi desteklemesi ve hızlandırması şarttır. Eğitim alanında sorunların giderilmesi ve arzu edilen sistemin kurulabilmesi için sistemde var olan kurumlar arasında eşgüdümün sağlanması ve bu konuda yapılacak bilimsel çalışmalardan sonra eğitim hizmetlerine ayrılacak kaynakların genişletilmesi gerekmektedir. Kalkınma için ihtiyaç duyulan kaliteli ve nitelikli insan gücünün yetiştirilmesi ancak planlı bir eğitim sistemi sayesinde gerçekleştirilebilir. Bu sebeple, öncelikle uzun vadeli ve gerçekçi bir eğitim planlamasının yapılması ve ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilmesi gerekmektedir (Baykal, 2006: 108-109). Kısacası, eğitim harcamalarında sadece niceliksel artışlar yeterli değildir. Aynı zamanda sunulan hizmetlerin niteliğinin de artırılması gerekmektedir.

4.2. Sağlık Hizmetleri

Sağlık hizmetleri bireylerin yaşam kalitesini ve verimliliğini artırması sebebiyle nitelikli insan gücünün bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan sağlık hizmetleri bireysel fayda sağlamakla birlikte tüm topluma sosyal fayda sağladığı için devletin sağlık hizmetlerinin üretiminde ve sunumunda aktif görev alması gerekmektedir. Bu nedenle sağlık harcamalarının kamu harcamaları içinde öncelikli bir yeri vardır (Mutluer vd., 2007: 118). Genel olarak ülkelerde sağlık hizmetleri devlet tarafından gerçekleştirilir. Bu hizmetler kamu kesimi aracılığıyla sunulur ya da özel kesim tarafından yapılan faaliyetlere müdahale edilerek hizmetin sahip olduğu pozitif dışsallığın tüm topluma yayılması sağlanır (Erdoğdu & Yenigün, 2008: 27).

Türkiye'de 2004 yılında Aile Hekimliği Sistemi'nin uygulamaya geçilmesiyle birinci basamak sağlık kuruluşlarının sorumlu oldukları koruyucu sağlık hizmetleri, topluma yönelik ve kişiye yönelik olarak ikiye ayrılmıştır. Topluma yönelik koruyucu hekimlik hizmetleri sağlık ocakları yerine kurulan toplum sağlığı merkezlerinin sorumluluğuna verilirken, kişiye yönelik koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetleri aile hekimlerinin sorumluluk alanına bırakılmıştır (Erol & Özdemir, 2014: 16). Yine 2003 yılında hayata geçirilen Sağlıkta Dönüşüm Programı ile tüm vatandaşların kendi seçebildikleri, bir engelle karşılaşmaksızın rahatlıkla erişebildikleri bir sağlık hizmetine kavuşabilmeleri hedeflenmiştir (Çoban, 2015: 72).

2006 yılında uygulanan Genel Sağlık Sigortası Sistemi ise kişilerin mali gücüne ve isteğine bakılmaksızın, zorunlu olarak herkesi kapsamı içine alan bir sosyal güvenlik uygulamasıdır. Böylece ortaya çıkacak hastalık riskine karşı, toplumdaki tüm bireylerin sağlık hizmetlerinden eşit, ulaşılabilir ve etkin bir şekilde faydalanması sağlanmaktadır (Er, 2011: 207). Bu sistem içerisinde ilk grupta yeterli geliri olmadığı için prim ödemesi gerekmeyen bireyler ile annesi ve babası hayatta olmayan 18 yaşın altındaki çocuklar gibi muhtaç bireyler yer almaktadır. İkinci grupta ise düzenli bir işi ve geliri olan ve prim

ödeyen sigortalılar ile bunların bakmakla yükümlü oldukları kişiler, geliri belli bir düzeyin üzerinde olup prim ödemesi gereken ancak kayıtlı istihdam içinde yer almayanlar ya da kendi hesabına çalışıp prim ödeyecek gelire sahip olmayanlar yer almaktadır (Tiyekli, 2008: 86). Tablo 2, Türkiye'de 2006-2017 dönemi sağlık harcamalarını göstermektedir.

Tablo 2. 2006-2017 Yılları Arasında Sağlık Harcamaları

Yıllar	Harcamalar (Milyon TL)	GSYH Payları (%)	Bütçe Payları (%)
2006	9.273	1,2	5,2
2007	11.276	1,3	5,5
2008	12.972	1,3	5,7
2009	15.681	1,6	5,8
2010	16.070	1,4	5,5
2011	18.594	1,3	5,9
2012	15.580	1,0	4,3
2013	19.569	1,1	4,8
2014	21.481	1,1	4,8
2015	25.047	1,1	5,0
2016	28.500	1,1	4,9
2017	35.212	1,2	5,2

Kaynak: BÜMKO, 2019

Tablo 2'den de görüldüğü üzere, 2006-2017 döneminde, sağlık harcamalarında mutlak artışa rağmen, aynı dönemde sağlık harcamalarının bütçeden aldığı payın genel olarak düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. 2017 yılında ise, Türkiye Kamu Hastaneleri ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumunun Sağlık Bakanlığı bünyesine katılmasıyla sağlık hizmetlerinde daha merkeziyetçi bir yapıya geçilmiş ve ayrılan ödenek tutarlarında artış yaşanmıştır (Karaca & Çam, 2019: 82).

Gelişmiş ülkelerde sağlık hizmetleri için bütçeden ayrılan payın %10 civarında (OECD, 2019) olduğu düşünüldüğünde, Türkiye'de merkezi yönetim bütçesinden ayrılan yaklaşık %6,2 oranındaki (Muhasebat, 2019) payın düşük olduğu söylenebilir. Bunun bir nedeni, bütçenin finansmanında yaşanan sorunlardır. Diğer bir neden ise, Türkiye'de sağlık hizmetlerinin önemli bir bölümünün (%21) özel sektör eliyle yürütülmesidir (TÜİK, 2019). Sağlık hizmetlerinin piyasalaştırılması, sunulan hizmetlerin kalitesini ve etkinliğini arttırmıştır. Ancak düşük gelirli grupların bu hizmetlere ulaşımının zorlaşması sosyal adaleti zedelemektedir.

Bir bütün olarak Sağlıkta Dönüşüm Programı değerlendirildiğinde, iyileştirilmiş bir sağlık sistemini amaçlasa da, sağlık güvencesi dışında kalan kesimin gittikçe büyümesine engel olamamıştır. Sosyal Güvenlik Reformu kapsamında tüm sosyal güvenlik sistemlerinin tek çatı altında toplanmasıyla birlikte, üniversite ve özel hastanelerin tüm sosyal güvenlik mensuplarının hizmetine açılması, kullanıcılar tarafından olumlu bir gelişme olarak yorumlanmaktadır. Ancak, tüm hastanelerin

işletmelere dönüştürülmesi, bölgelerarası hizmet sunumu farklılıkları ve hizmetin bedelinin artması gibi problemler halen çözüm bekleyen sorunlar arasındadır (Dural & Con, 2011: 488).

4.3. Çevre Koruma Hizmetleri

Günümüzde çevre sorunlarının giderek artmasıyla, çevre hizmetleri de kamu hizmetleri içinde büyük yer tutmakta, çevre yönetimi üzerinde önemle durulmakta ve bu kavram giderek değişikliğe uğramaktadır (Alıca, 2008: 248). Devlet, çevre kirliliğinin önlenmesi konusunda piyasalara çok farklı alanlarda teşvikler ve sübvansiyonlar uygulayarak hem üretimde çevreyi kirletmeyen daha yeşil teknolojilerin gelişmesini desteklemekte hem de tüketim faaliyetlerini sınırlandıracak ekonomik ve idari bazı standart ve kontroller uygulayabilmektedir. Ayrıca devlet, çevre kirliliğinin engellenmesi ve daha kaliteli bir çevre oluşturabilmek adına vergiler ve kamu harcamaları yoluyla piyasaya doğrudan müdahale etmektedir (Yalçın & Gök, 2015: 86).

Türkiye'de çevre hizmetleri için merkezi yönetim bütçesinden çok düşük bir pay ayrılmaktadır. Bu durumda çevre konusunda yerel yönetimlerin daha fazla uygulama yaptığı görülmektedir. TÜİK'in 2017 Çevre Koruma Harcama İstatistikleri araştırmasında çevre harcamaları ile ilgili şu veriler sıralanmaktadır; Çevre koruma harcamalarının % 57,7'si mali ve mali olmayan şirketler, % 35'i genel devlet ve hane halkına hizmet eden kâr amacı olmayan kuruluşlar ve % 7,3'ü ise hane halkları tarafından yapılmıştır. TÜİK verilerine göre çevre koruma harcamalarının GSYH'ye oranı 2016 yılında % 1,06 iken 2017 yılında % 1,11 olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2018).

TÜİK'in 2016 yılı Çevresel İstihdam, Gelir ve Harcama İstatistikleri araştırmasında toplam çevresel harcamaların % 76,1'i kamu sektörü, % 23,9'u ise özel sektör tarafından gerçekleştirilmiştir. Toplam çevre harcamaları içindeki en büyük pay ise % 86,3 ile belediyelere aittir (TÜİK, 2017).

Türkiye'de çevre kirliliği ve kirlilikle mücadele yerel bir olgu olarak görülmektedir. Soruna en yakın olan birimin sorunla mücadelede daha etkili olacağı yaklaşımı çerçevesinde kirliliğin belediyelerce çözülmesi daha rasyonel sonuçlar doğurmaktadır. Zira çevre kirliliğinden, önce o bölgede yaşayan bireyler etkilenmektedir. Böyle olduğu için de yine o bölgede yaşayan bireyler tarafından bir çözüm getirilmesi düşüncesi doğru bir yaklaşımdır. Çevre koruma hizmetlerinin büyük bir kısmının yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmesi Türkiye'de idareler arası gelir ve yetki paylaşımı konusunda olumsuzluklar doğurmaktadır. Çevre koruma alanında birçok görev ve sorumluluk verilen belediyelere gerekli kaynağın merkezi yönetimce tahsis edilmemesi, belediyelerin bu konudaki etkinliğini zayıflatmaktadır (Yalçın & Gök, 2015: 72-73).

Çevre Temizlik Vergisi adı altında toplanan vergilerin çevre koruma amacı taşımadığı açıktır. Bu vergi özellikle belediyelere kaynak aktarmak amacı taşımakta ve çevre koruma faaliyetlerinin yürütülmesi ve çevrenin korunması için gereken yüksek maliyetli yatırımları karşılayamamaktadır. Bu nedenle belediyelerde çevre yönetim hizmetlerinin sürekliliği ve kalitesinin arttırılması için yeterli gelirin sağlanacağı bir mali sistem oluşmuş değildir. Belediyelerin atık toplama ve park bahçelerin bakımında harcanan giderler maalesef elde edilen gelirin çok üstündedir. Yerel yönetimler bütçelerinin

önemli bir kısmını atık yönetimine ayırmalarına rağmen, elde edilen gelirin yetersizliği çevreyi koruma girişimlerini de sınırlamaktadır (Küçükkaya, 2008: 218). Türk vergi sisteminde ödeme gücü ilkesi benimsenmesine rağmen, çevre temizlik vergilerine bakıldığında istifade anlayışının esas alındığı görülmektedir (Duran, 2010: 129-130).

Türkiye'de çevrenin siyasi bir öncelik olmaması, çevresel politikaların diğer politikalarla bütünleştirilememesi, finansman eksikliği, kurumlar arası işbirliği ve koordinasyon eksikliği gibi sorunlar etkin bir çevre politikası ve hizmeti sunulmasına engel olmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de çevre koruma politikaları, çevreyi bir değer olarak koruma anlayışından çok, uluslararası rekabet gücünü artırıcı ya da ekonomik kalkınmayı sağlayıcı politikalar olarak ele almaktadır (Kaya, 2013: 491). Belirtilen sorunlara en iyi şekilde çözüm yolları bulunması ve etkin bir çevre hizmeti sunulması, hükümetin bu konuya ekonomik olmaktan çok sosyal bir sorun olarak eğilmesiyle mümkündür.

4.4. Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri

Sosyal devletin temel amacı olan bireylere insan onuruna yaraşır bir hayat standartı sağlama aynı zamanda sosyal güvenliğin var oluş nedenini de oluşturmaktadır. Sosyal devlet, bireylere sağlık güvencesi sunmak ve korunmaya ve bakıma muhtaç olan bireylere gelir desteği sağlamakla yükümlüdür. Bu kapsamda sosyal devlet, sosyal güvenlik alanında çeşitli vergisel düzenlemeler yapmanın yanı sıra daha çok kamu harcamaları yoluyla sosyal politikalar gerçekleştirmektedir.

Türk sosyal güvenlik sisteminin yapısı, iki ayaklı bir sosyal güvenlik sistemi özelliği göstermektedir. Sistemin birinci ayağını zorunlu sosyal güvenlik sistemi oluşturmaktadır. Zorunlu sosyal güvenlik sistemi primli ve primsiz rejimleri içerir. Primli rejimi Sosyal Güvenlik Sistemi (SGK) ve Türkiye İş Bulma Kurumu (İŞKUR) oluşturmaktadır. Primsiz rejim ise 2011 yılında kurulan Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı ve bünyesinde yer alan kuruluşlardan oluşmaktadır (Örnek & Baylan, 2014: 60). İkinci ayağını ise tamamlayıcı sosyal güvenlik rejimi olan bireysel emeklilik sistemi oluşturmaktadır. Bireysel emeklilik sistemi ile katılımcıların uzun vadeli tasarruf yaparak emeklilik dönemlerindeki gelirlerini artırmaları amaçlanmaktadır (Kara & Yıldız, 2016: 27-29).

Sosyal güvenlikte devlet katkısı sürekli tartışılan bir konu olmuştur. Sigortalıların ve işverenlerin prim yükünü azaltmak ve sosyal güvenliğin kapsamını genişletmek için uygulanan devlet katkısı genel olarak olumlu karşılanmaktadır. Türkiye'de devlet, sosyal sigorta kurumlarının açık vermeye başladığı 1992 yılından bu yana oluşan finansman açıklarını kapatmak için bütçe transferleri gerçekleştirmiştir. Yatırımları ve istihdamı teşvik etmek için prim ödeme ve muafiyetlerin yanı sıra devlet üçüncü taraf olarak karşılıksız olarak prim ödemekte ve sosyal sigortalılara ilave finansman imkânı sağlamaktadır (Alper, 2011: 35).

2012 yılından önce yeşil kartla karşılanmayan ve yeşil kartı olmayan kişilerin ödeme güçlerini aşan sağlık giderleri ile sosyal güvenceden yoksun kişilerin ilaç ve tedavi giderleri sağlık yardımı kapsamında karşılanmaktaydı. 2012 tarihli 5510 sayılı kanunun Genel Sağlık Sigortası (GSS) hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle beraber herkesin tedavi

ve sağlık hizmeti bedelleri GSS kapsamına alınmıştır. Sosyal güvenceden yoksun düşük gelirli gruplar için gelir tespiti sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarınca yapılmakta ve kişi başına geliri brüt asgari ücretin üçte birinin altında olan bireyler için genel sağlık sigortası primi devlet tarafından ödenmektedir (Aktaş, 2014: 102-103).

Sosyal devletin gelir dağılımını düzeltmek ve yoksulluğu önlemek amacıyla kullandığı en önemli araç sosyal güvenlik harcamalarıdır. Sosyal güvenlik harcamaları sosyal yardımlar ve sosyal sigorta harcamalarından oluşmaktadır. Sosyal yardımlar devletin gelir düzeyi belli bir sınırın altındaki kişilere verdiği ayni ve nakdi yardımlardan oluşmaktadır. Sosyal sigorta harcamaları ise bireyleri çeşitli risklere karşı koruyan sigorta hizmetleri için yapılan harcamalardır. Bunlar emeklilik sigortası, sakatık sigortası veya işsizlik sigortası şeklinde olabilir (Kirmanoğlu, 2009: 207).

Tablo 3. 2006-2017 Yılları Arasında Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Harcamaları

Yıllar	Harcamalar (Milyon TL)	GSYH Payları (%)	Bütçe Payları (%)
2006	26.213	3,3	14,7
2007	34.948	4,0	17,1
2008	37.665	3,8	16,6
2009	56.070	5,6	20,9
2010	59.891	5,2	20,3
2011	60.774	4,4	19,3
2012	76.100	4,8	21,0
2013	85.580	4,7	21,0
2014	92.029	4,5	20,5
2015	100.168	4,3	19,8
2016	131.386	5,0	22,5
2017	159.512	5,3	23,5

Kaynak: BÜMKO, 2019

Tablo 3'de 2006-2017 yılları arasında sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamaları yer almaktadır. Yıllar itibariyle bu harcama tutarlarında artış yaşandığı görülmektedir. Bütçe ve milli gelir paylarında ise yıllar itibarıyla artış ve azalışlar görülmektedir. Sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamalarının GSYH payı % 5,6 ile 2009 yılında en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bunun nedeni küresel krizden etkilenen ve işsiz kalan bireylere yapılan sosyal güvenlik ve yardım hizmetlerinin artış göstermesidir.

Devletin sosyal güvenlik ve yardım harcamalarının bütçe payına bakıldığında ise harcamaların istikrarsız bir seyir izlediği görülmektedir. Bu payın 2017 yılında en yüksek seviyeye ulaştığı görülmektedir. Ancak bu harcama kaleminin artış eğiliminde olması sosyal refahın artması olarak yorumlanmamalı ve bu harcamalar içinde emekli aylıklarına ayrılan payın yüksekliğine dikkat edilmelidir. Genç nüfusun yoğunlukta olduğu bir ülkede böylesi bir durum olumlu değerlendirilmeyecektir (Kayalıdere & Şahin, 2014: 66). Genel olarak Türkiye'de sosyal harcamalardaki artışın kaynağı, büyük ölçüde sosyal koruma harcamaları olarak görülmektedir (Arısoy vd., 2010: 401).

Değişen ekonomik ve sosyal koşullar da mevcut sosyal güvenlik sistemlerini belirgin bir şekilde etkilemekte ve bazı reform çalışmalarına gidilmesini gerekli kılmaktadır (Acar & Kitapçı, 2008: 79). Bu kapsamda çalışanların ve işverenlerin sosyal güvenlik kuruluşlarına ödedikleri prim ve katılma paylarının oranı gelişmiş ülkelerdeki ortalama düzeye indirilmelidir. Bu uygulama ile kayıt dışı istihdamın ve vergi kayıplarının önüne geçilecektir. Böylece sosyal yardımlar için gerekli olan finansman ihtiyacı da karşılanmış olacaktır. Ayrıca ortalama yaşam süresinin kısa olduğu ülkemizde 67 yaşında emekli olmayı öngören yasal düzenlemelerin de adil olduğu söylenememektedir (Şener, 2008: 408-411).

5. Ülkelerde Sosyal Harcamalara Ayrılan Paylar

Ekonomik ve sosyal eşitsizliğin giderilmesi ancak devletin piyasaya müdahalesiyle sağlanabilmektedir. Bu kapsamda istihdam yaratılması, çalışma koşullarının iyileştirilmesi veya daha eşitlikçi ve daha adil bir gelir dağılımına ulaşılabilmesi için sosyal harcamalara önemli oranda pay ayrılması gerekmektedir (Koray, 2002: 111). Tablo 4'de Almanya, Birleşik Krallık, İsveç ve Türkiye'nin sosyal harcamalarının milli gelirlerine oranı ve OECD ortalaması yer almaktadır.

Tablo 4. Çeşitli Ülkelerde Sosyal Harcamaların GSYH Payı

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2018
Almanya	21,8	22,2	21,4	25,2	25,4	26,2	25,9	24,9	25,1
Birleşik Krallık	15,6	18,2	14,9	16,7	16,2	18,3	22,4	21,6	20,6
İsveç	24,8	27,0	27,2	30,6	26,8	27,3	26,3	26,3	26,1
Türkiye	2,2	2,0	3,8	3,4	7,5	10,1	12,3	11,6	-
OECD Ortalama	14,4	16,1	16,4	18,0	17,4	18,2	20,6	19,0	20,1

Kaynak: OECD Stat, 2019

Bismarck modelini temsil eden Almanya sosyal refah uygulamalarında öncü ülkelerden biridir. Alman Sosyal Devleti'nde sosyal yardım anayasal bir hak olarak tanınmaktadır. Sosyal yardım, sosyal teşvikin tamamlayıcı bir ögesi olup bireylerin topluma kazandırılıp statülerinin artması sağlanmaktadır. Sosyal yardım hizmetlerini devlet, gönüllü mali kuruluşlarla beraber gerçekleştirmektedir. Zor durumda bulunmak, kendine yetememek ve başkasından yardım alamamak sosyal yardımın temel koşullarını oluşturmaktadır (Özcan, 2009: 62). Almanya, refah hizmetlerinin sunumunda devlet ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlar arasında işbirliğinin en yoğun biçimde kullanıldığı ülkelerin başında gelmektedir. Sosyal hizmetlerin finansmanı devlet, sunumu ise kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir. Bu kuruluşların olmadığı alan neredeyse yok denilecek kadar azdır. Dolayısıyla Almanya'da hem gelişmiş bir refah devleti hem de kâr amacı gütmeyen kuruluşların bulunduğu büyük bir sektör vardır (Özdemir, 2004: 292). Almanya'da sosyal harcamalara ayrılan paylara bakıldığında 1980'li yıllardan itibaren artarak 2005 yılında % 26,2 ile en yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Daha sonra azalan bir seyir izlemiştir. Bu konuda düzenleyici devlet

anlayışıyla ön plana çıkan kar amacı gütmeyen kuruluşların varlığı büyük önem arz etmektedir.

Liberal refah modelin en iyi örneklerinden olan Birleşik Krallık, Beveridge raporunun da etkisiyle ülkede sosyal refah uygulamaları geliştirmiştir (Özcan, 2009: 63-65). Birçok hizmeti yerine getiren yerel yönetimleri, zamanla bazı hizmetleri özel sektöre ve kamu otoritelerine devretmiştir. Yerel yönetimlerin alanına giren sağlık hizmetleri, günümüzde bölgesel olarak yalnızca sağlık hizmetleri için oluşturulan örgütler tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca yerel yönetimlerin geleneksel hizmetleri olan elektrik, su, gaz gibi bazı hizmetler de özelleştirilmiştir. Fakat sosyal hizmetler hala yerel yönetimlerin en önemli görevleri arasındadır. Pek çok Avrupa ülkesinde olduğu gibi eğitim ve sosyal hizmet alanında hizmet sunan yerel yönetimler, çocuklar, yaşlılar ve engelliler gibi kesimlere yönelik birçok hizmet gerçekleştirmektedir. Ayrıca konut yardımları da yerel yönetimlerin sağladığı bir sosyal hizmettir (Şahinoğlu, 2014: 51). Birleşik Krallık'ta sosyal harcamaların payına bakıldığında OECD ortalamasına yakın bir seviyede gerçekleştirmiştir. Bunun nedeni liberal bir görüşle özelleştirme uygulamalarına yer vermeleri ve yerel yönetimlerin sosyal hizmetler konusunda önemli bir rol üstlenmesi gösterilebilir. Ancak küresel krizin etkilerini gidermek amacıyla yapılan uygulamalar ile 2010 yılında sosyal harcamalarda en yüksek dönem yaşanmıştır. Böylece liberal bir anlayış benimsense de ekonomik kriz için çıkış yolu devletin müdahalesi ile sonuçlanmıştır.

İskandinav modeli ya da modern refah rejimleri olarak bilinen sosyal demokrat refah rejiminin bilinen en önemli örneği olan İsveç, sosyal devletin yoğun sosyal haklar sağladığı, özel refah düzenlemelerinin ise marjinal bir düzeyde olduğu bir toplum modelini temsil etmektedir (Tuz, 2010: 53). Bu kapsamda en geniş sosyal devlet olanakları sunan İskandinav ülkeleri ve İsveç özelinde bu husustaki en önemli işlevlerin sosyal güvenlik hakkı tarafından üstlenildiği görülmektedir. Bireylere çok kapsamlı güvenceler sunan İsveç sosyal güvenlik sistemi, bütün vatandaşlarına evrensel ölçekte beşikten mezara kadar sosyal güvenlik imkânı sağlamakta ve bunu yaparken de; hem sosyal sigortalara hem de sosyal yardımlara anayasal ve yasal olarak en üst seviyede yer vermektedir (Gümüş, 2010: 334). Sosyal harcamalara ayrılan paylara bakıldığında OECD ortalaması üstünde bir harcama gerçekleştirmiştir. Vatandaşlara geniş sosyal hizmetler sunan İsveç hükümeti bireyleri tembelliğe yönelttiği ve uygulamaların suiistimal edildiği gerekçesiyle eleştirilmektedir.

Türkiye'de sosyal harcamalar yıllar itibariyle artış gösterse de OECD ortalaması altında kalmaktadır. 2000'li yıllarda dünyada yaşanan küreselleşme olgusu sonucunda sosyal devlet anlayışında geriye gidiş olmasına rağmen ülkemizde sosyal harcamalarda artış yaşanmıştır. Ekonomik önceliklere ağırlık verilmesiyle oluşan gelir dağılımındaki adaletsizlikleri ve düşük gelir gruplarının yaşam koşullarını iyileştirmek için daha çok sosyal yardım hizmeti gerçekleştirilmiş ve sosyal harcamalarda artış görülmüştür.

6. Sonuç

Düzenleyici devlet anlayışında hükümet, sadece düzeni koruma işlevine sahip olmakta ve sosyal ve ekonomik hayata, müdahaleci devlet anlayışına göre daha az müdahale etmektedir. Böylece devletin düzenleyici rolü piyasaların işleyişine yönelik olmaktadır. Düzenleyici devlette, küresel rekabet ortamında büyük öneme sahip olan sermaye çıkarları öncelikli görülmektedir. Hükümetlerin sosyal refah uygulamalarından vazgeçerek sermaye hareketliliğine önem vermesi, uzun vadede milli gelirde artış sağlayıp vatandaşlara hizmet olarak geri dönse de kısa vadede bireylerin yaşam koşullarını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca sosyal devlet alanında yaşanan dönüşüm hak ve özgürlükler alanına da yansımıştır. Sosyal devletin 1945-1975 yılları arasında Altın Çağını yaşadığı dönemde hak ve özgürlükler konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmişken 1975 yılından sonra yapılandırma sürecinde hak ve özgürlüklerde kısıtlamalara gidilmiştir. Bu dönemde hükümetler, sosyal harcamalar ve sosyal hakları kısıtlayarak sosyal devlet rolünden ödün vermiş, piyasaların daha rekabetçi bir hale gelmesi amaçlanmıştır.

Her gelişmekte olan ülke gibi Türkiye, sosyal devlet anlayışına yönelik uygulamalar ile gelişmiş ülkelerin refah düzeyine ulaşmayı amaçlamaktadır. Ancak bunu, bütçeden ayrılan kısıtlı kaynaklarla gerçekleştirmek zorundadır. Ülke ekonomisi için ekonomik büyüme ve sosyal adalet olgularından hangisine öncelik verileceğinin tespiti yapılmalıdır. Güçlü bir sosyal devlet olmanın temeli öncelikle ekonomik büyüme ve milli gelir artışıdır. Ancak bunu yaparken de sosyal adalet konusunda taviz verilmemelidir. Sosyal harcamaların genel olarak toplumun en dezavantajlı grubu olan ve ekonomik gücü olmayan bireylere yönelik olması gerekir. Ancak uygulamada sosyal harcamaların büyük bir bölümünün orta gelirli kesime gittiği görülmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de güçlü bir sosyal devlet anlayışının gelişmemesinin nedeni, daha çok ekonomik büyüme hedefine yönelik politikaların yapılması ve ülkede mevcut olan yapısal sorunların çözümüne yönelik uzun vadeli politikaların uygulanmamasıdır. Yatırımı artırma özelliği bulunmayan, sıcak paraya ve dış krediye dayanan ekonomi politikalarının uygulanması gelir dağılımında bozulma, istihdam sorununun artması ve nüfusun yaklaşık dörtte birinin açlık sınırının altında yaşaması gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Bu tür yapısal sorunların olduğu ülkelerde sosyal devleti tam anlamıyla gerçekleştirmek zordur. Bu kapsamda sosyal devlet anlayışı ilkelerinin gerçek manada uygulanabilmesi için ekonomik yapının güçlü olması ve sosyal adalet çerçevesinde politikaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Kaynakça

Acar, İ. & Kitapcı, İ. (2008). "Sosyal Güvenliğin Demografik Boyutu: Türkiye'deki Emeklilik Sistemindeki Değişim", *Maliye Dergisi*, 154, ss. 77-98.

Aktan, C. C. & Özkıvrak, Ö. (2003). Sosyal Refah Devleti. http://www.canaktan.org /politika/refah-devleti/anasayfa-refah.htm, (06.08.2017)

Aktaş, A. (2014). *Sosyal Dışlanma Bağlamında Sosyal Yardımlar ve Karşılaştırmalı Politika Önerileri,* Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Dış İlişkiler ve Yurtdışı İşçi Hizmetleri Genel Müdürlüğü (Uzmanlık Tezi), Ankara.

Alıca, S. S. (2008). "Türkiye'de Çevre Yönetimi". *Ankara Barosu Dergisi*, 66 (1), ss. 241-251.

Alper, Y. (2011). "Sosyal Güvenlik Reformu ve Finansmanla İlgili Beklentiler", *Sosyal Güvenlik Dergisi*, 1 (1), ss. 7-47.

Arısoy, İ., Ünlükaplan, İ. & Ergen, Z. (2010). "Sosyal Harcamalar ve İktisadi Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisinde 1960–2005 Dönemine Yönelik Bir Dinamik Analiz", *Maliye Dergisi*, 158, ss. 398-421.

Başbuğ, A. (2010). *Sosyal Hukuk Hukukun Toplumsal Temelleri.* Ankara: Bin Yıl Yayınevi.

Batur, B. (2011). *Sosyal Devlet Bağlamında Sosyal Politika ve Projelerin Sosyolojik Bir İncelemesi*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep.

Baykal, Ö. (2006). *1980 Sonrası Türkiye'de Kamusal Eğitim Harcamalarının Analizi (1980-2003)*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Adana.

Bozdağlıoğlu, Y. (2008), Türkiye'de İşsizliğin Özellikleri ve İşsizlikle Mücadele Politikaları, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 20, ss. 45-65.

Briggs, A. (1961). The Welfare State in Historical Perspective, European Journal of Sociology, 2(1961)/2, pp. 228.

BÜMKO (2019). 2006-2017 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Ödenek ve Harcamaları Fonksiyonel Sınıflandırma II.Düzey, https://www.hmb.gov.tr/bumko-mudurlugumuz-misyonu-ve-vizyonu, (31.08.2019).

Çoban, S. (2015). *Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ekonomilerde Sağlık Harcamaları Finansmanı*, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İzmir.

Dural, B. & Con, G. (2011). "Türkiye'de Sosyal Devlet ve Yaşlı Hakları Üzerine Bir İnceleme." 3. Sosyal Haklar Uluslararası Sempozyumu, Petrol- İş Yayını-116.

Duran, O. (2010). *Çevre Politikaları ve Vergilendirme; Ekolojik Vergi Reformu.* Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Tokat.

Er, Ü. (2011). *Sağlıkta Dönüşümün Aracı Genel Sağlık Sigortası*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

Erbaş, H. (2009). *Küreselleşme, Kapitalizm ve Toplumsal Dönüşümler*, Ankara, Palme Yayıncılık.

Erdoğdu, M. & Yenigün E. (2008). *Türkiye'de Sosyal Bütçe Nasıl Yapılıyor? Nasıl İzlenir?* 1. Baskı, İstanbul, Tesev Yayınları.

Erol H. & Özdemir A. (2014). "Türkiye'de Sağlık Reformları ve Sağlık Harcamalarının Değerlendirilmesi", *Sosyal Güvenlik Dergisi,* 4 (1), ss. 9-34.

Gören, Z. (2014), Sosyal Hukuk Devletinde Özgürlük ve Yükümlülük, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (26), ss. 26-46.

Göze, A. (2000). *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, İstanbul, Beta Yayıncılık.

Göze, A (2009). *Liberal Marxiste Faşist Nasyonal Sosyalist ve Sosyal Devlet*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Göze, A. (2011). *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım.

Gümüş, T. (2010). *Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü*, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Kalkınma Bakanlığı (2013). Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018. http://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/11/OnuncuKalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-2014-2018.pdf, (31.08.2019).

Kara, S. & Yıldız, Y. (2016). "Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sistemi: 2012 Sonrası Yapılan Reformlar ve Beklentiler", *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi* 4(1): 23-45).

Karaca, C. & Çam, Y. (2019). Türkiye'de Sosyal Devlet Anlayışının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019, 176, ss.72-97.

Kaya, Y. (2013). *Çevre Politikası İlkeleri, Aktörleri ve Araçları Söylemden Pratiğe Bir Süreç Analizi.* Derleyenler Mete Yıldız ve Mehmet Zahid Sobacı. Ankara: Adres Yayınları.

Kayalıdere, G. & Şahin, H. (2014). "Sosyal Devlet Anlayışı Çerçevesinde Türkiye'de Sosyal Koruma Harcamalarının Gelişimi ve Yoksulluk", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2 (2), ss. 57-75.

Kirmanoğlu, H. (2009). *Kamu Ekonomisi Analizi*, İstanbul, Beta Yayıncılık.

Koray, M. (2000). *Sosyal Politika,* Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları.

Koray, M. (2002). *Avrupa Toplum Modeli (Nereden Nereye*), İstanbul, Tüses Yayınları.

Küçükkaya, A. (2008). *Avrupa Birliği Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Manisa.

Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019), Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri, https://www.muhasebat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali istatistikleri/genel-yonetim-butce-istatistikleri-yeni , (20.02.2019).

Mutluer K. Öner E. & Kesik A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

OECD Stat (2019). Social Expenditure, https://stats.oecd.org/Index.aspx, (31.08.2019).

Orosz, Á. (2017). Development of Welfare State Theory: A Review of the Literature, Pro Publico Bono: Magyar Közigazgatás, (2), pp. 176-191.

Ortaç, R. (2003). "Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları." *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2), ss. 239-247.

Örnek, İ. & Baylan, M. (2014). Kalkınma Planları Sürecinde Sosyal Güvenlikte Gelişmeler. *Gaziantep Üniversitesi İslâhiye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 1 (1), ss. 35-65.

Özcan, G. (2009). "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Sosyal Refah Devleti Anlayışı Açısından Değerlendirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İzmir.

Özdemir, S. (2004). "Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi), İstanbul.

Özdemir, S. (2007). *Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti*, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2007-57, İstanbul.

Öztürk N. & Öztürk Y. (2010). *Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları*, Ankara, Palme Yayıncılık.

Öztürk, N. (2009). *İktisatta Bölüşüm Kuram Politika*. Ankara: Palme Yayıncılık.

Öztürk, Ş. (2011). *Sosyal Yatırım Devletinin Yükselişi: Pasif Sosyal Harcamalardan Aktif Sosyal Harcamalara Geçiş.* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi), İstanbul.

Öztürk, N. (2013). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.

Seyidoğlu, H. (2006). *İktisat Biliminin Temelleri*, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık.

Şahinoğlu, İ. (2014). Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Sosyal Belediyecilik Anlayışı", Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Şener, O. (2008). *Teoride ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 10. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık.

Şimşek, H. (2012). *Türkiye'de 1980 Sonrası Süreçte Sosyal Devlet ve Yoksullukla Mücadele*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Tanör, B. (2010). *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları.

Tiyekli, M. (2008). *Sosyal Devlet İlkesi Bakımından Türkiye'de Sosyal Güvenlik Uygulaması ve Sosyal Güvenlikte Reform Arayışları*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), Niğde.

Toprak, D. (2015). Uygulamada Ortaya Çıkan Farklı Refah Devleti Modelleri Üzerine Bir İnceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (21) ss. 151-175.

Tuz, A. (2010). "Küreselleşme Sürecinde Refah Devletinin Dönüşümü ve Sivil Toplum Kuruluşlarının Rolü", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

TÜİK (2017). Çevresel İstihdam, Gelir ve Harcama İstatistikleri, 2016, http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24587, (31.08.2019).

TÜİK (2018). Çevre Koruma Harcama İstatistikleri, 2017, http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27673, (31.08.2019).

TÜİK (2019). Kamu ve Özel Yataklı Sağlık Kurumlarının Yatak Sayıları, 1967-2017, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1095 (01.03.2019).

Üzümcü, A. & Korkat, M. (2014). Türkiye'de Gelir Dağılımı Adaletsizliği ve Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımların Gelişimi (2003-2012), *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 5 (8), ss. 135-166.

Yalçın, Z. & Gök, M. (2015). "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu Çevre Koruma Harcamalarının Analizi." *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 11 (25), ss. 65-89.

Verginin Yasallığı İlkesi: Türkiye ve Seçili Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme

Murat DEMİR[1] **Rıdvan ÖNDER[2]**

Öz
Çalışmada; verginin yasallığı ilkesinin ortaya çıkışı ve gelişimi ile verginin yasallığı ilkesinin vergilendirme yetkisinin kullanımına nasıl yön verdiği, Türkiye ve seçili ülkeler üzerinden incelenmeye çalışılmaktadır. Çalışma kapsamında üzerinde durulacak diğer bir husus, idarenin takdir yetkisinin olabildiğince sınırlandırılarak vergilendirme yetkisi başta olmak üzere vergi tekniğine ilişkin tüm süreçlerin verginin yasallığı temelinde şekillendiği modern mali sistemlerde, bu yapının işleyişine olanak sağlayan sosyal ve ekonomik dokunun incelenmesidir. Benzer şekilde verginin yasallığı ilkesini tartışmalı hale getiren uygulamalara sahip ülkelerdeki sosyal ve ekonomik yapıya ilişkin yapısal güçlükler üzerinde de durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Verginin Yasallığı İlkesi, Demokrasi, Vergi Demokrasi İlişkisi, Yasallık İlkesinin Sosyal ve Ekonomik Yapıya Etkisi.
JEL Kodu: H20, K34, D72.

The Principle of Legality of The Taxes: An Evaluation on Turkey and The Selected Countries

Abstract
In this study; The emergence and development of the principle of legality of taxation and how the principle of legality of taxation affects the taxation authority will be studied in Turkey and selected countries. The study also examines the modern financial systems based on the principle of legality of taxation. The administrative discretion has limited in these financial systems and all procedures related to the tax technique are shaped on the basis the principle of legality of taxation. The social and economic texture that enables the functioning of this financial structure is also examined. Similarly, countries where the principle of legality of taxation is controversial will be examined with structural difficulties related to social and economic structure in these countries.

Keywords: The Principle of Legality of Taxation, Democracy, Tax Democracy Relations, The Effect of Principle of Legality of Taxation on Social and Economic Structure
JEL Code: H20, K34, D72.

1. Giriş
Vergilemeye ilişkin keyfi uygulamalar ve vergilendirme sürecini disipline edecek yasal sınırlamaların olmayışı tarih boyunca bir takım toplumsal direnişlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Söz konusu direnişler beraberinde sürekli devletle bir mutabakat

[1] Prof. Dr., T.C. Harran Üniversitesi İ.İ.B.F, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, m.demir@harran.edu.tr
[2] T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Müfettiş Yardımcısı, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi, ridvan.onder@vdk.gov.tr, (Sorumlu Yazar)

arayışını gündeme getirmiştir. Bu mutabakatların belki de en önemlisi verginin yasallığı ilkesinin de temeli sayılan ve bu konuda bilinen ilk yazılı belge niteliği taşıyan Magna Carta Libertatum (1215)'dur.
Verginin yasallığı ilkesi toplumun sosyal, siyasal ve ekonomik haklarını etkilemiş devlet ile toplum arasında sosyal bir uzlaşma sağlamıştır. Bunun temel nedeni ise; demokratik toplumlarda vergileme ilkelerine aykırı davrananlar veya halkı aşırı vergi yüklerine maruz bırakanların ağır yasal sorumlulukları olmasıdır. Verginin yasallığı ilkesini benimseyen ülkelerde vergilemeye bağlı şiddet vb. toplumsal olayların ortadan kalktığı, bunun yerine verginin yasallığı ilkesinin işlerliğinin sağlanması ile demokratik yapının güçlendiği ve hızla kurumsal bir yapı kazandığını söylenebilir.

Kuşkusuz verginin yasallığı ilkesinin bu işlerliği tek başına anayasalarda yer alarak sağlaması mümkün olmayıp demokratikleşme hareketlerinin de buna paralel olarak hareket etmesi gerekmektedir. Vergileme ilkelerinin tümünü uygulayan, kayıtdışı ekonomiyi azaltan, gelir dağılımı ve vergilemede adaleti sağlayan, ekonomik ve siyasi yapının kurumsal bir işleyişe sahip olduğu gelişmiş ülkelerde verginin yasallığı ilkesinin çok daha güçlü uygulandığını söylemek mümkündür. Söz konusu hususların çoğunun tartışmalı olduğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise verginin yasallığı ilkesinin de yazılı metinlerde beklentileri karşıladığı ancak uygulamada önemli sorunlarla karşılaşıldığı bilinmektedir.

Bu çalışmada, Magna Carta Libertatum ile başlayan verginin yasallığı ilkesinin tarihsel gelişimi ele alınmış olup farklı ülkelerde yaşanan önemli toplumsal gelişmelere değinilmiştir. Ayrıca bu olayların demokrasinin gelişimine etkisi değerlendirilmiş olup verginin yasallığı ilkesinin devletlerin ekonomik ve sosyal yapılarına yönelik ne düzeyde etkisi olduğu ve bunun sonuçları üzerinde durulmuştur.

2. Verginin Yasallığı İlkesi: Tanım ve Nitelik

Verginin yasallığı ilkesinin bilinen ve yazılı temelleri, 1215 yılında İngiltere'de imzalanan Magna Carta Libertatum'a (Büyük Özgürlük Fermanı) kadar dayanmaktadır. Bu sözleşme Kral John ile baronlar ve din adamları arasında imzalanmıştır. Kaybedilen savaşlar ve artan vergi yükleri, öncelikle toprak sahiplerini etkilemiş ve bu hareketin ortaya çıkışında etkili olmuştur. Sonrasında halkın desteğini alan baronların mücadelesi sonucu, Kral bu sözleşmeyi kabul etmek zorunda kalmıştır.

Magna Carta Libertatum'da; verginin yasallığı ilkesi sayılabilecek veya yöneticilerin (İngiltere'de Kral) mali alanda, keyfi olarak düzenleme yapamayacağına ilişkin hükümler şöyledir (İlal, 2011: 216-217);

Madde 12 "….(..) krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır…."

Madde 13 "… istisnalar dışında bir yardım veya vergi kararlaştırırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız….".

Madde 41 "Tüccarlar kanunsuz bir vergi vermeden, ticaret yapmak amacıyla karada ve denizde yolculuk yapabileceklerdir."

Bu hükümlerin dışında ve sözleşmenin diğer maddelerinde, adil ve eşit yargılama yapılacağı, cezaların suç ile orantılı olacağı gibi hem adli işleri hem de vergilendirmeyi ilgilendiren çeşitli ifadeler bulunmaktadır. Burada en önemli olan kısım, birkaç küçük istisna dışında oylama yapılmaksızın kral tarafından keyfi olarak vergi ihdas edilemeyeceğidir. Ayrıca tüccarlar için düzenlenen 41'inci maddede tüccarların kanunsuz vergi ödemeyecekleri açıkça belirtilmiş olup bir nevi tüccarlara güvence verilmiştir.

Uzunca bir dönem birçok vergisel düzenlemeye esas oluşturan Magna Carta birçok ülkede "temsilsiz vergi olmaz" kuralının inşasına önemli katkı sunmuştur. Magna Carta'da bu kural, Kralın istediği zaman vergi koymasını önlemek adına, yeni bir vergi konulacağı zaman vergiyi ödeyecek olanların en azından bir kısmını temsilen söz konusu vergilerin ilgili temsilciler tarafından değerlendirilerek oylanmasına bağlanarak hayata geçirilmeye çalışılmıştır. Daha sonra bu kural birçok özgürlük ve bağımsızlık mücadelesinde ve vergi mükelleflerinin ağır ve keyfi vergi yüklerine karşı siyasal otoriteye itirazlarında da temel olarak alınmıştır. Söz konusu itirazlar ve sonrasında varılan mutabakatlara örnek olarak; 1628 ve 1698 yıllarında İngiltere'de Haklar Dilekçesi ve Haklar Bildirisi, Amerika'da İngiltere'nin koyduğu Çay Vergilerine isyanla başlayan ve 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirisi, 1789 yılında Fransız İhtilalinin ardından yayımlanan İnsan Hakları Bildirisi, Osmanlı Devleti'nde 1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak, 1948 yılında Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen Evrensel İnsan Hakları Bildirisi gösterilebilir (Öncel vd., 1985: 47).

Bilindiği üzere günümüz modern devletlerinin fonksiyonları yasama, yürütme ve yargı şeklinde temel olarak üç başlık altında ele alınmaktadır. Devletlerin yasama yetkileri demokratik seçimlerle işbaşına gelmiş temsilciler vasıtasıyla kullanılmaktadır. Yani devleti oluşturan toplumun veya devlete vatandaşlık bağıyla bağlı olan gerçek kişilerin, seçme hakkını kullanmak suretiyle oluşturdukları birimler (meclis, parlamento, konsey gibi) yasama yetkisini elinde bulundurmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi ise; halkın seçtiği temsilciler tarafından kamuoyuna sunulan ve temsilciler tarafından inceleme, araştırma, tartışma gibi çeşitli süreçlere tabi tutulduktan sonra, tasarı haline getirilen ve oylanarak kabul edilmesi halinde tüm vatandaşlara(istisnalar hariç) mali yükümlülük getiren işlemler bütünüdür. Hiç kuşkusuz bu tanım bir vergi ihdasında yaşanan süreci de içerisinde barındırmaktadır. Bu bağlamda genel olarak vatandaşlara mali yük getiren vergi ve benzeri yükümlülüklerin, herhangi bir kanun veya kural olmaksızın keyfi olarak konulmasını önleyen anlayış verginin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Burada üzerinde durulması gereken en önemli husus, vergi ve benzeri mali yükümlülük koyma yetkisini, yasama organının üstlenmiş veya halk/anayasa tarafından bu organa verilmiş olmasıdır. Bu yetki özellikle yürütme organına verilmemiştir. Yürütme organının belirli bir kesimin görüşlerini yansıtabileceği ve adil olmayabileceği gerekçeleriyle bu yetkinin toplumun neredeyse tüm kesimlerinin kabul ve temsil edildiğinin varsayıldığı yasama organına verilmesinin daha adil olduğu öngörülmüştür.

Kuşkusuz bu yaklaşıma göre tüm toplum tarafından benimsenecek sonuçları elde etme olasılığı da çok daha yüksektir.

Verginin yasallığı ilkesi ile ilgili literatürde bulunan çeşitli tanımlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

"Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir (Karakoç, 2013: 1264)."

"Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir (Öncel vd., 1985: 47)."

"Öğreti ve uygulamada verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke vergi, resim, harç ve benzeri bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir. Vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur (Resmi Gazete, 2011; anayasa.gov.tr)."

Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin mükellefi, indirim ve istisnaları gibi tüm ayrıntılarının kanun tarafından düzenlenmesini ifade etmektedir. Bunlardan birinin kanun yoluyla yapılmaması durumunda iptal hükümlerinin işlemesi gerekmektedir (Mutluer & Dayanç, 2016: 12).

Dünyada birçok ülkenin anayasalarında vergilerin yasalara bağlı olması gerektiğini belirten ilke ve kurallar vardır. Bu ilkelerin hemen tümünde üzerinde önemle durulan ortak husus, yetkili otorite veya yasama organı tarafından bir kanun düzenlenmesi olmadan vergi alınamayacağı hususudur (Vanistendael, 1996: 1).

Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülük getirme yetki ve hakkının yasama organına ait olmasını, bu organ tarafından ihdas edilmeyen bir verginin yürürlüğe konulmaması gerektiğini ifade eden temel bir vergilendirme ilkesidir. (Tosuner & Şen, 2004: 1).

Verginin yasallığı ilkesi, demokratik ve parlamenter rejimle yönetilen ülkeler çoğunlukta olmak üzere hemen bütün ülkelerin anayasalarına girmiş durumdadır. Toplum açısından vazgeçilmez olan bu ilkenin anayasalarda yer alması kadar önemli olan diğer bir husus söz konusu ilkenin nasıl yorumlandığı ve uygulandığıdır. Verginin yasallığı ilkesinin tüm tarafların beklentilerini karşılayacak biçimde uygulanabilmesi vatandaşların toplumsal taleplerinin ve bunun finansmanının vatandaşların kendi seçtikleri temsilciler tarafından düzenlenecek yasalarla şekillenmesi anlamına gelmektedir. Verginin yasallığı ilkesi bu yönüyle siyasal karar alma sürecinin işleyişine de katkı sunarak, demokratik hukuk devletinin kurumsal kapasitesini güçlendirmektedir (Karakoç, 2013: 1264).

3. Verginin Yasallığı İlkesinin Önemi

En önemli vergilendirme ilkelerinden biri olan verginin yasallığı ilkesi vergilendirme sürecine yön veren birçok vergileme ilkesine de temel oluşturmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin söz konusu olmadığı, vergilemenin belirli kurallara bağlı olmaksızın keyfi düzenlemelerle yapıldığı dönemler birçok ülkede önemli vergi isyanlarının ve bağımsızlık mücadelelerinin yapıldığı dönemler olmuştur. Bu yönüyle verginin yasallığı ilkesi demokratik yapının gelişimine katkı sunduğu kadar ulusal güvenlik ve bütünlüğe de katkı sunmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme ilkeleri arasında özel bir öneme sahip olan verginin yasallığı ilkesinin göz ardı edilmesi durumunda diğer vergileme ilkelerinin uygulanabilirliğinin de tartışmalı hale geleceğini söylemek mümkündür.

Vergilemenin herhangi bir yasal dayanağı olmayan keyfi uygulamalarla gerçekleştirilmesi sonucunda; İngiltere'de baronlar isyan ederek krala Magna Carta sözleşmesini imzalatmış, Amerika Kıtasında bulunan koloniler keyfi ve ağır vergi yükleri sonucunda İngiltere'ye karşı isyan ederek bağımsızlıklarını ilan etmiş, Celali, Patrona Halil gibi benzeri isyanlar Osmanlı İmparatorluğu'nda bazen toprak kaybına bazen de güç kaybına yol açmış, Fransa'da çeşitli adlar altında çıkan birçok vergi isyanı da yine çok büyük toplumsal şiddet olaylarına yol açmıştır. 1789 yılında yaşanan Fransız İhtilalinin en büyük nedenlerinden birinin de ağır vergi yükleri ve keyfi mali düzenlemelerin olduğu söylenebilir (Çetin, 2018: 28; Ağdemir, 2017: 144).

Sonraki dönemlerde de devam eden söz konusu isyan ve başkaldırıların tek nedeni elbette verginin yasallığı ilkesinin ihlali değildir. Sonraki dönemlerde bu temelde gelişen birçok toplumsal olayda göze çarpan ortak husus ağır vergi yükleri, vergi yüklerinin dağılımındaki adaletsizlikler, emeğin sermayeye göre daha ağır vergilendirilmesi, vergilerin kamu harcaması olarak geri dönüşlerinin toplumsal talep ve beklentileri karşılamaktan uzak oluşu gibi hususlar olmuştur. Fransa'da ortaya çıkan ve bazı AB ülkelerine de sıçrayan "sarı yelekliler" olarak nitelendirilen grupların toplumsal eylem ve direnişlerini bu temelde yorumlamak mümkündür. Ancak Fransa Cumhurbaşkanı Emmanuel Macron'un söz konusu gruplarla uzlaşı arayışının temelde verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Fransa'da vergilemedeki adaletsizliklere ilişkin sarı yeleklilerin taleplerinin yerine getirileceği, onların beklentilerine uygun mali düzenlemelere gidileceği yönündeki mesajlar verginin yasallığı ilkesinin ruhuna uygun toplumsal uzlaşı arayışlarıdır.

Verginin yasallığı ilkesinin ortaya çıkışı, gelişimi ve ülkelerin anayasalarına girmesi uzunca bir süreç içerisinde gerçekleşmiştir. Söz konusu süreç toplumun mülkiyet hakkını koruma talebi ile başlamış verginin yasallığı ilkesinin anayasalara girmesi ve tüm tarafların beklentilerini karşılayacak biçimde eksiksiz uygulanmasına kadar devam etmiştir.

Verginin yasallığı ilkesi kurumsal bir kimlik kazandıkça beraberinde yeni vergileme ilkeleri de ortaya çıkmıştır. Sözgelimi verginin yasal olması vergilemede belirginlik ilkesinin çok daha güçlü bir biçimde uygulanabilmesine olanak sağlamıştır. Toplumun yerine getirmesi gereken mali yükümlülükler ve tüm vergisel düzenlemeler, verginin

yasallığı ilkesinin işletilmesiyle birlikte önceden belirgin hale gelmiş ve mükellefin vergiye uyumu kolaylaşmıştır.

Bireyin seçme hakkına sahip olması toplum için siyasi, sosyal, iktisadi ve mali anlamda çok geniş bir hareket alanı ortaya çıkarmaktadır. Seçme hakkını elinde bulunduran birey kendi seçtiği temsilciler aracılığıyla vergi ve mali yükümlülüklerin kompozisyonunu da belirleyebilme imkanına sahip olmuş durumdadır. Buna göre seçme hakkını elinde bulunduran seçmenler kendi iradeleriyle iktidara getirdikleri hükümetin kendilerini fazla vergi ödemeye zorladığını düşündüklerinde, yapılacak ilk seçimde söz konusu hükümeti görevden uzaklaştırabilme iradesine sahiptirler. Bu noktada seçmenlerin aşırı vergi nedeniyle itirazları ya da mali konulara ilişkin talep ve beklentileri direniş, isyan gibi toplumsal olaylara dönüşmeden demokratik usul ve esaslar temelinde gerçekleşen iktidar değişiklikleri ile karşılanmaya çalışılmış olacaktır. Bu kapsamda verginin yasallığı ilkesi hemen her zeminde devletle birey arasında hak ve sorumluluklar temelinde bir toplumsal uzlaşıyı öngörerek demokratik yapının işleyişine katkı sunmaktadır.

Özetle belirtmek gerekirse, verginin yasallığı ilkesi ortaya çıkışından bugüne gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede demokrasinin gelişmesine ve kurumsallaşmasına, verginin genelliği ve belirginliği ilkesinin gelişimine, vergi yükünün adil dağılımına, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesine, istisna ve muafiyetlerin netleştirilmesine, anayasal düzenin güçlendirilmesine önemli katkılar sunmuştur.

4. Türkiye'de ve Seçili Ülkelerde Verginin Yasallığı İlkesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Verginin yasallığı ilkesinin ortaya çıkışı ve gelişimine yön veren birtakım toplumsal olaylar söz konusu olmuştur. Söz konusu toplumsal olayların çok önemli bir kısmını batılı ülkelerde gerçekleştiği görülmektedir. Başlangıçta vergi isyanları şeklinde ortaya çıkan bu olaylar sonrasında çok daha kapsamlı bir biçimde devlet birey ilişkilerinin niteliğinin ve hukukunun nasıl olması gerektiği üzerine önemli felsefi tartışmalara ve toplumsal olaylara savrulmuştur. Bu bağlamda gelinen ortak nokta şudur; devlet hiç kuşkusuz vergi koyabilme ve toplayabilme gücüne sahip olmalıdır. Ancak bu gücü kullanırken toplumsal talep ve beklentileri önemsemeli, bireysel tercihleri toplumsal tercihlere dönüştürecek siyasal karar alma mekanizmalarını belirli bir anaysal düzen ve sistematik içinde işletmelidir. Sözgelimi verginin yasallığı ilkesinin gözardı edilmesi devletin en temel hakkı olan vergi koyabilme ve toplayabilme gücünü bir süre sonra tartışmalı hale getirecektir.

Tablo 1'de yer alan verginin yasallığı ilkesinin tarihsel gelişimi de aslında bir bakıma söz konusu ilkenin önemsenmediği, sonrasında önemli toplumsal olayların ortaya çıktığı ve devletin vergi toplayamadığı ve en sonunda da devletle toplum arasında verginin yasallığı ilkesi temelinde bir toplumsal mutabakatın sağlandığı süreci özetleyen kronoljiyi göstermektedir. Verginin yasallığı ilkesinin tarihsel gelişiminde, uluslararası düzeyde ve Türkiye'de ortaya çıkan önemli olaylar kronolojik olarak kısaca şu şekildedir:

Tablo 1. Verginin Yasallığı İlkesi: Tarihsel Gelişim

Magna Carta (1215)	"Krallığımızda halkın rızası olmaksızın hiçbir vergi konulmayacak ve para yardımı toplanmayacaktır; meğer ki bunlar fidye, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın çeyizi için olsun. Bu hallerde de para yardımı bir defaya mahsus ve uygun miktarda yapılacaktır. Londra şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir''
Petition of Rights (Haklar Dilekçesi) (1627)	"Milletvekilleri, bundan böyle, parlamentonun rızası olmadan, hiç kimseye ödünç, vergi ve benzeri mükellefiyetler yüklenmemesi hususunu Majestelerinden niyaz ederler."
Bill of Rights (Haklar Kanunu) (1689)	"Parlamentonun izni olmadan ya da bu izni aşan süreler için, emsal gösterilerek Kraliyet ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla halktan para toplanması memnudur."
İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi (1789)	"Madde 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi belirlenmesi zorunludur. Bu vergi tüm yurttaşlar güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır."
	Madde 14: Bütün yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır."
Sened-İttifak (1807)	1807 yılında Padişah ile ayanlar arasında imzalanmıştır. Sened-i İttifak Osmanlı Devleti tarihinde ilk kez Padişahın bazı haklarını sınırlayan yazılı bir sözleşme olarak tarihe geçmiştir. Bu belgede Padişah tarafından konulan aşırı vergi yüküne neden olacak vergilerin ayanlar tarafından kaldırılabileceği, fakir ve müşkül durumda olanlardan vergi alınırken adil davranılacağı hususları yer almıştır.
Gülhane Hattı (1839)	"… Ahali-i memalikten (ülke halkından) her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması…" hususu yer almıştır.
Islahat Fermanı (1856)	Islahat Fermanı ile müslim ve gayri müslimler arasındaki vergi farklılıklarına son verilmiştir.
Kanun-i Esasi (1876)	Meşrutiyet Anayasası ile verginin kanuna dayalı olması ilkesi gelmiştir. Madde 25 : "Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz." Tarihimizde ilk Anayasa olarak kabul edilen Kanun-i Esasi vergilendirme konusunda vergilerin kanuniliği gibi oldukça önemli bir takım ilkelere yer vermiş ancak idareye yetki devrini içeren herhangi bir hükme yer vermemiştir.
1924 Anayasası	85. madde ile "vergilerin kanuna dayalı olması" ilkesine yer verildiği görülmektedir: Madde 85 : "Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir." 63. maddesinde "vergilendirmede genellik", "mali güce göre vergilendirme" ve "vergilerin kanuniliği" ilkelerini barındıran 1961 Anayasası ile getirilen Anayasa Mahkemesi vergileri amaç açısından, kamu yararına ve kamu işleri için alınma ve karşılıksız alınma açısından birtakım kriterlere bağlayarak belirlilik ilkesine de hizmet etmiştir.

Kaynak: İlal, 2011: 16-17; Güneş, 1992: 143; Öncel vd., 1985: 47, Akdoğan, 2009: 198; Nadaroğlu, 1996: 297; Uluatam, 2009: 279; David, 1999: 370-371.

4.1. Türkiye'de Verginin Yasallığı İlkesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Vergisel yükümlülüklerin ortaya çıkışından itibaren hemen her dönem verginin taraflarının yetki ve sorumluklarının ne olması gerektiği konusu birçok ülkede üzerinde önemli tartışmaların yapıldığı çalışma alanlarından biri olmuştur. Çok farklı kültür ve iktisadi yapılara hükmetmeye çalışan Osmanlı İmparatorluğunda da bu temelde ortaya çıkan vergi isyanları verginin yasallığı ilkesine dönük arayışlara hız ve yön veren önemli toplumsal gelişmeler olmuştur. Elbette diğer ülkelerde yaşanan iktisadi ve sosyal gelişmeler de yüzyıllar boyunca diğer ülkeleri etkilediği kadar Osmanlı Coğrafyasını da etkilemiştir. Bu etkileşim yıllar boyu hızla artmış ve küreselleşme olgusuyla yeni bir boyut kazanarak ulusal vergi uygulama ve politikalarının ulus ötesi bir nitelik kazanmasına kadar uzayan bir içeriğe ulaşmıştır. Bu etkileşim kuşkusuz ülkelerin vergiye bakışlarına, vergiden beklentilerine ve vergileme hukuklarının oluşumuna yön verirken ülkelerin vergilemedeki temel önceliklerini de etkisi altına almıştır. Bu kısımda, bu etkileşim kapsamında verginin yasallığı ilkesinin Osmanlı Devleti'nde ortaya çıkışı ve gelişimi ile Cumhuriyet dönemindeki gelişimi üzerinde durulmuş ve her iki dönemde de verginin yasallığı ilkesinin gelişimine yön veren toplumsal gelişmeler ve etkileri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4.1.1. Osmanlı Devleti'nde Anayasal Gelişim

Osmanlı Devleti'nde vergi sisteminin tüm imparatorluğu kapsayan tek bir vergi rejiminden daha çok ilgili bölgelerin örfi motiflerine göre şekillenen farklı sistemlerden oluştuğunu söylemek mümkündür. Bölgelere veya tebaaya göre farklılaşan vergileme sisteminin tabi olduğu temel bir vergi mevzuatının olduğunu söylemek güçtür. Osmanlı Devleti'nin kuruluşu olan 1299 yılından itibaren 19. Yüzyılın başlarına kadar vergilendirme yetkisi tamamen hanedana ait olup bu yetki ile ilgili herhangi bir kısıtlama veya yazılı bir belge bulunmadığı bilinmektedir. Zamanla tımarlı sipahi sisteminin yozlaşması, devletin vergi gelirlerinin azalmasını engellemeye yönelik çabalar ve çıkar gruplarının baskı ve etkisi ile iltizam sistemi yaygınlaşmış ve tımarlı sipahilerin yerini büyük ölçüde mültezimler almıştır (Güneş, 1992).

Osmanlı Devleti'nin mahalli birimlerinin yönetiminde ve özellikle de vergi alanında etkili olan ayanlar; hanedanlık tarafından seçilen ve bölgenin önde gelen isimlerinden oluşan kişiler olmuştur. Aynı zamanda bu kişiler iltizam sisteminin yürütücüleri olarak görev almaya başlamışlardır. Vergileme sürecine yönelik yazılı bir anayasa veya düzenli işleyen bir hukuk sisteminin bulunmayışı halkı ayanlara karşı oldukça zor durumda bırakmıştır. Söz konusu dönemde verginin yasallığı ilkesine ilişkin neredeyse hiçbir uygulamanın olmadığı ve vergileme sürecinin büyük ölçüde sistemsiz, keyfi uygulamalarla yönetildiği söylenebilir (Mutafcieva, 2011: 165).

Osmanlı Devleti'nde mali, hukuki ve siyasi anlamda baş gösteren yozlaşmalar ve ortaya çıkan şiddet olayları neticesinde II. Mahmut, bölgelerin veya eyaletlerin yerel yöneticileri konumunda olan ayanları toplamak suretiyle her alanda ortaya çıkan yozlaşmayı durdurmak istemiştir. Bunun sonucu olarak 1807 yılında Padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak imzalanmıştır. Sened-i İttifak, Osmanlı Devleti tarihinde ilk kez Padişahın bazı haklarını sınırlayan yazılı bir sözleşme olarak tarihe geçmiştir. Bu

belgede Padişah tarafından konulan aşırı vergi yüküne neden olacak vergilerin ayanlar tarafından kaldırılabileceği, fakir ve müşkül durumda olanlardan vergi alınırken adil davranılacağı hususları yer almıştır. Ancak belgenin maddi bir yaptırımı olmayıp yaptırımlar tamamen padişahın tasarrufundadır (Özçelik, 2011: 11).

Osmanlı Devleti'nde yozlaşan kamu bürokrasisinin yeniden tesisi için Sened-i İttifakla başlayan arayışlar, 3 Kasım 1839 tarihli ve padişah tarafından resen ilan olunan Gülhane Hatt-ı Hümayunu (Tanzimat Fermanı) ile devam etmiştir. Bu fermanda ise adalet ve eşitlik ilkeleri üzerine yoğunlaşıldığı görülmektedir. Aynı zamanda bu fermanla, Osmanlı Devleti için belki de bir ilk olabilecek nitelikte olan verginin yasalara dayalı olarak alınmasının temelleri de atılmıştır. Sonrasında 1856 yılında vergileme ile ilgili olarak yasallık ve eşitlik ilkelerini hayata geçirmek üzere Islahat Fermanı ilan edilmiştir (Güneş, 1992). Vergilendirme sürecine ve vergilendirme yetkisine ilişkin bu hükümler yazılı metinlerde ve fermanlarda beklentileri karşılamasına rağmen uygulamada ki bilindik sorunlar devam etmiş, verginin yasallığı ilkesine yönelik toplumsal beklentilerin birçoğu karşılanamamıştır.

1876 yılında yayımlanan Kanun-i Esasi de tıpkı Gülhane Hatt-ı Hümayunu gibi resen yapılan bir işlem olup tek taraflıdır. Bu tek tarafı temsil yetkisi ise devletin sahibi olan padişaha aittir. Söz konusu metin ve sözde mutabakat halk tarafından seçilen temsilciler vasıtasıyla hazırlanmış bir metin olmayıp, padişahın emir ve buyruklarıyla hazırlanan anayasal nitelikte bir belgedir. Kanun-i Esasi'nin önemli maddelerinden 20'nci maddesi, mali güce göre vergi alınacağını, 25'inci maddesi ise kanunsuz vergi olmayacağını net bir şekilde ortaya koymaktadır. Yürürlüğe girmesinden sonra II. Abdülhamit'in padişah olmasıyla yürürlükten kaldırılan Kanun-i Esasi, 1909 yılında yapılan bazı değişikliklerle yeniden yürürlüğe konulmuştur. Vergi düzenlemeleri ile ilgili hükümler açısından değişiklik yapılmamış olup mevcut düzenlemeler aynen korunmuştur (Gözler, 2000: 24-27). Her ne kadar kanunların hazırlanması ve uygulanması padişahın etkisi altında olsa da söz konusu gelişmeler ilgili dönemin sosyo-ekonomik zorlukları altında verginin yasallığı ilkesinin ve demokrasinin gelişimine yönelik olumlu girişimlerdir.

Dünyada verginin yasallığı ilkesinin ve anayasa hukukunun birbirine paralel gelişme gösterdiği söylenebilir (Doğrusöz, 2000: 135). Özellikle gelişmiş ülkeler pratiğinde vergilemede idarenin keyfi uygulamalarının ortadan kaldırılmasına ve mükellef lehine yasal güvenceler verilmesine yönelik düzenlemelerin isyan ve benzeri toplumsal olaylar neticesinde gerçekleştirildiği görülmektedir (Kumrulu, 1981: 148). Diğer bir deyişle, verginin yasallığı ilkesini kabul eden ve uygulayan ülkeler mükellef lehine olan bu düzenlemeleri resen bahşetmemiş olup tabanda gerçekleşen toplumsal olaylar ve büyük kamuoyu baskıları neticesinde düzenlemek zorunda kalmışlardır. Ancak Osmanlı İmparatorluğu'ndaki gelişmelere bakıldığında vergi isyanlarının yeni haklar temin edilmesini sağlayacak büyük ölçekli toplumsal eylemlere dönüşmediği görülmektedir. Osmanlı Devleti'nde verginin yasallığı ile ilgili yaşanan gelişmelerde batının etkisinde kalındığı, padişaha ait olan vergi salma yetkisinin zaman içinde yine padişahın iradesi ve tek taraflı mutabakatlarla resen halk temsilcilerine bırakılmaya başlandığı görülmektedir. Burada gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında üzerinde önemle durulması

gereken husus Osmanlı İmparatorluğu'nda yasama ve yürütme gücünün tümüyle padişahın sevk ve idaresi altında olmasıdır. Verginin yasallığı ilkesi de dahil olmak üzere sosyal-ekonomik yapıya ilişkin bir çok yasal düzenleme, uzlaşı metinleri, protokol ve mutabakatların içerikleri ilgili taraflarca kamuoyunda yeterince tartışılmadan yazılı metinlere dönüşmektedir.

4.1.2. Türkiye Cumhuriyeti'nde Anayasal Gelişim

4.1.2.1. Kuruluş Dönemi ve 1921 Anayasası

Osmanlı Devleti'nin I. Dünya Savaşı'ndan mağlup çıkmasının ardından Milli Mücadele Dönemi ve Kurtuluş Savaşı başlamış ve 23 Nisan 1920 tarihinde Ankara'da meclis açılmıştır. Meclisin açılmasıyla anayasa çalışmalarına başlanmış ve 20 Ocak 1921 tarihinde Teşkilat-ı Esasiye Kanunu adı ile ilk anayasa kabul edilmiştir. Anadolu'da yaşanan işgal girişimleri, İstanbul'un işgal altında olması, saltanatın kaldırılmamış olması, kurtuluş savaşının devam etmesi gibi olayların cereyan ettiği dönemde kabul edilen anayasada, vergilemeye ilişkin açık bir hükmün yer almadığı söylenebilir. Ancak söz konusu anayasa incelendiğinde hakimiyetin millete ait olduğu ve bu yetkinin de milletin seçtiği temsilciler aracılığıyla kullanılacağı ilk maddelerde açık bir şekilde ifade edilmektedir. Buna göre, hakimiyet sahibi milletin aynı zamanda vergileme yetkisine de sahip olduğu ve dolayısıyla vergilemeye ilişkin kanun, kararname gibi düzenlemelerin yasama organınca yapılacağı söylenebilir.

Savaş ve olağanüstü hal durumu devam ederken 3, 4, 5 Ağustos 1921 tarihlerinde toplanan Büyük Millet Meclisinde, askeriye, hazine ve başkumandanlık ihdası hususları kapsamlı bir şekilde görüşülmeye başlanmıştır. Büyük Millet Meclisi Reisi Mustafa Kemal için "Mustafa Kemal Paşa Hazretlerine Başkumandanlık Tevcihine" dair kanun teklifi meclis gündemine gelmiş ve 5 Ağustos 1921 tarihinde de oybirliği ile kabul edilmiştir (atam.gov.tr, 2019). Sonrasında yasama ve yürütme yetkileri tek bir elde toplanmış ve Mustafa Kemal tarafından 7-8 Ağustos tarihlerinde "Tekalif-i Milliye" emirleri yayımlanmıştır. Bu emirler, savaşta kullanılacak çeşitli malların orduya intikalini ve vatandaşlar tarafından yerine getirilecek hizmetlerin kapsamını belirlemiştir (Uluatam & Methibay, 1999). Burada vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin, meclis tarafından çıkarılan bir kanunla veya meclisin verdiği yetkiye dayanılarak konulduğu söylenebilir. İlgili dönem verginin yasallığı ilkesine dönük yine bir takım tartışmaların olduğu bir dönem olarak ifade edilebilir. Ancak dönemin olağanüstü koşulları dikkate alındığında tüm tarafların beklentilerini karşılayacak bir temelde verginin yasallığı ilkesinin uygulanmasının çok mümkün olamayacağı belirtilebilir.

4.1.2.2. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin İlk Anayasası 1924 Anayasası

29 Ekim 1923 yılında Cumhuriyetin ilanı ile birlikte yeni anayasa çalışmalarına da başlanmıştır. 1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili hiçbir hüküm bulunmamasına rağmen 20 Nisan 1924 tarihinde yürürlüğe giren 1924 Anayasası'nda "vergilerin yalnızca kanunla konulabileceği" hükmü anayasal güvence altına alınmış ve verginin yasallığı

ilkesi hem hukuken hem fiilen Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde uygulanmaya başlamıştır (Güneş, 1992).
İlerleyen yıllarda olağanüstü şartların ortadan kalkmaya başlaması ile birlikte gelişme yolunda önemli adımlar atan Türkiye'de, vergileme ile ilgili anaysal kurallara kurallara bağlı kalınmaya çalışılmıştır. Ancak yeni bir dünya savaşının söz konusu olduğu bir konjonktürde, 18.01.1940 tarih ve 3780 sayılı Milli Koruma Kanunu ile Bakanlar Kuruluna çok geniş yetkiler verilerek verginin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği görülmektedir. Sonrasında 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisi Kanunu ise verginin yasallığı ilkesinin tamamen çiğnendiği, keyfilik ve suistimalin çokca gündeme geldiği, günümüzde bile tartışmaları bitmeyen bir kanun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu kanunun da yine II. Dünya Savaşının ortaya çıkardığı, iktisadi, mali ve sosyal iklim ve baskılar kapsamında hazırlandığı ve uygulandığını söylemek mümkündür (Akyazan, 2009: 6).

4.1.2.3. 1961 Anayasası

20.07.1961 tarihinde yürürlüğe giren 1961 Anayasasında, 1924 Anayasası ile getirilen verginin yasallığı ilkesi korunmuş, bunun yanında mali güce göre ödeme ilkesi, verginin genelliği ilkesi gibi diğer vergi ilkelerine de yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nda, 1971 yılında yapılan değişikliklerle, halen maliye yazınında tartışma konusu olan, bakanlar kuruluna vergi oranlarında kanunla belirlenen sınırlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.

1961 Anayasasının getirdiği en önemli kurumlardan birisi anayasa mahkemesidir. Anayasa Mahkemesine ilk kez 1961 Anayasasında yer verilmiş olup ilgili maddelerde görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

"Anayasa Mahkemesi, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüklerinin Anayasaya, Anayasa değişikliklerinin de Anayasada gösterilen şekil şartlarına uygunluğunu denetler.

Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini …. Yüce Divan sıfatıyla yargılar ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirir. " hükümleri bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin asli görevi, kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemektir. Bu bağlamda vergi kanunlarının ve vergi koyma yetkisinin anayasal ilkelere uygun olup olmadığının denetimi bu kurum tarafından da yapılmaktadır. Anayasa Mahkemesi verginin yasallığı ilkesini bir bakıma denetim yoluyla da güçlendirmektedir.

4.1.2.4. 1982 Anayasası

07.11.1982 tarihinde kabul edilen 1982 Anayasası'nda, verginin yasallığı ilkesi ve bakanlar kuruluna 1971 değişikliği ile verilen yetki aynen korunmuştur. Bunun yanında bazı vergi ilkelerine yer verilmekte ve verginin sosyal, ekonomik ve mali amaçlarının da anayasa metninde yer aldığı görülmektedir. 1961 Anayasası'ndan farklı olarak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kaldırılması ve değiştirilmesinde de kanun şartı getirilmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi ile ilgili hükümlerde kısmen değişikliğe

gidilmesine rağmen vergi kanunları ile ilgili yapılacak kanunların denetimi görevi yine Anayasa Mahkemesine verilmiştir.

1982 Anayasasında, 16.04.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun ile bir anayasa değişikliği yapılmıştır. İlgili değişiklik "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."* şeklindedir. Bu değişiklikle Bakanlar Kurulunun oran değişikliği yetkileri Cumhurbaşkanına verilmiştir. Aynı zamanda Anayasanın 167'nci maddesi hükmünde de *"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."* hükmü bulunmaktadır (T.C. Anayasası 1982).

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı Devleti'nden devralınan ekonomik ve mali sistemi hızla iyileştirmeye çalışmış ve bu yolda önemli gelişmeler sağlamıştır. Devlet yönetiminin ve kamu bürokrasinin kurumsal bir yapı içerisinde işleyişine olanak sağlamak üzere batılı ülkeler örnek alınarak özellikle hukuk sisteminde ve mali alanlarda reform çalışmalarına öncelik verilmiştir. Cumhuriyet ilanından bu yana 1921, 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları olmak üzere 4 anayasa yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ilkinin, Milli Mücadele Dönemine rastlayan ve savaş koşullarına göre düzenlenen geçici nitelikte bir anayasa olduğu söylenebilir. 1924 yılında yapılan Anayasa ise, demokratik bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti'nin, Osmanlı Dönemi de dahil en kapsamlı anayasasıdır. Sonrasında düzenlenen anayasalar ise olağanüstü koşullarda hazırlanan ve darbelerin oluşturduğu hukukun etkisinde kalarak şekillenen anayasalar olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında yer alan verginin yasallığı ilkesine ilişkin düzenlemelerin batılı ülkelerde olduğu gibi herhangi bir toplumsal olayla gerçekleşmediği daha çok batıya uyum ve modernleşme hareketleri kapsamında asli kurucu iktidarlar tarafından kendiliğinden halka sunulduğu söylenebilir.

Gerek demokratikleşme çabalarının gerekse verginin yasallığı ilkesinin toplumsal talep ve beklentileri karşılayabilecek içerik ve şekilde uygulanabilmesi toplumun tümünü etkileyecek bütünsel bir dönüşümü gerektirmektedir. Siyasi ve ekonomik yapının ve hukuk sisteminin tam olarak kurumsallaşamadığı, ilgili dönüşümün kısmen üst düzey bürokraside gerçekleştirilebildiği ülkelerde verginin yasallığı ilkesinin çok güçlü bir biçimde uygulanamadığı söylenebilir. Sık aralıklarla yaşanan derin ekonomik krizler, kamu finansman sorunları, büyüme ve kalkınmanın finasmanında yaşanan sorunlar, yüksek enflasyon ve faiz oranları özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda temel makro ekonomik sorunlar olarak hemen her dönem belirleyici olmuştur. Söz konusu makro ekonomik kısıtlar ilgili hükümetlerin üzerinde ağır baskılar oluşturmuş ve mevcut ekonomik sorunlarla mücadelede vergileme ilkelerinin ihlali de dahil olmak üzere birçok politika aracı zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Dolayısıyla verginin yasallığı ilkesinin uygulanabilmesinde yasal düzenlemeler belki bir başlangıç olacaktır. Ancak ekonomik, hukuki, siyasi ve mali iklimin elverişli olmadığı,

ilgili alanlarda kurumsallaşmanın yeterince gerçekleştirilemediği ülkelerde verginin yasallığı ilkesinin beklentileri tam olarak karşılayamadığı görülmektedir.

4.2. Seçili Ülkelerde Verginin Yasallığı İlkesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Verginin yasallığı ilkesinin ortaya çıkışı ve gelişimi batılı ülkelerin birçoğunda demokrasinin gelişimi ve kurumsallaşmasına paralel bir seyir izlemiştir. Eski Mısır'dan itibaren iktidar gücünü elinde bulunduranlar hemen tüm krallıkların sınırsız ve kontrolsüz bir vergilendirme yetkisi ile topluma hükmetmeyi istediklerini söylemek mümkündür. Bu isteğin sorgulanması esas olarak İngiltere'de 1215 yılında Magna Carta ile başlamıştır. İngiltere ve Fransa arasındaki yüzyıl savaşlarının ortaya çıkardığı mali yükün artması öncelikle toprak sahiplerini etkilemiş ve bu hareketin ortaya çıkışında etkili olmuştur. . Sonrasında halkın desteğini alan baronların mücadelesi sonucu, kral, baronlar ve din adamlarıarasında varılan mutabakat ile kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmıştır. 63 maddeden oluşan Magna Carta'nın vergisel düzenleme ile ilgili maddesinde şu ifade yer almaktadır; "Kendimiz için kurtuluş akçesi, oğlumuzun şövalye olması, kızımızın evlenmesi nedeniyle toplanan paralar dışında krallığımız genel oylama olmadan hiçbir vergi ya da yardım toplamayacaktır" (İlal, 1968: 216-217).

Böylelikle kısmi de olmuş olsa vergi toplama konusunda yetki ilk kez halk temsilcileri ile paylaşılmıştır. Sembolik niteliği daha ön planda olan bu mutabakat kralı, harcamalar ve vergi toplama konusunda çok da disipline edememiştir. İngiltere'de vergisel yükümlülüklerin konulmasında Parlamento onayının esaslı bir biçimde uygulanması 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ile gerçekleşmiştir. 1689 Haklar Beyannamesi de 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ile kraldan alınıp parlamentoya verilen vergilendirme yetkisine kurumsal bir kimlik ve işleyiş kazandırarak konuya hukuki bir dayanak oluşturmuştur. Böylelikle parlamento onayı olmaksızın kralın vergi koyması kesin bir biçimde engellenmiştir. 1700'lü yılların başında yürütme organı da vergi konusunda parlamentoya teklif ve önerilerde bulunarak sürece dahil olmuştur.

Vergilendirme yetkisinin Fransa'daki gelişimine bakıldığında ise 1789 Fransız İhtilalinin dönüm noktası olduğu söylenebilir. Fransız İhtilaline kadarki dönemde krallar vergilendirme yetkilerini keyfi ve sınırsız olarak kullanmaktaydılar. Bir bakıma Fransız İhtilalinin de sosyolojik arka planını hazırlayan bu keyfi tutum kral ve çevresindeki imtiyazlı kimseleri vergi dışında tutuyor toplumun çok önemli bir bölümünü ağır vergi yükleriyle vergilendiriyordu. 1789 Fransız İhtilali ile ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi'nde kralın vergilendirme yetkileri temsilciler meclisine devredilmiş ve imtiyazlı kesimlere tanınan vergisel ayrıcalıklar ortadan kaldırılmıştır. İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi'nde vergilemeye ilişkin 2 madde yer almıştır (Uluatam & Methibay, 2000: 22-23; Çağan, 1982: 17-19);

Madde 13: *"Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi belirlenmesi zorunludur. Bu vergi tüm yurttaşlar güçleriyle orantılı olarak dağıtılmalıdır"*

Madde 14: *"Bütün yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır"*

Bu maddeler izleyen dönemlerde hazırlanan Fransız Anayasalarında ve vergi yasalarında da yer alarak vergide genellik, eşitlik ve kanunilik ilkelerine çerçeve oluşturan temel hukuki dayanak olmuştur.

Amerika'da vergilendirme yetkisine ilişkin esaslı tartışmaların 1700'lü yılların sonlarına doğru ortaya çıktığını söylemek mümkündür. İngiltere'nin ABD'de başta olmak üzere birçok yerde sömürgelerinin vergilendirme yetkilerine müdahale etmesi sömürgelerde vergilendirme yetkisine sahip çıkılması konusunda bir direnc dönüşmüştür.

ABD'nin bağımsızlık mücadelesinin de aslında bu temelde ortaya çıktığını ve geliştiğini söylemek mümkündür. İngiltere'nin ABD'de haksız vergi uygulamalarına imza atması, sömürgesi olan ABD'de vergilendirme yetkisini keyfi sınırsız kullanmaya kalkması ABD'nin bağımsızlık ve özgürlük mücadelesine hızlandıran önemli etkenler olmuştur. Bağımsızlığı kazanan ABD 1776 yılında ilan ettiği Bağımsızlık Bildirisi'nde devletin vergilendirme hakkı ve yetkisini disipline etmiş sonraki dönemlerde hazırlanan anayasalara da bunu yansıtmıştır.

Söz gelimi 1787 tarihli ABD Anayasası'nda verginin kanunilik ilkesine vurgu yapılarak vergilendirme yetkisinin Kongre'ye ait olduğu, vergi konulması ve tahsil edilmesi ile diğer mali yükümlülükler ve işleyiş konusunda yetkinin Kongre'ye ait olduğu vurgulanmıştır (Çağan, 1982: 27).

Belçika Anayasası'nda ise devletin menfaatine olan vergilerin ancak kanunla konulabileceği ve vergilerle ilgili olarak gerekli görülen istisnaların da kanunla belirlenebileceği ifade edilmektedir. Polonya Anayasası'nda vergi tarhıyla birlikte diğer kamu harçları, vergiye tabi olanların belirlenmesi, vergi oranları ve vergi muafiyeti kategorilerinin yanı sıra, vergi iadeleri ve vergi affına ilişkin esasların kanunla düzenleneceği belirtilmektedir. Portekiz ve Yunanistan Anayasası'nda ise vergilemeye ilişkin temel hususların kanunlarla oluşturulacağı ve parlamento tarafından yürürlüğe konulan bir kanun olmaksızın verginin tarh edilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Hollanda ve İspanya Anayasaları da benzer şekilde meclis iradesine ve tasarrufuna vurgu yaparak vergilemeye ilişkin düzenlemelerin yasama organı tarafından kabul edilecek kanunlarla yapılabileceğini belirtmektedir (Gerçek, 2014).

Vergi isyanlarının Batı Avrupa'da ve ABD'de demokrasinin gelişimine ve kurumsallaşmasına katkı sunan önemli toplumsal hareketler olduğunu söylemek mümkündür. Burada sorgulanan temel husus vergiyi kimin topladığı, hangi yetki ile topladığı ve ne için topladığıdır. Bugün modern maliye bilimi ve vergi sistemleri de bu sorulara toplumun beklentilerini karşılayacak düzeyde cevap verebildiği ölçüde başarılı olmaktadırlar. Bu sorulara verilecek kaçamak cevaplar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiyi olumsuz etkileyecek ve güven ortamını zedeleyecektir.

Kralların sınırsız ve hukuksuz bir biçimde kullandıkları vergileme yetkisi zorlu mücadeleler sonunda parlamentolara geçmiştir. Halktan yetki alan parlamentolar

kamusal gereksinimlerin karşılanması için yapılacak vergilendirmeler, vergilerin adil bir şekilde alınması, ortaya çıkacak yükün adil bir şekilde dağıtılması konularında verginin kanuniliği ilkesi doğrultusunda halk adına siyasal otorite ile birlikte tasarruflarda bulunmaktadırlar.

Bu temelde gelişen ve işleyen birey devlet ilişkisi demokratik yapının kurumsallaşmasına da katkı sunmaktadır. Birey kamusal talep ve beklentilerinin karşılanabilmesi, toplumsal düzenin korunabilmesi, adalet ve güvenlik hizmetlerinin yeterince sunulabilmesi için ilgili siyasi oluşuma yetki vermiştir. Hiç kuşkusuz bu yetki beraberinde tüm bu beklentilerin karşılanabilmesi için bir vergilendirme yetkisinin kullanılmasını da zorunlu kılmaktadır. Bu yetkiyi kullanan iktidarlar söz konusu toplumsal talepleri iktidarları boyunca karşılamaya çalışırlar. Bireyler dönem sonunda verdiği vergilendirme yetkisinin gerektiği gibi kullanılıp kullanılmadığını değerlendirerek farklı arayışlara gidebileceği gibi mevcut işleyişin devamından yana da tercihte bulunabilir. İşte tam da bu noktada vergi birey ile devlet arasındaki ilişkiyi karşılıklı haklar ve sorumluklar temeline taşıyarak ekonomik yapının, siyasal yapının ve demokratik yapının kurumsallaşmasına katkı sunmaktadır.

Bilindiği gibi gelişmiş ülkelerde vergi kayıp kaçak oranları düşük düzeylerdedir. Makroekonomik göstergeler olumlu seyrederken, ekonomik yapıda da belirsizlikler olabildiğince düşük düzeydedir. Öte yandan bu ülkelerde demokratik yapının, sosyal ve siyasal yapının da son derece kurumsal bir işleyiş içerisinde kaldığı görülmektedir.

Az gelişmiş ülkelere bakıldığında ise her iki alanda da önemli yapısal sorunların olduğu görülmektedir. Bir ülkenin vergi sisteminde, bütçe hukukunda, ticaret hukukunda, ekonomi politikalarında kurumsal bir kapasite ve kimlik oluşturmayı başarabilmesi son derece önemlidir. Bu kapasiteyi oluşturma çabası ve gayretleri toplumun ve siyasetin tüm katmanlarını kaçınılmaz bir biçimde etkilemektedir. Magna Carta'daki, Büyük Fransız İhtilalindeki yapısal dönüşüm de aslında bundan farklı bir şey değildir.

Hemen bütün ülkelerde verginin yasallığı ilkesi ilgili ülkelerin kurucu anayasalarında yer alan hükümlerle teminat altına alınmıştır. Anayasalar vergilemeye ilişkin hususların yasal çerçevesini çizerek bir bakıma siyasal otoriteleri disipline etmiştir. Daha sonraki dönemlerde ruhunu anayasalardan alarak oluşturulan vergileme ilkeleri ile devlet ile mükellef arasında vergi temelinde gelişen ilişkinin kurumsal niteliği daha da bir derinlik kazanmıştır (Smith, 2005: 676; OECD, 2014: 30-31). Bu bağlamda ortaya çıkan genellik, adalet, eşitlik, açıklık, uygunluk verimlilik gibi vergileme ilkeleri ile verginin yasallığı ilkesinin farklı enstrümanlarla nasıl çok daha güçlü uygulanabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Verginin yasallığı ilkesi hiç kuşkusuz devlete vergi toplama yetkisini vermekte mükellefe de devlete karşı ağır bir sorumluluk yüklemektedir. Verginin yasallığı ilkesi ile elinde büyük bir güç bulunduran devlet vergileme ilkeleri ile bu yetkiyi nasıl kullanacağı konusunda yönlendirilmeye çalışılmaktadır.

Söz gelimi vergilemede adalet ilkesi bu konuda en önemli vergi ilkelerinden birisidir. Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca gerek yasal düzenlemeler ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli husus vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının uygulamada da adalet mülahazalarına ters

düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekmektedir. Mükelleflerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilebilmesi, vergi yüklerinin adil dağıtılabilmesi konuları da yine vergilemede adalet ilkesi üzerinden verginin yasallığı ilkesinin toplumda karşılık bulmasını kolaylaştıracak hususlardır.

Diğer önemli bir vergileme ilkesi genellik ilkesidir. Vergi önünde herkesin eşit olması vergi yüküne ilke olarak tüm toplum bireylerinin ortak olması genellik ilkesinin temel kısıtlarıdır. Bazı kesimlerin vergi dışında bırakılması genellik ve adalet ilkelerine ters olduğu gibi verginin yasallığı ilkesini de tartışmalı hale getirir. Tarihte birçok kez bu ilkeye aykırı tasarruflarda bulunulduğu söylenebilir. Söz gelimi Roma İmparatorluğu'nda vergiyi ödeyenlerin sınırlı toplum kesimleri olması orta çağda aristokrasi ve papaz sınıfının vergi dışında kalma çabaları önemli vergi isyanlarına yol açmış ve verginin yasallığı ilkesini temelinde zedelemiştir (Akdoğan, 2009: 198; Nadaroğlu, 1996: 297; Uluatam, 2009: 279; David, 1999: 370-371). Genellik ve adalet ilkesi modern mali sistemlerin gelişimiyle birlikte ödeme gücünü esas alan, ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesini öngören bir vergilendirmenin tesisine yoğunlaşmıştır. Burada üzerinde önemle durulan husus, sosyal ve ekonomik yapıya uygun vergi kaynaklarının tayini ile bireylerin ödeme güçlerinin belirlenebilmesidir. İktisadi ve toplumsal rasyonalite temelinde bu sorunları çözen ülkeler verginin yasallığı ilkesine de işlerlik kazandırmış olmaktadırlar.

Devlet vergilemede aynı ya da benzer durumda olan mükellefleri aynı boyutta ve şekilde vergilendirerek yatay eşitliği, sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan mükellefleri farklı boyutta vergilendirerek dikey eşitliği, tüm vergileme sürecinin hedeflerini kapsamını ve sonuçlarını açık ve anlaşılabilir şekilde mükelleflerle paylaşmak suretiyle vergilemede şeffaflık ve saydamlığı sağlamak zorundadır.

Verginin yasallığı ilkesinin bir yandan devletin iktisadi ve mali gereksinimlerini karşılayacak öte yandan toplumsal beklentileri gerçekleştirecek bir vergisel temeli oluşturabilmesi için vergileme ilkeleri ile bütünsellik oluşturacak bir kapsamda uygulanabilmesi son derece önemlidir.

Vergi yüklerinin dağılımında önemli sorunların olduğu, yapısal kamu finansman sorunlarının yaşandığı, kamu harcamalarında önemli etkinsizliklerin söz konusu olduğu, mali sistemin işleyişinde şeffaflığın, saydamlığın ve hesap verilebilirliğin olmadığı ülkelerin bir çoğunda kuşkusuz verginin yasallığı ilkesinin varlığından söz edilebilir. Ancak ilgili yapısal sorunların uzun süre çözülememesi durumunda ekonomik işleyişin zamanla kayıt dışı alanlara yönelmeye başladığı, devletin vergi toplayamadığı mükellefin vergi kaçırmayı bir hak olarak görmeye başladığı bir yapı işlemeye ve kurumsallaşmaya başlamaktadır. Hükümet meclisten vergi toplama yetkisi almış olmasına rağmen, mükelleflerin vergi ödeme zorunluluğu bulunmasına rağmen verginin yasallığı ilkesi başta olmak üzere tüm vergi ilkeleri sembolik hale gelmektedir. Bu bağlamda verginin yasallığı ilkesinin tüm beklentileri karşılayacak biçimde uygulanabilmesinde mali, ekonomik ve sosyal yapının niteliği ve kurumsal kapasitesinin de etkili olduğu söylenebilir.

5. Sonuç

Verginin yasallığı ilkesi batılı ülkeler başta olmak üzere hemen birçok ülkede demokrasinin gelişimine, verginin belirginliği ve genelliği ilkesinin gelişimine, verginin tabana yayılmasına, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesine, istisna ve muafiyetlerin netleştirilmesine, anayasal düzenin güçlendirilmesine önemli katkılar sunmaktadır. Vergilemenin yasallığı ilkesi vergilendirme sürecine ilişkin temel prensiplerin birçoğuna yasal dayanak oluşturmaktadır.

Verginin yasallığı ilkesinin ortaya çıkışı ve gelişimi batılı ülkelerin birçoğunda demokrasinin gelişimine paralel bir seyir izlemiştir. Demokratik yapının işleyişi kurumsallaştıkça verginin yasallığı ilkesinin çok daha güçlü bir biçimde uygulandığı, verginin yasallığı ilkesinin tam olarak uygulanabilmesi durumunda ise demokratik işleyişin daha hızlı ve kolay kurumsallaştığı söylenebilir.

Hükümetler, seçimle aldıkları yetki ile vergileri millet adına tahsil etme ve kamu harcamalarını da yine millet adına yapma iradesine sahiptirler. Seçmenler demokrasinin vazgeçilmez unsuru olan seçimlerle bu yetkiyi dilediği partilere verirler. Verilen bu yetkinin beklentileri doğrultusunda kullanılmadığını düşünen seçmenler izleyen ilk seçimlerde iktidarı görevden uzaklaştırarak başka alternatifleri değerlendirme imkanına sahiptirler. Bu bağlamda, verginin yasallığı ilkesi bir bakıma hükümetleri de disipline eden, vergi hukuku ve kamu harcama hukukunun oluşmasına ve kurumsal bir yapı içerisinde işletilebilmesine olanak sağlayan bir altyapıyı oluşturmaktadır.

Devletin ve bireyin birbirine karşı birtakım hak ve sorumlulukları bulunmaktadır. Vergi bireyin devlete ve topluma karşı en temel sorumlularından bir tanesidir. Devletin en temel sorumluluğu ise bireysel tercihleri toplumsal talep ve beklentilere dönüştürecek siyasal karar alma mekanizmalarını oluşturmak, bunları işletmek ve toplumsal talep ve beklentileri karşılamaktır. Bu süreçte en yoğun tartışma alanları; toplanacak vergi tutarı, vergilemenin hangi kaynaklardan yapılacağı, kimin ne tutarda vergi ödeyeceği (verginin kurucu ögeleri), elde edilen gelirlerin hangi harcama kalemlerinde değerlendirileceği gibi hususlardır. Verginin yasallığı ilkesi işte tam da böylesi bir kompozisyonda vergilemenin tüm taraflarını uzlaştırmaya çalışan bir sürece yön vermekte ve bu sürecin herkesi bağlayan hukuki çerçevesini oluşturmaktadır.

Verginin yasallığı ilkesi, demokratik gelişme ile birlikte gelişecek bir kültürdür. Demokratik kuralların ve kurumların yeterince kurumsallaştırılmadığı yapılarda, vergilemenin yasallığı ilkesi tarafların beklentilerini karşılamaktan uzak olacaktır. Verginin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyerek vatandaşı devlete karşı koruyan ve aynı zamanda devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için kaynak arayışlarını meşru bir temele oturtan devlet ile vatandaşlar arasında toplumsal bir mutabakat metnidir. Söz konusu mutabakatın gereklerini yerine getirmeyen veya seçmenleri yeterince tatmin etmeyen politikalar ve uygulamalar ilgili iktidarların izleyen seçimleri kaybetmesiyle sonuçlanacaktır. Verginin yasallığı ilkesi birey devlet arasındaki mali ilişkilerin temeli, demokratik hukuk devletinin teminatıdır. Verginin yasallığı ilkesi yozlaştığı ölçüde vergisel düzenlemelerde keyfilik artacak,

bireylerin devlete ve mali sisteme olan güvenleri tartışmalı hale gelecek, kayıtdışı ekonominin sınırları hızla genişleyecektir. Hiç kuşkusuz bu süreç doğrudan ve türev etklieri ile iktisadi, sosyal ve mali yapıyı da olusuz etkileyecektir.

Kaynakça

Ağdemir, Z. (2017). "XVI. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyanları", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (2), ss: 141-157.

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

Akyazan, A. E. (2009). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'de Gelişimi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 80, ss. 1-30.

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

Çetin, H. (2018). "Osmanlı Devleti'nde Meydana Gelen Vergi İsyanları", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi,* 10 (1), ss. 18-34.

David N. H. (1999). *Public Finance*, New York, The Dryden Press.

Doğrusöz, B. (2000). "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi", *22. Maliye Sempozyumu*, İstanbul, ss.135-160.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. & Asa, S. (2014). "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), ss. 81-130.

Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi.

Güneş, G. (1992). Verginin Yasallığı İlkesi, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul.

http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789 264218789-en.htm, (21.04.2019).

http://www.atam.gov.tr/dergi/sayi-15/tekalif-i-milliye-emirleri-ve-uygulanisi, (21.01.2019).

İlal, E. (1968). "Magna Carta", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34 (1-4), pp. 210-242.

Karakoç, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı) ss. 1259-1308.

Kumrulu, A. (1981). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36, ss. 147-162.

Mutafcieva, V. (2011). "18. Yüzyılın Son 0n Yılında Ayanlık Müessesesi", *Tarih Dergisi / Turkish Journal of History,* 0 (31), 163-182.

Mutluer, K. & Dayanç, N. N. (2016). "1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi ile İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 419, ss.10-29.

Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Kitabevi.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). Addressing The Tax Challenges of The Digital Economy, içinde "Fundamental Principles of Taxation", s.30-31 OECD 2014. (20.03.2019)

Öncel, M., Çağan, N. & Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Özçelik, S. A. (2011). "Sened-i İttifak", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 24 (1-4), 1-12.

Smith, A. (2005). *An Inquıry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations* England, An Electronic Classics Series Publication.

T.C. Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2009/63, Karar Sayısı: 2011/66, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110723-14.htm (26.03.2019).

T.C. Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2010/31, Karar Sayısı: 2011/167. http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/5c4ec535-91c0-469c-b2ea-ea0c1bd47e97?excludeGerekce=False&wordsOnly=False, (25.03.2019).

Tosuner, M. & Şen, E. (2004). "Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 272.

Uluatam, Ö. & Yaşar, M. (1999). *Vergi Hukuku,* Ankara, İmaj Yayıncılık.

Vanistendael, F. (1996). Tax Law Design and Drafting, Chapter 2, Legal Framework for Taxation (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.), pp. 1-56.

Bütçe Hakkının Tesis Edilmesinde Kesin Hesap Bütçesi, Değerlendirmeler ve Öneriler: Türkiye Örneği

Serdar DUMLUPINAR[1]

Öz

Devletler, kimi ihtiyaçlarının temini için gelire ihtiyaç duyarlar ve egemenlik hakkına dayanarak toplumu oluşturan bireyler üzerine ekonomik kararlarını yöneltirler. Bütçe hakkı ise bu ekonomik kararların sınırsızlığını önlemeye yönelik önlemler olarak gelişim göstermiştir. Bu açıdan bütçe hakkı, devletlerin, gelirlerinin ve harcamalarının toplumun üyeleri tarafından sınırlandırılması ve bu sınırlandırmaların her yıl onanması ve denetimini ifade etmektedir. Bütçe hakkının uygulanabilmesine yönelik pek çok araç bulunmaktadır. Kesin hesap bütçesi, bu araçlardan birisidir. Kesin hesap bütçesi, geçmiş yıl bütçesinde verilen yetkinin yasama organınca belirlenen sınırlar içinde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeyi amaçlar. Bu çalışmanın amacı, bütçe hakkının tesis edilmesinde kesin hesap bütçesinin yerini ve önemini tespit etmek ve Türkiye özelinde uygulamanın bütçe hakkını aksatan yönlerini tespit etmek ve bu aksaklıklara yönelik çözüm önerileri getirmektir. Çalışmada, kesin hesap bütçesinin bütçe hakkını aksatan yönleri, Türkiye özelinde tespit edilmiş ve bunlara yönelik çözüm önerilerinden bahsedilmiştir. Aksaklık oluşturulan yönler başlıca; komisyon yapısı, görüşme takvimi, farkındalık süreci oluşturma ve siyasi sebeplerden kaynaklanan uygulamalardır. Aksaklık oluşturan bu sorunların çözümleri de çalışmada incelenmiş ve ifade edilmiştir. Buna göre çözüme yönelik olarak; yeni bir kesin hesap komisyonu kurulması, kesin hesap bütçesinin görüşülme takviminin değiştirilmesi, halk nezdinde farkındalık yaratmaya yönelik bilgi araçlarının geliştirilmesi ve seçim sisteminde ve anayasal düzeyde denetime yönelik değişiklik önerileri çalışmada ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Hakkı, Kesin Hesap Bütçesi, Demokrasi
Jel Kod: H60, H61, H83

Final Account Budget in Establishing Budget Right, Assessment and Recommendations: The Case of Turkey

Abstract

States need income to provide for some of their needs and, based on sovereignty, direct their economic decisions on the individuals who make up the society. The budget right has developed as measures to prevent the inflexibility of these economic decisions. From this point, the right to budget implies limiting the incomes and expenditures of the states by members of the society and the approval and control of these limitations every year. There are many tools to implement the budget right. The final account budget is one of these tools. The final account budget aims to determine whether the competence given in the previous year budget is used within the limits set by the legislative body. The aim of this study is to determine the location and impoprtance of the final account budget in establishing the budget right and in particular Turkey's application is to identify aspects that hinder the right budget and to propose solutions to these difficulties. In the study, the final account budget; aspects that hinder budget right, have been detected in particular Turkey and have been mentioned in solutions for them. The aspects created the fault, mainly; commission structure, meeting schedule, creating awareness process and political applications. The solutions of these problems, which create problems, were examined and

[1] Araş. Gör., Siirt Üniversitesi Maliye Bölümü, serdardumlupinar@hotmail.com

expressed in the study. Accordingly, for the solution; the establishment of a new final account commission, changing the timetable for the final account budget, the development of information tools for raising public awareness, and the suggestions for change in the electoral system and amendments to the control at a constitutional level were discussed in the study.

Key Words: Budget Right, Final Account Budget, Democracy
Jel Codes: H60, H61, H83

1. Giriş

Demokrasi, halkı oluşturan bütün unsurların, ülke yönetiminde temsilciler aracılığıyla veya doğrudan katılım sağlayarak, üretilecek politikalar üzerinde karar alma hakkına sahip olmasını ifade eder. Bu açıdan demokratik yönetimler; temel araç olarak seçimler yoluyla halkın, oluşturulacak politikalar üzerinde karar verici konumda olduğu yapılar olarak karşımıza çıkmaktadır. Seçimler yoluyla bir yandan karar alma hakkının kullanımı sağlanırken bir yandan da uygulanan politikaların halk tarafından onaylandığı ya da reddedildiği bir denetim yapısı kurulmuş olmaktadır.

Demokratik yönetimlerin gelişiminde ekonomik unsurlar çok belirleyici rol üstlenmiştir. Toplumlar, ilk olarak mutlak iradeye, kendi üzerine yönelttiği ekonomik kararlarına tepki amacıyla direnç göstermiştir. Yönetici konumunda bulunan iradelerin halk üzerine saldıkları vergilerin sınırsızlığı, demokratik yapılar nezdinde ilk sınırlandırılan alan olarak karşımıza çıkmıştır. Daha sonrasında ise sınırsız karar alma eğilimini denetim altına alma süreci, yapılan harcamalar üzerinde gerçekleşen kontrol, son aşamada da oluşturulan gelir ve gider kompozisyonun yıllık olarak halkın onayına sunulması aşamalarından geçmiştir. Halkın gelir ve giderler üzerindeki belirleme, onaylama ve denetleme hakkı olarak ifade edilen bütçe hakkı bu açıdan demokrasinin gelişmesinde ve demokratik yönetimlerin oluşmasında önemli bir araç olmuştur.

Bütçe hakkı pek çok araç yoluyla kullanılabilmektedir. Kesin hesap bütçesinin denetimi de bu araçlardan bir tanesidir. Kesin hesap bütçesi, hükümetlerin geçmiş yıl bütçeleri üzerinde yürütülen yasama denetimini ifade etmektedir. Kesin hesap bütçesi, yasamanın yürütmeye geçmişte verdiği yetkinin nasıl kullanıldığı, gerçekleşmeler sonucu elde edilmiş kesin veriler yoluyla incelemeye yardımcı olmaktadır. Kesin hesap bütçesinin uygulamaların gerçekleşmelerine ilişkin kesin sonuçlar içermesi, bütçe hakkının kullanımında, bütçeleri onaylama hakkının yanı sıra bu verilen yetkinin ne şekilde kullanıldığının denetimine izin vermesi sebebiyle çok önemli bir konumdadır.

Bu çalışmanın amacı, kesin hesap bütçesinin bütçe hakkını tesis etmedeki rolünü ifade etmek ve ülkemizdeki mevcut yapısını inceleyerek bütçe hakkını aksatan yönleri tespit etmek ve buna yönelik çözüm önerilerini sunmaktır.

Çalışmanın sınırlılığı, bütçe hakkının tesis edilmesinin kesin hesap bütçesiyle sınırlarının çizilmesidir. Bu çalışmada belirtilen sorunlar ve çözümler dışında da bütçe hakkını geliştirmek adına pek çok sorun ve çözümler mevcuttur. Ancak bunlar konunun dışındadır. Çalışma ayrıca Türkiye örneğine ilişkin uygulama alanını içermesi sebebiyle ülkemiz özelinde sınırlandırılmıştır.

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri haricinde 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bütçe hakkı ve demokrasi ilişkisi açıklanarak bütçe hakkı kavramı incelenecektir. İkinci bölümde kesin hesap bütçesi ve bütçe hakkı ilişkisi ifade edilerek, ülkemizdeki kesin hesap bütçesi uygulaması incelenecektir. Bunun yanı sıra uygulamanın bütçe hakkını aksatan yönleri ve çözüm önerileri bu bölümde tartışılacaktır.

2. Bütçe Hakkı Kavramı ve İçeriği

2.1. Bütçe Hakkı ve Demokrasi İlişkisi

İnsanlık ve hukuk devletinin geçirdiği gelişmeler incelendiğinde, mali alanda elde edilmiş özgürlüğün bireysel hak ve özgürlüklerin önemli bir aracı olduğu açıktır. Nitekim birey ve devletler mali açıdan özgür olmadıkça temel hak ve özgürlüklerin ilerlemesi mümkün olmamıştır. Temel hak ve özgürlüklerin tesisi için insanlar, ilk aşamada kendilerinden alınan vergiyi ilk olarak alınma bakımından daha sonra ise harcanma yönüyle kurallara bağlamışlardır (Güneş, 1998: 173). Bütçenin bir hak olarak görülmesinde, toplumların akılcı ve sorgulayıcı davranışları belirli olmuştur. Kişisel kaynakları yetersiz kalan yöneticiler, yürütülecek işler için toplumdan vergi istemeye başladığı zaman, toplumlar; bu verginin gerekli olup olmadığını, miktarını ve türünü, nerelere harcanacağını ve ne şekilde harcandığını sorgulamışlardır. Bu soruların yaygınlaşması ile birlikte toplum nezdinde bütçe bir hak olarak algılanmıştır (Bağlı, 2014: 35).

Tarihsel olarak politika ve ekonomi çalışmaları çok yakın ilişki içinde olmuşlardır. Ekonomi politik kararları etkilerken, politikalarda ekonomik kararları etkilemişlerdir (Holcombe, 1996: 18). Buna göre mali teşkilatlar ve sistemlerin, siyasal teşkilat ve sistemlere paralel doğduğu ve geliştiği ifade edilmelidir. Tarihi tecrübeler, bir devletin tam bir egemenliğe ve otoriteye sahip olabilmesi için, ülkesinde bulunan bütün mali sistemin kendi otoritesinde merkezileştirilmesinin, bütün gelirlerinin kendi hazinesine girmesinin ve bütün giderlerinin de yine kendisi tarafından ödemesini sağlamış bulunmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır (Feyzioğlu, 1984: 14). Bütçe hakkı, uygulanacak bütçelerin toplumsal hayatı etkileyen ve toplumu bazı konularda zorlayacak özellikler içermesi sebebiyle siyasi özellikler taşımaktadır. Bu sebeple bütçe hakkının kullanılması tarihin her döneminde egemenlik hakkının ayrılmaz bir parçası olmuştur (Özbilen, 2013: 16).

Demokratik yönetimlerin gelişiminde bütçe hakkı önemli bir konumdadır. Demokratik bir yönetim, temelde iki özelliğe sahip bir yapıdadır. Bunlar karar alma ve yürütmede saydamlık ile yürütmenin sınırsız otoritesinin üzerinde oluşan denetimdir. Bu açıdan demokrasilerin gelişmesinde gelir toplama, giderleri yapma ve bunlar üzerindeki onama ve denetim sürecini içeren bütçe hakkında görülen gelişmeler önemli bir yer tutmaktadır (Çevik, 2002: 111). Bütçe hakkı, kamu harcamalarının kişi üzerine beraberinde getirdiği yükümlülükler sebebiyle ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Toplumlar, devletin masrafını keyfince artırması sonucu daha fazla ve daha ağır yükümlülükle karşılaşmaya başladıklarını gördükleri için konuya ilgi duymaya başlamışlardır (Gürsoy, 1980: 56). Yasama organları, 12. yüzyılda İngiltere'de ortaya çıkan gelişmelerle birlikte

zamanla bugünkü konumlarına erişmişlerdir. Yasama organlarının ilk ortaya çıkışında kralın vergi koyma yetkisinin keyfiyetini önlemeye yönelik istek etkili olmuştur. 1215 Magna Carta'da, vergi koyma yetkisi yasama organının iznine bağlanmıştır. Magna Carta'da yer alan ''Temsilsiz vergi olmaz.'' prensibiyle mali konularda güçler ayrılığı ilkesi uygulanmaya başlanmıştır. Böylece iktidarın mutlak mali yetkisi sınırlandırılmıştır (Biçer, 2017: 11). Magna Carta, bütün haliyle tamamlanmış bir bütçe sistemi kurmamış ancak gelirler üzerinde hesap verilebilirliği sağlamıştır (Lee & Johnson & Johns, 2004: 9). 1688 Bill of Rights ile birlikte vergi koyma yetkisi tümüyle yasama organına geçmiştir. Bundan sonraki aşamalarda ise yasama organın amacı, toplanan vergilerin harcamasını denetlemeye yönelmiştir. Böylece yasama organlarının ortaya çıkması ve gelişmesinde gelirleri toplama, harcamaları yapma ve denetleme kavramlarını içeren bütçe hakkı etkili olmuştur (Çeliker, 2006: 5). Demokrasi teorileri temelde, yasamanın yürütme üzerinde kontrol kurduğu güçler ayrılığı prensibi aracılığıyla açıklanır.

Vergi ve benzeri gelirlerle kamu harcamalarının çeşit ve miktarını belirleme ve onaylama anlamına gelen bütçe hakkı, tarihi gelişim sürecinde başlıca 3 aşamadan geçmiştir. Bunlar, kamu gelirlerinin yasama organının onayından geçerek yürürlüğe konması, kamu harcamalarının meclis tarafından onaylanması ve son olarak devletin gelir ve giderlerine ait onay işleminin her yıl yasama organınca yeniden yapılması şeklinde 3 aşamadan geçmiştir (Bülbül, 2014: 10). İlk iki aşamanın doğal sonucu olarak uygulanan bütçenin gelir ve gider kısımlarının ortaya çıkması ve bütçenin belirli bir süre içinde yapılarak o süre sonunda yeni gelir ve giderleriyle yeniden onaylanmasını gerekli kılmıştır (Coşkun, 1997: 14). Bütçe hakkının gelişim aşamalarının özünde önceden izin ve yetki verilmesi yer almaktadır (Erginay, 1994: 158). Bütçe hakkının gelişimi, halkın kendi adına hareket eden yönetimi, bütçenin zaman bakımından sınırlandırması, kamu harcama ve gelirlerinin miktar ve bileşimini tespit ederek sınırlandırması ve uygulanacak olan bütçenin yetkili organlarca onanmasını içeren bir süreci ifade etmektedir (Batırel, 1990: 5).

Demokrasilerde siyasal sistemin meşruiyeti, alınan karalarda halkın rızasının alınması ve yöneticilerin siyasi eylemlerinden dolayı kamuoyu önünde hesap verebilmesine bağlıdır (Biçer, 2017: 18). Bütçe hakkı, demokrasilerde, toplumun kamu gelir ve giderleri üzerindeki yetkilerini halkın temsilcisi konumundaki yasama organına devretmesiyle sistemleşmiş ve anayasal bir yapıya bürünmüştür (Sultan, 2016: 11). Bütçe hakkının millet temsilcilerine tanınmış olması, milletin vergi mükellefi özelliğinden değil, yönetme hakkına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Demokratik toplumlarda egemenlik millete ait olup, bütçeyi onaylama ve denetleme hakkı da millete ait olmaktadır (Sayar, 1964: 17). Bütçeler, temsili demokrasiler içinde yasama organlarının bütçe hakkını kullandıkları en önemli araçlardandır. Yasama organları ve dolayısıyla temsil ettiği halk, devlete verilen vergilerin nerelere ve ne şekilde harcandığının sınırları çizerek gerçekleşen işlemlerin denetimini bütçeler vasıtasıyla sağlayabilmektedir (Yılmaz & Tosun, 2010: 6). Devlet gelir ve giderlerini içeren ve buna bağlı olarak borçlanma sınırlarını belirleyen bütçeler, yasama organının yürütme organına gelir toplama ve gider yapma konularında yetki verdikleri vesikalardır. Yasama organlarının gelir toplama, gider yapma ve uygulama sonuçlarını inceleme ve denetleme hak ve görevlerini içeren bütçe hakkı bu açıdan temsili demokrasilerin

gelişimi ile yaşıt bir yapıya sahip olup, mutlak monarşiden temsili demokrasiye dayalı ulus devlete geçişte önemli bir araç ve temel bir gösterge olmuştur (Bağlı, 2012: 41). Temsilciler aracılığıyla yönetilme, seçimler aracığıyla oluşan siyasi yapıların toplumsal tercihlere yön vermesi ve bütçe yoluyla da kamu politikasına dönüşmesini içerir. Bu siyasal sistem içerisinde, toplumsal tercihlere yön verme ve kamu politikası oluşturma sürecinde yasama organlarının üstlendiği rol ise bütçe hakkının kullanımı ile belirlenir (Narter, 2012: 35). Toplumsal tercihler seçimler yoluyla siyasi tercihlere dönüşmekte ve bütçe vasıtasıyla da hükümetin yıllık planlarını oluşturmaktadır. Bütçeler yasama organlarının onaylaması ile de kamusal tercihlere dönüşmektedir (Sarı, 2016: 13). Bütçe hakkının millete ait olması, toplumsal ihtiyaçların giderilmesini sağlayan ve devlet-toplum ilişkilerinin yürütülmesini sağlayan bütçeler aracılığıyla, milletin belirlediği ve talep ettiği yönde mali ve ekonomik değişiklik yapma ve farklılaştırma gücüne sahip olmasını ifade eder (Bağlı, 2014: 38).

2.2. Bütçe Hakkı Kavramı

Bütçe, kamu ekonomisinde kaynak kullanımının sınırlarını belirleyen bir belge niteliğindedir. Devlet dairelerinin ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir belge niteliğinde olan bütçe (Sur, 1946: 98), kamusal ihtiyaçların karşılanması zorunluluğundan doğan devletin (Musaballı, 1978: 5), bir gereğidir. İnsanların toplum halinde yaşamaya başlamasından sonra ortaya çıkan ortak ihtiyaçların karşılanması zorunluluğu devlet yapısını ortaya çıkarmıştır. Özel sektör, pek çok mal ve hizmeti iyi üretebilmektedir. Ancak yol, köprü, savunma hizmeti gibi ortak ihtiyaçlara yönelen mal ve hizmetler devletler tarafından üretilmeye meyillidir (Holcombe, 1996: 4). Ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelen devletin her faaliyeti, ihmal edilebilecek istisna örnekler dışında mutlaka bir harcamayı gerektirir (Sönmez, 1994: 3). Özel sektörde arz ve talep yasalarıyla belirlenen üretim süreci, kamu sektöründe seçimlerin getirdiği bireysel tercihlerin yansımasıyla belirlenmektedir (Holcombe, 1996: 4). Seçimler yöntemiyle oluşturulan kurulların koymuş olduğu kurallar toplumsal talepleri yansıtmaktadır. Bu açıdan bireysel tercihler, kamusal üretimi oluşturan talep, kamu sektörü ise seçmenlerin üretime yönelik taleplerini gerçekleştiren bir arz yapısı olarak anlaşılmalıdır (Holcombe, 1996: 6). Pek çok farklı bireysel isteği barındıran toplum, seçimler aracılığıyla yönetilecek kamusal alan üzerinde bir uzlaşıya varır (Hırsch, 1970: 18). Seçimler sonucu oluşan uzlaşının getirdiği bütçeler, bu açıdan toplumun ihtiyaçlarını yansıtan bir niteliğe sahiptir (Lynch, 1985: 6).

Devletler, yapmak zorunda olduğu harcamaları yapabilmek adına, mutlaka gelire sahip olmak durumundadır. Devletlerin gelir sağlama yöntemleri, toplumlara kimi ekonomik, sosyal, hukuki sonuçlar doğurmaktadır (Nadaroğlu, 1989: 12). Bütçeler, yöneticilerin harcamaları gerçekleştirebilmek adına talep ettikleri yükümlülüklere halkın verdiği tepkiler ve yöneticiler üzerinde sağladıkları sınırlandırmalar doğrultusunda gelişim göstermiştir. Kamu bütçeleri, ekonomi yönetiminin özelde ise hükümetlerin ana karakteristik öğesini oluşturur. Ulusal ekonomilerin refleksini yansıtan bütçeler, özel sektörü ve toplam ekonomik aktivitileri etkileyen temel bir uygulama alanıdır (Burkhead, 1956: 59). Kamusal sunum, ortaklaşa amaçlar adına mal ve hizmetlerin

üretildiği organizasyonları içermektedir. Milli gelirin büyük bir kısmını bütçe aracılığıyla kontrol eden kamunun, kullandığı kaynakların büyüklüğü ve etki alanı düşünüldüğünde, kaynakların etkin ve adil dağılımı adına denetimi önem arz etmektedir (Heald, 1984: 153).

Toplumun kendilerine yüklenilen sorumlulukları sınırlandırma istekleri ve yapılan harcamaların miktar ve bileşimini tespit ve tayin etme isteği neticesinde gelişen bütçe hakkı kavramı, devlet yapılarının mutlakiyetçi rejimlerden demokrasiye dönüşümüyle paralellik göstermiştir. Toplumsal isteklerin gerçekleştirilme süreci, seçimlerin başlattığı politik sistemin bir ürünüdür. Seçimler ile hizmetlerin gerçekleştiği ana kadar pek çok aşamadan geçilmesine rağmen, seçimler bu süreçleri başlatan ilk adım ve diğer süreçlerin varlık sebebi niteliğindedir (Hırsch, 1970: 18). Seçim sonuçları; seçmenler açısından karar alma noktasında belirleyici iken, her bir yasama üyesi adına karar alma konusunda seçmenlerde olduğu kadar net bir yapıda değildir. Her bir yasa yapıcısı, tek başına biri karar verici iken, toplum adına alınacak kararlarda yürütme organları etkili olmaktadır. Bunun yanı sıra, alınan kararın etkisinde bulunan kimi özel grup ve yöneticilerde (bürokratlar, sendikalar, iş dünyası, medya vb.) seçmenler ve yönetenler gibi etkili olabilmektedir (Hırsch, 1970: 22). Bütçe, devletin topluma hesap verdiği, hükümetin yasama organına, astların üstlere karşı sorumlu olduğu bir süreç bütününü ifade eder (Lee ve diğerleri, 2004: 24). Bütçe sistemleri, hükümetlerin ve diğer seçilmiş organların hesap verebilirliği ve işlemlerin denetimi üzerinden gelişmiştir. Bütçe sürecinde sorumluluklar, temelde demokratik toplumlarda seçimlerle oluşmuş, hükümet ve yasama sistemini içeren bütün devlet kademesi tarafından temsil edilmektedir (Lee vd., 2004: 8). Bütçelerin temel amacı bu açıdan hesap verilebilirliği sağlamaktır. Bütçe sürecinde uygulayıcı konumda olan hükümet, bütçenin hazırlanması ve yasama organına onaylatılmasından sorumludur. Yasama organı da bütçenin onanması ve denetiminden sorumludur. Bu şekilde gerçekleşen yetki paylaşımı, yasamanın bütçenin detayları hakkında daha çok fikir edinmesi ve bütçe üzerindeki denetimini gerçekleştirmesine olanak sağlar (Burkhead, 1956: 307). Özel sektörde denetim mekanizması, piyasa tarafından gerçekleşmektedir. Tüketicilerin tercihlerini her an değiştirebileceği gerçeği, piyasa üreticilerini sorumlu davranmaya yönlendirir. Bu yapı, kamusal üretimin piyasada olan rekabetten yoksun olması sebebiyle kendiliğinden oluşmamaktadır (Heald, 1984: 153). Bu açıdan belirli zaman aralıklarında yapılan seçimler halkın seçilmişler üzerindeki denetimini ifade eder (Lynch, 1985: 3).

Sayar (1964), bütçe hakkını vergi ve sair kaynaklardan elde edilen gelirlerle yapılacak amme masraflarının nevi ve miktarını tayin ve tasdik eyleme hakkı olarak tanımlamıştır. Batırel'e göre (1990: 5) bütçe hakkı, kamu harcama ve gelirlerinin miktar ve bileşimini belirleme hakkıdır. Gürsoy (1980: 56) bütçe hakkını, devletin nerelere, ne ölçüde para harcaması gerekeceğine ve bu harcamalar sonucunda ne gibi yükümlülükler yükleneceğine, milletin ya da millet adına karar vermeye, yetkili temsilci meclislerinin söz sahibi olması durumu olarak ifade etmiştir. Bulutoğlu ve Kurtuluş (1981) ise bütçe hakkını yürütmenin hangi kamu hizmetini ne miktarda üreteceklerini ve hangi ödenekleri kullanarak bu harcamaları gerçekleştireceklerinin, bütçeyi onaylayan siyasi temsilcilerce onaylanması ve tespit edilmesi işlemi olarak tanımlamıştır. Mutluer, Öner ve Kesik (2005), bütçe hakkını devletin nerelere ne ölçüde para harcaması

gerekeceğine ve bu harcamalar dolayısıyla da halka ne gibi yükümlülükler getireceğine, milletin ya da millet adına karar vermeye yetkili temsilci meclislerin söz sahibi olmaları olarak tanımlamışlardır. Bağlı (2014: 38)'ya göre bütçe hakkı, yasama organlarının yürütmeyi ve idareyi harekete geçirme yetkisini ifade ederken, bu yetki bütçenin onaylanmasını, uygulama sonuçlarının izlenmesini ve uygulama sonuçlarının denetimini içermektedir. Edizdoğan ve Çetinkaya (2017), bütçe hakkını kamu hizmetlerinin cinsi ve tutarı ile bu hizmetleri karşılayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkında karar verme yetkisi olarak tanımlamışlardır.

Bütçe hakkı bu tanımlar ışığında başlıca 3 unsurdan oluşmaktadır. Bunlar toplum içinde genel ihtiyaçların belirlenerek bunların kamu hizmetlerine konu yapılması, toplumsal harcamaların yapılmasında kullanılacak gelirin çeşidi ile bunların toplanması ve karar yetkisinin, kimin nasıl ve ne şekilde kullanılacağı sorunudur (Özbilen, 2013: 16). Bu üç unsurda da ortak tarafın bir tercih ve karar ile ilgili olduğu görülmektedir (Edizdoğan & Çetinkaya, 2017: 21). Toplumlar bütçe hakkını kullanarak sunulmasını istedikleri kamusal hizmetlerin içerik ve miktarına ilişkin tercih ile bunlar için kullanılacak kaynakların nerelerden ve ne şekilde elde edileceğinin kararını vermektedir. Bütçe hakkı, yasama organlarının, toplumu temsil yetkisini kullanarak yürütme organını harekete geçirme ve görevlendirme, belirlenen sınırlar içinde işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etme ve denetleme ile bu yolla siyasal sistem içinde hesap sorma unsurlarını içermektedir.

Çok sayıda ve karmaşık bir yapıya sahip kamusal uygulamalar hükümetler üzerindeki yasal denetimin önemini artırmaktadır (Heald, 1984: 160). Bütçe, harcamalara ilişkin içerdiği hükümler nedeniyle, harcamacı kuruluşların verilen görevlere uygun harcamalar yapmasını sağlar ve harcamalarda yetki aşımını önleyerek usulsüzlüklerin önüne geçer. Bu yönüyle bütçelerin onaylanması ve izin verilmesini içeren bütçe hakkı, bürokrasi ve siyasi iktidar üzerinde denetim görevi görmektedir (Bulutoğlu ve Kurtuluş, 1981: 48). Modern devletlerde artarak karmaşık bir yapıya sahip olan bütçe süreçleri, yürütmenin yasama ve seçmenlere hesap verdiği, yasamanın da özellikle denetim faaliyetlerine odaklandığı bir yapıya sahiptir (Petrei, 1998: 15). Bütçe hakkının kullanımı, özellikle denetim sürecinde ortaya çıkmaktadır. Günümüz demokrasisinde seçmen, seçimler aracılığıyla, kendisine sunulacak kamu hizmetini sunacak ve sağlayacak makamları belirlemekte ve bu makamların ilgili hizmetleri yerine getirebilmesi için kullanacağı kaynak miktar ve bileşimine onay vermekte, ardından bu yetkinin uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimini yapmaktadır. Denetim iki noktada ortaya çıkmaktadır. İlk olarak hükümet, yasama meclisi önünde bütçe onay sürecinde kullanacağı yetkinin hesabını verir. İkinci olarak ise yasama meclisinden aldığı ve kullandığı yetkinin uygulama sonuçlarıyla tekrar yasama meclisine hesabını vermektedir (Selen & Tarhan, 2014: 5).

3. Kesin Hesap Bütçesi

3.1. Bütçe Hakkının Bir Fonksiyonu Olarak Kesin Hesap Bütçesi

Bütçe hakkının kullanımı açısından, yasama organının kamu gelirlerini elde etme ve kamu harcamalarını yapma yetkisini yürütme organına tanıması doğal olarak bu yetkilerin kullanımının denetimini de zorunlu kılar (Bağlı, 2014: 51). Böylece tanınan yetkinin kesin hesap bütçesiyle yürütme organınca yasama organına hesabının verilmesi, bütçe hakkının kullanımının tamamlanması anlamına gelmektedir (Bağlı, 2012: 69). Bütçe hakkının kullanımı açısından, bütçe kanunuyla verilen yetkinin yasama organınca nasıl kullanıldığının incelenmemesi, hukuk mantığıyla da çelişir bir duruma sebep olacaktır. Bu sebeple bütçeyi onaylayan yasama organı, sonuçlarını da denetleyerek bütçe hakkının kullanımı gerçekleştirmektedir (Ayanoğlu, 2016: 146). Bir hak ancak kullanıldığında değer taşımaktadır. Bu durum bütçe hakkı içinde böyledir. Kesin hesap bütçesi de yasama organınca yürütme organına tanınan yetkinin kontrol edilmesi yoluyla bütçe hakkının kullanımını temsil etmektedir (Gürsoy, 1980: 444).

Kesin hesap bütçesi, hükümetin başarısını ya da başarısızlığını ifade etmektedir. Kabul edilmesi halinde kullanılan yetkileri ve yetkilileri aklayan bu açıdan da hükümetlerin ibra belgesi niteliğine sahip bir yapıdadır (Bek, 1995: 63). Bu açıdan kesin hesap sistemi, bütçe hakkının kullanımını açısından bütçe denetiminin özünü oluşturmaktadır (Uçak, 1983: 15). Bütçe hakkının kullanımının yanı sıra bütçe faaliyetleri üzerine gerçekleşecek olan yasama denetimi, yürütmenin uygulamalarının kalitesi üzerine önemli katkıda bulunmaktadır. Yürütmenin uygulamalarındaki başarı ya başarısızlık, yasamanın denetiminde farkedilerek bütçe uygulamaların kalitesinin artmasına olanak verir (Burkhead, 1956: 312). Bununla birlikte, yasama organınca oylanması, kesin hesap bütçesi üzerindeki meşruluğu artırmaktadır (Pelizzo & Stapenhurst, 2006a: 8).

Bütçeleme faaliyeti, işlemler zinciri olarak iki kanundan oluşmaktadır. Başlangıçta verilen yetkileri çerçeveleyen bütçe kanunu ve son noktada kullanılan yetkilerin uygulamalarını aklayan kesin hesap kanunudur (Uçak, 1983: 15). Bütçe hakkını soyut bir hak olmaktan çıkaran olgu bütçelerin yasallığı ilkesidir. Yasama organları yürütme organlarına verilen yetkinin sınırlarını bütçe kanunları aracılığıyla çizer. Kesin hesap kanunları da bu açıdan verilen yetkinin verildiği şekliyle kullanılıp kullanılmadığını ve sapmalar varsa nedenlerini ve boyutları yine kanunla tespit eder. Bu sebeple kesin hesap bütçeleri de kanunla tespit edilmektedir (Konukman, 2015: 25-26).

Kesin hesap bütçesinin ilk olarak geriye doğru bakış sunan bir sistem olduğu görülmektedir. Çünkü kesin hesap bütçesi geçmiş yıl bütçesinin denetlenmesini ifade eder. Ancak sistemin ileriye dönük bir yanı da bulunmaktadır. Bütçe onaylama yetkisini elinde bulunduran yasama organı, gelecek yıl bütçesi yapma sürecinde, geçmiş yıl bütçesinden yararlanarak vermiş oldukları yetkinin doğru kullanılıp kullanılmadığını, gelir ve giderlerin doğru tahmin edilip edilmediğini, çeşitli sapmalar varsa bu sapmaların ne oranlarda gerçekleştiği bilgisinden faydalanabilmektedir. Tabiki bu fonksiyonun gerçekleşebilmesi için kesin hesap bütçelerinin, kesin hesap bütçelerinin üzerinde gerekli incelemeleri yapacak kadar önce bir sürede yasama organının bilgisine

sunularak görüşülmesi ve yeni yıl bütçesinden önce bir fikir edinilmesinin sağlanması gerekmektedir (Uçak, 1983: 16).

Bütçelerinde bir kanun olması sebebiyle yasama organının yürütmeyi denetleme yöntemlerinin tümü, bütçe kanununun uygulanmasını denetlemek içinde geçerli yöntemlerdir (Gürsoy, 1980: 441). Yasama organı bütçe uygulanırken de bütçe uygulamalarını denetleyebilmektedir. Bu konuda yasama organının araçları meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı sorudur. Bu yöntemler 2017 yılında yapılan değişikle güncel halini almış ve Anayasa'nın 98. Maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa değişikliğiyle birlikte gensoru yöntemi kaldırılmış ve soru yöntemi yazılı soru olarak değiştirilmiştir.

Bütçenin uygulanması sırasında yapılacak denetim, olaylara yakınlığı sebebiyle faydalı iken bütçe sürecinin tamamını birden kapsamaması sebebiyle sınırlı ve yetersiz kalmaktadır (Feyzioğlu, 1984: 443). Bütçe denetimi açısından bakacak olursak, bütçenin uygulanması sırasında verilen yetkinin kullanım alanını denetlemek, kamu hizmetlerini aksatmak ve hükümete hareket serbestisi vermemek anlamına gelecektir (Sur, 1946: 226). Bu açıdan yılsonunda yapılacak denetimler işleyişin aksamaması açısından, hükümetlere hareket serbestisi tanıması açılarından ve bütçelerin tamamlanmış olması sebebiyle kapsayıcılık açılarından önemlidir.

3.2. Türkiye'de Kesin Hesap Bütçesinin Yapısı ve İşleyişi

3.2.1. Kesin Hesap Bütçesinin Tarafları

Kesin hesap bütçesinin hazırlanması ve yasalaşması süreçlerinde etkili olan yapılar, Cumhurbaşkanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Plan ve Bütçe Komisyonu ve Meclis Genel Kurulu'dur.

5018 Sayılı Kanun 42. maddesine göre kesin hesap bütçesi kanunu, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçesinin yapısına uygun şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanmaktadır. Bu teklif, Cumhurbaşkanı tarafından meclise sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir.

Bütçe, oluşturulması, incelenmesi ve denetimi açısından teknik detaylar içeren bir belge niteliğindedir. Bütün yasama üyelerinin ise bütçeye ait teknik detaylara hakim olması mümkün değildir. Bununla birlikte zaman alıcı ve uzmanlık gerektiren bir konu olması sebebiyle yasama denetimi, TBMM tarafından tek başına yerine getirilememektedir (Ayanoğlu, 2016: 146). Bu açıdan gerek hazırlanma gerekse denetimi aşamalarında yasama, bu konularda teknik destek almaktadır. Denetim açısından yasama organlarının aldığı en önemli destek ise Sayıştay Kurumu'dur. Sayıştay, kesin hesap sürecinde hazırlamış olduğu denetim raporlarıyla yasamanın bütçe hakkının kullanımına katkı sağlamaktadır (Avcı, 2015: 72). Anayasanın 160. Maddesine göre Sayıştay, Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir.

Bu maddeyle Sayıştay, bir yandan TBMM adına yasama denetimini yapmaya bir yandan da sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamaya görevli kılınmıştır (Ayanoğlu, 2016: 146). Sayıştay, TBMM adına 5018 Sayılı kanunun 6. Bölümünde düzenlenen *''Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap''* başlığı altında Sayıştay'ın TBMM adına yapacağı denetimler 2 başlıkta toplanmıştır. Bunlar faaliyet raporları üzerinden yapılan denetimler ile Kesin Hesap Kanunu tasarıları üzerine yapılan denetimlerdir. Sayıştay, hükümetin faaliyetlerini etkin bir şekilde değerlendirmek ve verilen yetkinin doğru kullanıldığının ve yine atanmış yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi aracılığıyla, yasama organına bağımsız bir değerlendirme imkanı sunmaktadır (Bağlı, 2010: 115). Yasama organlarının araştırma kapasitelerinin yetersiz oluşu, Sayıştayların denetimleri sonucu oluşturacağı bağımsız analiz ve tavsiyelerinin önemini artırmaktadır (Wehner, 2016: 53).

Plan ve Bütçe komisyonu, kesin hesap kanununun genel kurulu gelmeden önceki denetimini ve incelemesini gerçekleştirir. Komisyon, teknik bilgi gerektiren bütçe ve kesin hesap bütçesi konularında görüşmeler yaparak aldığı kararlarla birlikte bu kanunları genel kurula sevk eder. Hükümeti oluşturan partilerin bu komisyonda ağırlıkta bulunması, hükümete karşı bir görüşün kararlara yansımasını engellemektedir. Bu sebeple komisyonun denetim faaliyetine katkısı etkisiz olmaktadır (Çevik, 2002: 113).

Genel kurul, kesin hesap bütçesine son aşamasında dahil olmaktadır. Plan ve bütçe komisyonundan sevk edilen kesin hesap bütçesi, meclis genel kurulunda bütçeyle birlikte görüşülerek onaylanır. Kanunlaşan kesin hesap bütçesiyle birlikte ilgili yıla ilişkin uygulamalarda onaylanmış olmaktadır. Genel kurulun kesin hesap konusundaki görüşme yetkisi ve bütçeyle birlikte görüşülme zorunluluğu, Anayasa'nın 161. Maddesinden (mülga 164. madde) doğmuş bir görevlendirmedir. (Bağlı, 2010: 138).

3.2.2. Kesin Hesap Bütçesinin Hukuki Dayanağı, Hazırlanması ve Görüşülmesi

Kesin hesap bütçesi, başta Anayasa olmak üzere 5018 sayılı Kanun ile birlikte uygulama alanı bulmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 26.04.2006 tarih ve 26150 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ''Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'' ile de 5018 Sayılı Kanunda belirtilen cetveller ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan diğer cetvellerle ilgili düzenlemeler belirlenmiştir. Anayasa'nın 87. ve 160, 161. Maddeleri kesin hesap bütçesi ile ilgili konularda düzenlemeler içermektedir. 87. Maddede, TBMM'nin görev ve yetkileri ifade edilmiş ve TBMM kesin hesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek konusunda görevlendirilmiştir. Anayasa'nın 160. Maddesi, Sayıştay görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Maddede merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kurumlar ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir. 161. Maddede, merkezi yönetim kesin hesap kanun teklifinin ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak en geç 6 ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulacağı ifade edilmiştir. Aynı maddede Sayıştay'ın genel uygunluk bildiriminin ilişkin

olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesini takip eden en geç 75 gün içinde TBMM'ye sunacağı ifade edilmiştir. Aynı madde, kesin hesap kanunu ve uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, Sayıştay tarafından tamamlanmamış denetim ve hesap yargısını önlemeyeceği ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmeyeceği ifade edilmiştir. Bununla birlikte kesin hesap kanun teklifinin yeni yıl bütçe kanunu teklifiyle birlikte görüşülüp karara bağlanacağı ifade edilmiştir. Bütçe komisyonunda 55 gün içinde bütçe kanunu tasarısını ve kesin hesap bütçe kanunu tasarısını kabul ederek genel kurula sevk eder. Bütçe kanun tasarısı ve kesin hesap kanun tasarısı mali yılbaşına en az 20 gün kala genel kurula komisyon tarafından iletilir. Böylece kesin hesap kanun tasarısının genel kurulda görüşülmesi için öngörülen süre aralığı mali yılbaşına kadarki 20 gündür.

5018 Sayılı Kanun'da da kesin hesap konusu düzenlenmiştir. Kanun'un 6. Bölümünde yer alan Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap başlığı altında yer alan 42. ve 43. maddeleri bu konuya ilişkin içeriğe sahiptir. 42. Maddede TBMM'nin merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanacağı ifade edilmiştir. Kesin hesap kanun tasarısının muhasebe kayıtları dikkate alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacağı belirtilmiştir. Tasarının izleyen mali yılın Haziran ayının sonuna kadar Cumhurbaşkanlığınca TBMM'ye ve bir örneğinin Sayıştay'a gönderileceği ifade edilmiştir. İlgili maddede kesin hesap kanun maddesine ilişkin eklerin neler olacağı da düzenlenmiştir. Buna göre kanun tasarısının ekinde;

a) Genel mizan,

b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,

c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,

d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,

e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,

f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,

g) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgeler, yer alır.

Kamu idarelerinin bütçelerinin kesin hesaplarının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslarda Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği ifade edilmiştir. İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşüleceği ifade edilmiştir. Bununla birlikte, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimi TBMM komisyonlarında öncelikle görüşüleceği belirtilmiştir. Merkezi yönetim kapsamında yer almayan mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılacağı yine bu maddeyle düzenlenmiştir.

Kanunun 43. maddesi genel uygunluk bildirimi başlığını taşımaktadır. Maddede Sayıştay'ın merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunacağı ifade edilmiştir. Kesin hesap kanunu tasarısı

ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetimleri önlemeyeceği ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir.

3.2.3. Kesin Hesap Bütçesinin Kabulü ve Reddi

Bütçe süreci çift yönlü bir yasama faaliyeti içerir. Gelecek yıl bütçesinin görüşülerek onaylanması ve kesin hesap bütçesinin görüşülerek karara bağlanması süreçlerinden oluşmaktadır. Her iki bütçenin de mecliste görüşülme ve onaylanma süresi bakımından aynı tarih aralığıyla sınırlandırıldığı bilinmektedir. Her yasama süreci onaylanma kadar reddedilme seçeneğini de içinde barındırmaktadır. Bununla birlikte bu durum gelecek yıl bütçesi ve kesin hesap bütçesi konusunda aynı uygulamalara sahip değildir.

Görüşülen gelecek yıl bütçesinin mecliste görüşülmesi ve onaylanması halinde bütçe, 1 Ocak itibariyle yürürlüğe girmektedir. Bunun yanı sıra bütçenin reddi halinde de ülkenin bütçesiz yönetilemeyeceği, kamu hizmetlerinin durması anlamının taşıyacağı gerçeğinden hareketle önlem olarak düşünülmüş uygulamalar kanun maddelerinde yerini almıştır.

Bütçelerin kanunlaştırılarak yasama organlarınca denetiminin sağlanması Fransız usulü denetim yapısına dayanmaktadır. Fransız yasama meclisi, 1819 yılında geçmiş yıl bütçelerinin yasama organınca kanunlaştırılmasını kabul etmiştir. Bütçenin reddi, hükümete meclisin güvenmediğini ve geçmiş yıla dayanan uygulamalarını onaylamadığını göstermektedir. Bu açıdan yasama organları, yürütme organlarını ibra etmemiş olmaktadır. Bu oylama yöntemi ile geçmiş yıl bütçesinin reddedilmesi önemli bir siyasi tehdit içermektedir. Kesin hesap bütçesinin reddi yoluyla hükümeti düşürme, dünya yasama organlarında ender görülen bir durumdur. Yine de örnekleri yaşanmış bir uygulamadır. Nitekim Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonunun 1996 yılına ilişkin kesin hesap bütçesini reddetmesi sonucu Mart 1999'da Komisyon istifa etmiştir (Wehner, 2016: 52). Gelecek yıl bütçesinin reddedilmesi de aynı sonuçları doğurmaktadır. Nitekim 1965 ve 1970 bütçe görüşmelerinde yasama organının yürütme organının hazırladığı gelecek yıl bütçelerini reddetmesi sebebiyle hükümetler bu durumu güvensizlik olarak yorumlayarak hükümetten çekilmişlerdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2017: 262). Bütçenin reddi halinde hükümeti düşürme, anayasal ya da yasal bir düzenleme değildir. Ancak hükümetin ekonomik ve mali politikalarını yansıtan en önemli belge niteliğindeki bütçenin reddedilmesi, hükümetinde yasama organınca reddedilmesi anlamı taşımaktadır. Bununla birlikte genel seçimler nedeniyle meclisin toplanamaması veya hükümetin kurulamaması gibi sebeplerle de bütçelerin, süresi içinde görüşülerek yasalaşamaması mümkündür (Mutluer ve diğerleri, 2005: 224). Hükümetin çekilmesi halinde yeterli zaman olursa mevcut ya da düzeltilmiş bütçe ile meclisten güvenoyu alabilir ancak sürenin yetersizliğinden dolayı bu durumun gerçekleşmesi zordur (Çetinkaya, 2017: 262). Bütçenin olmaması, kamu hizmetlerinin duracağı (gelirlerin toplanamaması, giderlerin yapılamaması, borçlanmanın yapılamaması) anlamına geleceği için geçici bütçe yapılır. Geçici bütçe uygulaması, 5018 Sayılı Kanun'un 19. Maddesinde tanımlanmıştır. Geçici bütçe, bir önceki yılın başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak uygulanır. Geçici bütçe

kanununun da çıkarılamaması halinde yeni bütçe kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerleme oranına göre artırılarak uygulanır. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe veya yeniden değerleme oranına göre artırılarak belirlenen bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.

Bütçenin reddi halinde kanunda düzenleme yer alırken kesin hesap bütçesinde durum aynı açıklıkta değildir. Gelecek yıl bütçesi, tahminleri içeren metinlerdir. Dolayısıyla henüz bir gerçekleşme içermemesi sebebiyle doğuracağı sonuçlar kesin hesap bütçesinden farklıdır. Gelecek yıl bütçesi belirtildiği üzere tahminleri içeren bir metindir. Bu sebeple reddi halinde doğacak sorumluluk sadece siyasi olacaktır. Herhangi bir hukuki ya da cezai bir işleme konu olacak fiil işlenmiş olmadığı için yargısal ya da idari ceza gerektiren bir sorumlulukta doğmayacaktır. Ancak kesin hesap bütçesi tamamlanmış bir süreci ifade eder. Kesin hesap bütçe kanun tasarısı önceden tanınmış olan yetkinin ne şekilde kullanıldığını açıklamaktadır. Bu sebeple doğacak muhtemel sonuçlar gelecek yıl bütçesinin reddedilmesinden farklı olacaktır (Feyzioğlu, 1984: 453).

Bu duruma ilişkin ilk olarak anayasal veya yasal bir düzenleme olmadığını yinelemek gerekir. Bunun yanı sıra literatürde kesin hesapların, yürütmenin önceki yıl bütçe uygulamalarından aklanması anlamını taşıması sebebiyle, reddi halinde de hükümetin düşmesi sonucunu doğurabileceği, red nedeninin içeriğine göre ilgililerin hukuki, mali ve ceza sorumluluğunun da doğabileceği pek çok yazar tarafından belirtilmiştir (Bek, 1995; Edizdoğan & Çetinkaya, 2017; Ayanoğlu, 2016; Batırel, 1990; Altuğ, 2004; Özbilen, 2013). Bu durumda siyasi sonucun aynı hükümetin iş başında olması halinde mümkün olabilir. Ancak kesin hesap bütçesinde geçmiş dönemde uygulayıcı konumda olan hükümetin, kesin hesap bütçesinin görüşülüp reddedildiği an iş başında olan hükümet olmama durumu da vardır. Bu durumda ne tür bir sonuç doğuracağı açık değildir. Siyasi sonuçla ilgili açıklamanın ardından cezai işlemle ilgili yaptırımı açıklamak gerekirse Sayıştay, kesin hesap bütçesi kanunlaşma aşamasına gelene kadar TBMM adına denetimlerini gerçekleştirmiş, uygunsuzluklar varsa zimnet veya tazmin kararı ile yaptırım uygulamış olmalıdır. Cezai sorumluluk gerektiren bir durumun varlığında ise yine Sayıştay durumu ceza yargılaması için ceza mahkemelerine aktarmış olmalıdır. Yasama organının bu durumlar düşünüldüğünde kesin hesabın reddini kararlaştırması Sayıştay'ın görevini yerine getirmediği anlamı taşıyacaktır. Bu sebeple yasama organı kesin hesap bütçesinin hukuk kurallarına aykırılığını tespit eder ve reddederse hukuki ve cezai işlemlere girişilmelidir. Açıkça görüleceği üzere kesin hesap bütçesinin reddi konusunda, Sayıştay'ın yaptığı denetimlerle yasamanın işlevine yapmış olduğu katkı kanunlarda bir düzenlemeye gidilmesine gerek bırakmamıştır. Bu sebeple Sayıştay denetimi, kesin hesap bütçesinin reddi aşamasına gelmeden olası hukuksal problemlerin yasama organı adına düzeltilmesini sağlamaktadır (Bulutoğlu ve Kurtuluş, 1981: 250). Yine de bütçeyi onaylama yetkisini kullanarak hükümetlere yetki alanı tanıyan yasama organı, doğal olarak kesin hesap bütçe kanunuyla da kullanılan yetki adına son sözü söyleme hakkına sahiptir. Yasama organı, kesin hesaplar konusunda herhangi bir usulsüzlük tespitini denetim raporlarına dayanarak ya da kendi kapasitesi çerçevesinde de tespiti halinde, harekete geçebilmektedir. Denetim kurumlarının ya raporların yetersizliği halinde de yasama organları, kesin hesap bütçeleri üzerindeki

denetimlerini devam ettirebilmektedir. Nitekim bu durum, yasama organının yürütme organına verdiği yetkinin ne şekilde kullanıldığının denetlenmesi anlamına gelen bütçe hakkının doğal bir sonucudur.

3.3. Türkiye'de Kesin Hesap Bütçesinden Kaynaklı Bütçe Hakkını Aksatan Başlıca Yönler ve Çözüm Önerileri

Konuya ilişkin olarak, Türkiye'de bütçe hakkının bir aracı olarak kesin hesap bütçesinin, komisyon yapısı ve yeni komisyon ihtiyacı, kesin hesabın görüşülme takvimi, bilgi alma ve farkındalık oluşturma ile parti disiplini ve parti hükümetleri yapısı başlıca sorunlarını oluşturmaktadır. Bu bölümde bütçe hakkını aksatan yönlerden kesin hesap bütçesi ile alakalı mevcut sorunlara yönelik açıklamalarda bulunulacaktır. Belirtilen açıklamalar ışığında da çözüm önerileri ifade edilecektir.

Kesin hesap bütçesi, mevcut sistem içerisinde Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülerek genel kurula sevk edilmektedir. Komisyonun kesin hesap bütçesiyle birlikte gelecek yıl bütçesi üzerinde ve daha başka konularda da çok fazla sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple kesin hesap bütçesinin ayrı bir kesin hesap komisyonu kurularak bu komisyon tarafından incelenmesi bütçe hakkının tesisi adına önemli bir adım olacaktır (Yereli, 2012: 57). Bütçe hakkının tesis edilmesi adına, kesin hesapların incelenmesi ve görüşülmesi sürecini yürütecek komisyonun da tıpkı Plan ve Bütçe Komisyonu gibi Anayasal bir kurum yapısına sahip olması gerekir.

Kesin Hesap Komisyonu tipi örgütlenmeler, Kamu Hesapları Komisyonu adı altında ilk olarak 1861 yılında İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Günümüzde ise bütün İngiliz Topluluğu Üyesi devletlere yayılmış durumdadır. Komisyon, pek çok ülkede uygulama alanı bulurken, Kamu Harcamaları Komisyonu, Kamu Hesapları ve Finansı Komisyonu gibi pek çok farklı isimle de anılmaktadır. İsimleri farklı olsa da hepsi, kamu hesapları üzerinde hesap verebilirliğini sağlama amacına yönelmektedir (Pelizzo & Stapenhurst, 2006b: 18). Kamu Hesapları Komisyonu, genellikle hükümetlerin harcama sonrası denetimine yönelmektedir. Bu sebeple uygulama sonuçları üzerine üretilecek denetim raporları temel yönelim alanlarını oluşturmaktadır (Rice, 2018: 4). Komisyon üyeleri, her ülkede farklı sayıda olabilmektedir. Bu farklılığa rağmen üye sayısında, bütün yasama üyelerini temsil edecek bir dağılım gözetilmektedir. Bu durumun anlamı komisyonlarda hükümeti temsil eden parti ya da parti grupları baskın olmaktadır. Bununla birlikte komisyonlarda güç dengesini kurmak adına komisyon başkanlığı genellikle muhalefete verilmektedir. Böylece muhalefet, komisyon sürecinde daha çok kendini ifade edecektir (Pelizzo & Stapenhurst, 2012: 119). Komisyonun, muhalefet üyelerinin ağırlıkta olduğu bir yapıda kurulması halinde, kısır siyasi çekişmeler nedeniyle, siyasal sistemin tıkanacağına yönelik bir kaygı mevcuttur (Yereli, 2012: 57). Bununla birlikte meclisin parçalı yapısı, siyasi istikrarsızlıklara da sebep olacaktır. Nitekim Fransa'da 4. Cumhuriyet Dönemi olarak adlandırılan (1942-1958) dönemin sona ermesinde; muhalefetin, hükümetleri kolayca devirebilmesi ya da onu çıkmaza sokması ve bu sebeple birçok senelerin kesin hesaplarının kabul edilmemesi sağlaması etkili olmuştur. Bu durumun varlığı ise denetim faaliyetinin hesap verebilirliği sağlamasından çok siyasal sistemin tıkanmasına sebep olmuştur (Musaballı, 1978: 183).

Komisyonlar, bilgi alma kanallarını kullanarak, hükümet üyelerini ve gerekli görülmesi halinde başka sorumluları, komisyona davet edebilmekte ve uygulamalar hakkında bilgi talep edebilmektedir (GOPAC, 2013: 13). Halka açık bu davetler bir nevi komisyonun hükümeti ve uygulamalarını sorguya çekme hakkına sahip olmasını ifade eder. Kısır siyasi çekişmelerin yapıcı muhalefetin dışında partizan bir tutuma dönüştürülmesi, hükümetlerin herhangi bir eleştiri kabul etmemesine neden olarak, medya ve kamuoyu önünde hesap verme konusundaki isteksizliklerini artırmaktadır. Bu açıdan komisyon üyelerinin tutumları da denetimlerin etkinliği adına önemlidir (Stapenhurst, 2012: 59). Bununla birlikte komisyon, denetim raporlarına dayanarak çalışmalarını yürütmektedir. Bu sebeple komisyonun başarısı, kullandığı raporların yeterliliğiyle sınırlıdır. Bu açıdan komisyonun kullanacağı raporların içerikleri zenginleştirilmelidir (Wehner, 2003: 32-33). Komisyonun ilişkili başka komisyonlarla olan iletişimi de etkin bir denetim yürütülebilmesine yardımcı olmaktadır. Özellikle sektörel bazda yapılanmış komisyonlarla olan iletişim ve onlar tarafından üretilen raporlarında denetimlerin kalitesini artıracağı açıktır.

Yasama organının kesin hesap konusunda bütçe hakkını zedeleyen önemli bir uygulama da gelecek yıl bütçesi ve kesin hesap bütçesinin aynı anda görüşülmesidir. Kesin hesap bütçesi, hükümetlerin geçmiş yıl bütçelerine ilişkin uygulama sonuçlarını içererek ayrıntılı bir incelemeyi gerekli kılmaktadır. Bütçeyle birlikte aynı anda görüşülmesi gerek komisyon gerekse genel kurul aşamasında kesin hesaplara gereken önemin verilememesine sebep olmaktadır (Ilgaz, 2010: 89-90). Kesin hesap bütçeleri, görüşülme takviminin sıkışık olmasından ötürü ancak tasarının maddeleri okunarak oylanmaktadır (Koçak, 2012: 104). Gelecek yıl bütçesi ödenek tahsisini içermesi sebebiyle daha çok ilgi çekmektedir. Ayrıca siyasi tartışmalar, gelecek yıl bütçesi üzerinden yürümektedir. Hâlbuki kesin hesap bütçesi kesinleşmiş sonuçlar içerirken gelecek yıl bütçesi tahminlerden oluşmaktadır. Bu sebeple kesin hesap bütçesi, yasamanın bütçe hakkını kullanacağı bütçe denetimi açısından daha önemli bir alandır (Narter, 2012: 46). Kesin hesap bütçesi, bu açıdan gelecek yıl bütçe görüşmesinden takvim olarak ayrılmalıdır (Ilgaz, 2010: 90; Koçak, 2012: 104). Takvim olarak mutlaka Haziran ayından önce meclise gelmesi sağlanmalıdır. Takvim konusunda sürecin meclis yasama tatiline girmeden bitecek şekilde düzenlenmesi gerekir. Komisyon ve Genel Kurul görüşmeleri, yeni bütçe süreci başlamadan tamamlanarak yeni yıl bütçesi görüşmelerinde faydalanılacak bir niteliğe kavuşması sağlanmalıdır. Böylece meclis, yeni yıl bütçesi üzerinde geçmiş yıl uygulamalarından faydalanacak bir görüşe sahip olacaktır. Bunun yanı sıra komisyonlarda görüşülmeden önce genel kurulda tartışılması, komisyona dahil olmayan meclis üyelerinin de konu üzerinde değerlendirme imkanı bulmasını sağlayacaktır (Koçak, 2012: 105-107). Ancak bu sayede bütçe hakkının tesis edilmesi adına kesin hesap bütçesi üzerine gerek yasama organının gerekse toplumun ilgisi yoğunlaştırılabilecektir. Yasama organı ayrı bir takvime sahip bir kesin hesap bütçesi üzerinde daha çok incelemelerde bulunacak ve bütçe hakkını daha güçlü savunacaktır. Toplum ise bu konuya ilişkin olarak geçmiş yıl bütçelerinin ne şekilde uygulandığını takip etme imkanına kavuşacaktır. Sonuçta bütçe hakkının gerçek sahibi halkın bu konuya ilişkin ilgisinin artması ve siyasiler üzerine toplumsal baskı oluşturması konunun önemini artıracaktır.

Bütçe hakkının sahibi halkın kendisidir. Dolayısıyla bütçe hakkı bağlamında kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığını, halkın ilgisine sunularak bütçe hakkı pekiştirilebilmelidir. Bütçenin yasama denetimi sürecinde çeşitli araçlar yardımıyla kamuoyunun bilgisinin ve farkındalığının artırılması, kamuoyunun bilinç düzeyi gerek seçim düzenine katkıda sağlayarak bütçe hakkının pekişmesine yardımcı olacak gerekse yasama üyelerinin bu konuda daha bilinçli davranarak konu üzerinde özenle durmalarına yardımcı olacaktır. Hükümet üyelerinin de bu şekilde kamuoyu baskısına maruz kalması, harcamalar anlamında daha dikkatli davranmalarına neden olacaktır. Seçim sistemleri yoluyla hükümetlerin bütçe uygulamalarının onanması sürecini içeren sosyal meşruluk, konuya ilişkin medya kanalıyla halkın bütçe süreçleri üzerinde yeterli düzeyde bilgilendirilmesine bağlıdır. Hükümet üzerinde oluşacak kanaatin yanı sıra yasama organının da halk nezdinde konuya ilişkin ilgi düzeyi, yeterliliği, çalışkanlığı gibi değerlendirmelere tabi tutulması böylece mümkün olmaktadır (GOPAC, 2013: 22). Konuya ilişkin ülkemizdeki mevcut uygulamalar sınırlı bir bütçe hakkı uygulama alanı sunmaktadır. Sayıştay raporları, ulaşılabilir kaynaklar olmakla birlikte içerikleri itibariyle kimi zaman tatminden yoksundur. Tamamlayıcı ödenek uygulaması bu konunun iyi bir örneğidir. Tamamlayıcı ödenek, oldubitti haline gelmiş olan giderler için istenen ve bu yöntemle de bütçe hakkının ihlaline sebep olan bir yöntemdir. Bütçe ödeneği, kararlaştırılan sınırın üzerinde harcanmakta ve bu harcama için meclisten herhangi bir yetki istenmemektedir. Böylece bütçe hakkı da ihlal edilmiş olmaktadır (Sur, 1946: 238). Tamamlayıcı ödenek Sayıştay genel uygunluk bildirimlerinde 3 ayrı sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. İlk iki kategoride yer alan ödenek üstü harcamalar adına tamamlayıcı ödeneğe izin verilirken üçüncü kategoride yer alan ödenek üstü harcamalar için ise tamamlayıcı ödeneğe izin verilmemektedir. Ancak tamamlayıcı ödeneğe hiçbir şekilde izin verilmemelidir. Kanun, bunu açıkça yasak etmiştir. Yedek ödenek, ek bütçe seçenekleri ödenek yetersizliği sebebiyle öngörülmüş seçeneklerdir. Bütçeler hazırlanırken söz konusu yedek ödenek yetecek miktarda belirlenir ve yıl içinde işleyiş yakından takip edilerek ödeneklerin yeterliliği sağlanır. Aksi halde ek bütçe yapılarak yasama organından yeniden yetki istenebilmektedir. Bu sayede tamamlayıcı ödeneğe gerek kalmayacaktır (Konukman, 2015: 46-47). Bir başka önemli eksiklikte, komisyonlarda ve genel kurulda kesin hesap konusunda yürütülen çalışmaların halka medya kanalıyla ulaşmamasıdır. Halkın komisyonlarda bu konunun görüşüldüğünden gündelik hayat içinde hiç haberi olmamaktadır. Ayrıca mevcut komisyon yapısı sebebiyle, kesin hesap kanunu komisyonlarda ve genel kurulda çok az görüşülebilmektedir. Halka ulaşması bir yana yasama üyeleri de bu konu üzerinde çok az durabilmektedir. Bununla birlikte komisyon, kesin hesap kanunu üzerine getirdiği eleştirileri gelecek dönemde takip edebileceği uygulamalardan da yoksundur.

Konuya ilişkin bütçe şeffaflığının sağlanması konusunda OECD (2002), parlamento ve kamusal denetim konusunda, Maliye Bakanlığı'nın bütçe süreçlerinin daha iyi anlaşılması adına, bireyler ve devlet organizasyonu içinde olmayan bağımsız kuruluşlara katkılarda bulunmasını tavsiye etmiştir. Yasama, yargılama ve komite toplantılarının bir kısmını halka ve medyaya açık ortamda yapmakta bilgi kanallarının işletilmesi açısından önemli bir uygulama alanıdır. OECD'nin raporuna göre yasama meclislerinin yarısı, bütçeye ilişkin görüşmeleri içeren komite toplantılarını kamuya açık

ortamda yapmaktadır. İngiliz Milletler Topluluğu Parlamenterler Derneği verilerine göre, topluluğa üye ülkelerde, denetim sürecine ilişkin toplantıların yarısından fazlası kamuya açık yürütülmektedir (Wehner, 2016: 61). Açık toplantılar, kimi fırsatlar ve sonuçlar doğurmaktadır. Yürütme organının güven tazelemesi artan şeffaflıkla mümkün olmaktadır. Bununla birlikte medyanın konuya ilgisi, toplumun bilgi düzeyinin artmasını sağlayarak uygulanacak ve/veya uygulanan bütçeler üzerinde daha büyük görüş birlikleri oluşmasına katkı sağlayacaktır. Kimi görüşler ise bu açık toplantıların komisyon sürecini etkinsiz kıldığı sebebiyle eleştirmektedir. Buna göre, komisyon sürecinin halka açık yapılması, kimi partizan tutumların sergilenmesine, komisyonun politize olarak etkinlik kaybı yaşamasına neden olduğu ileri sürülmektedir (Wehner, 2016: 62). Kimi ülkelerde denetim raporları üzerinde kesin hesap denetiminin tamamlanmasını ardından da çalışılmaya devam edilmektedir. Denetim raporlarında yer alan iddialar karşısında hükümetten resmi bir cevap alınmak üzere araştırmaya devam edilmektedir. Uygulamada iddialar karşısındaki hükümetlerin verdiği resmi cevaplar yeterli nitelikte olmamaktadır. Almanya gibi kimi ülkelerde, denetim kurumları tarafından düzenli olarak resmi takip raporları düzenlenmektedir. Buna göre, iddialara ait görüş ve ilgili konuya ilişkin takip süreci bu raporlar yardımıyla duyurularak konunun takip edilmesinde süreklilik sağlanır. Bu yöntem, ayrı bir takip raporundan farklı olarak yıllık denetim raporlarına ek olarak sunmak yoluyla da uygulanmaktadır. Örneğin Kanada'da bu şekilde bir yöntem izlenmektedir (Wehner, 2016: 55-56). Bir başka örnekte ise konu bağımsız bir sivil toplum yapısı tarafından desteklenmektedir. Güney Afrika'da bulunan ''Kamu Hizmetinin Hesap Verilebilirliğini İzleme'' oluşumu, raporlarda yer alan yolsuzluk ve kötü yönetim iddiaları ve bulguları üzerine araştırma faaliyeti yürütmektedir. Oluşum, ilgili iddiaları listeleyerek adı geçen kamu kurumu yöneticisine konuya ilişkin sorularını iletmektedir. Bir ay sonra, konuya ilişkin olayın nasıl gerçekleştiğini kurum yöneticisi yanıtlamaktadır. Yanıtlar telefon görüşmesi şeklinde alınarak ve görüşme yazıya dökülerek internet ortamında yayımlanmaktadır. Herhangi bir cevap verilmemiş olması halinde ise oluşum, konuya ilişkin sorularını bilgi kanunu hakkına dayanarak sormaktadır. Böylece bu oluşum, yasamanın denetimine bağımsız bir sivil örgüt olarak çok önemli katkı sunmaktadır (Wehner, 2016: 56).

Seçim sisteminden kaynaklı parti disiplini ve parti politikalarının baskın olduğu hükümet yapıları, yasama denetimi aksatan yönlerden bir diğeridir. Doğrudan kesin hesap bütçesi sistemi içinde yer almamasına karşın vekillerin parti baskısından bağımsız hareket edebilmeleri, kesin hesapların denetimi açısından oldukça önemlidir. Yasama üyeleri nadiren bireysel olarak seçim kazanırken genelde bir parti listesinden seçilmektedir. Her bir üye bu açıdan parti politikalarını ve seçim manifestolarını temsil etmektedir. Hükümeti oluşturan partiler, vekilleri üzerinde karar alma noktasında dayatmalarda bulunarak bağımsız karar alma sürecini engellemektedir. Üyesi olduğu partiye karşı, onun uygulamış olduğu kesin hesaplar üzerinden eleştiriler getirmek bu sistem sebebiyle mümkün olmamaktadır (Heald, 1984: 166). Bu durumun aksine parti disiplinin hafif olduğu yapılarda, yasama üyeleri daha seçimler üzerine yoğunlaşmakta ve gücün parti merkezine toplanması önlenmektedir. Böylece daha serbest kararlar alabilen yasama üyeleri karşımıza çıkmaktadır (Wehner, 2004: 10). Bunlarla birlikte bakanlıkların meclise karşı sorumluluğu, bakanların atanmasının meclis onayından

geçirilmesi, haklarında gensoru verilebilmesi, yasama üyelerinin soru sorma hakları da denetimlerin etkinliği açısından önemlidir. Yasama üyeleriyle daha az sorumluluk ilişkisi içinde olan bakanlıkların hareket serbestisi, denetlenebilirlik üzerinde olumsuz etki yapmaktadır. Bunun yanı sıra siyasi sistemin; bakanların yasama üyelerine hesap verme mekanizmalarını içermesi, yasama denetimi açısından önemlidir. Geçmiş uygulamaları, yasama organınca kabul görmeyen bir bakanın meclis denetiminden geçirilmesi, yasama-yürütme ilişkilerinde bir denge unsuru olacaktır.

Bu konuya ilişkin olarak daraltılmış bölge sistemi, bir seçenek olarak önerilebilmektedir. Bu yöntemle birlikte partilerin vekiller üzerindeki denetimi azalacak ve vekiller hareket serbestisi kazanacaktır. Böylece iktidar-muhalefet parti ayrımı zayıflayabilecektir. Vekiller her ne kadar partilerinin bir üyesi olsalar da üzerlerindeki parti baskısının zayıflaması, vekilleri parti başkanlarına karşı değil seçmenlerine karşı sorumluluk duymaya yönlendirebilecektir. Harcama biriminin en üstünde yer alanın bakanın atama sürecinde yasamanın onayını almaması ve meclisin; hakkında soru sormaları ve sonunda soruşturma yapılarak görevden uzaklaştırabilmelerine dayanan gücünü ifade eden gensoru sistemi denetim sistemini zayıflatan yönlerdendir. Bu açıdan mevcut Anayasa'da olmayan gensoru ve bakanların atamasının yasama onayından geçirilmesi, bütçe hakkının işlerliğinde önemli birer araç olacaktır.

Bütün bu bilgiler ışığında konuyu toparlamak gerekirse kesin hesap bütçesi üzerindeki yasama denetimini mevcut sistem içerisinde zayıflatan yönler;

- Mevcut komisyon yapısının yetersizliği,
- Görüşme takviminin denetim yapmak için uygun olmaması
- Bilgi alma kanallarının işletilemeyişi,
- Seçim sisteminin getirdiği zorluklar olarak ifade edilebilir.

Bunlara karşın önerileri toparlamak gerekirse

- Anayasal düzeyde tanımlı yeni bir kesin hesap komisyonu kurulması gerekir. Başkanının muhalefetten seçildiği, görüşmelerin medyaya açık yapıldığı bir komisyon yapısı kesin hesap denetimi açısından önemlidir.
- Görüşme takvimi konu açısından oldukça önemlidir. Daha uygun bir takvim belirlenerek kesin hesap bütçesi görüşmelerinin, gelecek yıl bütçe görüşmelerinden ayrılması ve daha öne alınması gerekir. Böylece gelecek yıl bütçesi görüşmelerinde yasama üyelerinin geçmiş yıl uygulamalarından faydalanmaları mümkün olacaktır. Ayrıca sıkışık takvim dolayısıyla kesin hesap konusunun geri planda kalması, bu takvim değişikliğiyle ortadan kaldırılacak gerek yasama üyelerinin, gerek hükümetin gerekse toplumun konu üzerinde farkındalığı artacaktır. Böylece hesap verebilirlik konusunun sağlanması, kesin hesap bütçesinin denetlenmesiyle sağlanabilecektir.
- Bilgi alma kanalları işletilerek bütçe hakkı bağlamında farkındalık artırılmalıdır. Bu konuya ilişkin komisyon toplantılarının halka ulaşmasını sağlamak adına açık toplantılar, kesin hesap denetimlerinde tespit edilen sorunları içeren bir

raporun varlığı ve bunun takip edilebilirliği, komisyonun gerekli gördüğü hallerde harcamacı birim üst yöneticilerini toplantılara çağırabilmesi sağlanmalıdır. Takip raporlarının ve bu raporlarda yer alan sonuçlar konusunda yürütme organının yaptığı uygulamaların, yeni yıl bütçe süreci öncesi vekillere ve medya yoluyla halka ulaştırılması, bütçe hakkının işlerliğine önemli bir katkı sağlayacaktır.

- Daraltılmış seçim sistemi yöntemi ise vekillerin; parti baskılarından sıyrılmasına, uyguladıkları politikaların meşruluğunun seçimlerle irtibatının sağlanmasına ve bu sayede hareket serbestisi kazanmalarına yol açacaktır. Bunun yanı sıra gensoru yöntemi ve bakanların atanmasının meclis onayına tabi tutulması da önemli bir denetim işlevi görecektir.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Demokrasilerin gelişimde bütçe hakkı önemli bir yer tutmaktadır. Bir hak arama mücadelesi olarak bütçe hakkı, halkın mutlak iradeyi sınırlandırma girişimi olarak algılanmalıdır. Bu açıdan halkın gelir toplama, gider yapma ve bunlar üzerinde denetim hakkını ifade eden bütçe hakkı konusunda artan ilgisi, demokratik yönetimlerin gelişiminde önemli bir yer tutmuştur. Pelizzo ve Stapenhurst (2006a), yaptıkları ampirik çalışmada yasamanın bütçe konusunda yapacağı denetimin, iyi bir demokratik yönetim için önemli olduğunu belirtmişlerdir. Hükümetlerin sorumlulukların ve hesap verilebilirliğinin sağlanabilmesi adına yasama denetimi önemli bir araç konumdadır. Kesin hesap bütçesi, bütçe hakkının kullanımında yasamanın bir denetim faaliyeti olarak önemli bir konumdadır. Ancak mevcut meclis yapısında gereken önemin verilmediği ve yeterince üzerinde durulmadığı görülmektedir. Demokrasinin gelişiminin bütçe hakkının gelişimine paralel olduğu düşünüldüğünde bu alanda oluşan ilgisizlik pekala demokrasinin gelişiminde yaşanan gerileme olarak görülmelidir (Gürsoy, 1980: 444).

Kesin hesap bütçesi, hükümetlerin geçmiş yıl bütçelerinin uygulamalarını ifade eden bir yapıdadır. Gelecek yıl bütçesi tahminleri ifade ederken, kesin hesap bütçesi gerçekleşmeleri ifade etmektedir. Bu sebeple kesin hesap bütçesi üzerindeki yasama organının yürütme organını denetlemesi ve bu denetimler sonucu kesin hesap bütçesini onaylaması, bir anlamda hükümetin geçmiş uygulamalarını onayladığı anlamına gelmektedir. Bu açıdan kesin hesap bütçesi üzerindeki denetimler, gerçekleşmiş uygulamaların denetlenebilmesi konusunda önemli bir araçtır.

Kesin hesap bütçesi denetiminin, mevcut yapı içerisinde gerçek anlamda bütçe hakkının uygulanması açısından güçlü bir araç olarak karşımıza çıkmamaktadır. Bu anlamda yasama üyelerinin kimi güçlüklerle karşı karşıya olduğu ifade edilmelidir. Bu zorluklar tek tek ve birlikte düşünüldüğünde birbirlerini besleyen ve bütçe hakkının kullanımını engelleyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Kesin hesaplar, plan ve bütçe komisyonunda gelecek yıl bütçesi ile birlikte görüşülerek genel kurula iletilmekte ve genel kurulda da birlikte görüşülerek onaylanmaktadır. Burada karşımıza çıkan sorunlar, kesin hesapların yeterli bir incelemeye izin verecek ayrı bir kesin hesap

komisyonuna sahip olmaması ve görüşülme takvimi açısından gelecek yıl bütçelerinden önem olarak geri kalmasıdır. Bu açıdan görüşülme takvimi düzenlenmeli ve ayrı bir kesin hesap komisyonu kurulmalıdır. Bunlarla birlikte, yasama ve yürütme üyelerinin yanı sıra halkında kesin hesap konusunda yeterli bilgi kaynaklarından yoksun olduğu görülmektedir. Görüşmelerin açık toplantılar yoluyla medya kanalıyla halka ulaştırılması, kesin hesap denetimleri sonucu oluşturulan raporlarda belirtilen sorunlar üzerine gelecek yıllarda gerçekleşen uygulamaların takip edilebilirliği sağlanmalıdır. Böylece bu konuda tüm paydaşların farkındalığı artırılabilecektir. Vekiller üzerinde parti baskısı ve parti politikalarının baskınlığı, rahat hareket edebilmelerini engelleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Kesin hesap denetimi sürecinde bu durum, hareket serbestisi kısıtlanan vekillerin bütçe hakkını savunmada yetersiz kalmalarına sebep olmaktadır. Bu duruma yönelik daraltılmış bölge seçim sistemi, iyi bir uygulama olacaktır. Böylece vekiller üzerindeki baskı hafifleyecek ve vekiller parti yönetimine değil bütçe hakkının gerçek sahibi halka karşı sorumluluk hissedeceklerdir. Bununla birlikte son olarak gensoru yöntemi ve bakan atamalarının meclis onayından geçirilmesi de denetimin ve dolayısıyla bütçe hakkının işlerliğini artıracaktır.

Kaynakça

Avcı, M. A. (2015). ‘‘Yasamanın Birinci Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım’’, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* C: 19, S: 1, ss. 69-80.

Ayanoğlu, A. (2016). *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi Kavram-Mevzuat-Uygulama*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Bağlı, M. S. (2010). ‘‘TBMM’nin Bütçe Sonuçlarını Denetleme Süreci’’, *Yasama Dergisi*, S: 16, ss. 103-143.

Bağlı, M. S. (2012). ‘‘Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı’’, *Yasama Dergisi,* S: 20, ss. 39-77.

Bağlı, M. S. (2014). ‘‘TBMM’nin Bütçe Hakkını Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü’’, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara.

Batırel, Ö. F. (1990). *Kamu Bütçesi*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı.

Bek, H. (1995). Bütçe Denetimi Açısından Kesinhesap, *Maliye Dergisi,* S. 119, Mayıs-Ağustos, ss. 40-72.

Biçer, M. (2017). Türkiye’de Kurala Bağlı Maliye Politikası ve Bütçe Hakkı Temelinde Parlamentonun Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Burkhead, J. (1956). *Government Budgeting*, Newyork, John Wiley & Sons, Inc.

Bülbül, D. (2014). *Bütçe*, Ankara, Gazi Kitabevi.

Coşkun, G. (1997). *Devlet Bütçesi*, Türk Bütçe Sistemi, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları.

Çeliker, E. (2006). ‘‘Plan ve Bütçe Komisyonu: Gelişimi ve Yasama Sürecindeki İşlevi’’, *Yasama Dergisi,* S: 2, ss. 5-31.

Çevik, S. (2002). ‘‘Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine’’, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C: 10, S: 1-2, ss. 104-129.

Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2017). *Kamu Bütçesi*, Bursa, Ekin Yayınevi.

Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınları.

Feyzioğlu, B. N. (1984). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

GOPAC (2013). *Improving Democratic Accountability Globally, A Handbook for Legislators on Congressional Oversight in Presidential Systems*, http://gopacnetwork.org/Docs/CO_Handbook_EN.pdf. (15.12.2018).

Güneş, G. (2000). ‘‘Hukuksal Teknik Açısından Bütçede Önceden İzin İlkesinin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi’’, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs, Bodrum.

Gürsoy, B. (1980). *Kamusal Maliye İkinci Cilt Bütçe*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Heald, D. (1984). *Public Expenditure Its Defence and Reform*, Oxford, Martin Robertson.

Hirsch, W. Z. (1970*). The Economics of State and Local Government*, Newyork, McGraw-Hill Book Company.

Ilgaz, Y. Ö. (2010). ‘‘Bütçe Komisyonları ve Bütçe Hazırlık Sürecindeki Yeri: Ülke Örnekleri ve Türkiye Değerlendirmesi’’, *Bütçe Dünyası Dergisi*, S: 34, 2010/2, ss. 76-92.

Koçak, L. (2012). ‘‘Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Bütçe Hakkı’’, Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, 25 Haziran, Ankara.

Konukman, A. (2015). ‘‘Türkiye’de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri’’, *Artvin Çoruh Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), Yaz, ss. 23-65.

Lee, R. D., Johnson, R. W. & Joyce, P. G. (2004). *Public Budgeting Systems,* Massachusetts: Jones and Bartlett Publishers.

Lynch, T. D. (1985). *Public Budgeting in America*, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

Holcombe, R. G. (1996). *Public Finance Government Revenues and Expenditures ın The United States Economy*, Minneapolis: West Publishing Company.

Mutluer, K., Öner, E. & A. Kesik (2005). *Bütçe Hukuku*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Musaballı, H. (1978). *Bütçe Teorisi ve Uygulaması*, İstanbul, Selçuklu Matbaası.

Nadaroğlu, H. (1989*). Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Yayıncılık.

Narter, R. (2012). ‘‘Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı’’, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C: 16, S: 1-2, ss. 35-52.

OECD (2002). OECD Best Practices for Budget Transparency. https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf. (15.12.2018).

Özbilen, Ş. (2013). *Devlet Bütçesi*, Ankara, Gazi Kitabevi.

Pelizzo, R. & Stapenhurst, R. (2006a). ‘‘Democracy and Oversight’’, *Parliamentary Oversight for Government Accountability*, (Ed.) Pelizzo, R., Stapenhurst, R, & Olson, D. M., Working Paper 137, ss. 6-22.

Pelizzo, R. & Stapenhurst, R. (2006b). ‘‘Public Accounts Committees, Democracy and Oversight’’, *Parliamentary Oversight for Government Accountability*, (Ed.) Pelizzo, R., Stapenhurst, R. & Olson, D. M., Working Paper 137, ss. 23-35.

Pelizzo, R. & Stapenhurst, R. (2012). ‘‘Public Account Committees’’, *Legislative and Budgeting Oversight A World Perspective*, (Ed.) Stapenhurst, R., Pelizzo, R., Olson, D. M. & Trapp, L. V., WBI Development Studies, 45627, ss. 117-130.

Petrei, H. (1998). *Budget and Control Reforming the Public Sector in Latin America*, Washington D.C., The Johns Hopkins University Press.

Rice, C. (2018). ‘‘Public Accounts Committees: Learning from Other Legislatures’’, Political Studies Association Annual International Conference, 26th – 28th March, Cardiff.

Rosen, H. S. (1995). *Public Finance*, Chicago, Irwin McGraw-Hill.

Sarı, Ö. (2016). ‘‘Kesin Hesap Denetiminin Hesap Verebilirlik ve Mali Saydamlık Açısından İncelenmesi: Sayıştay-TBMM-Muhasebat Genel Müdürlüğü İlişkisi’’, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi), Ankara.

Sayar, N. S. (1964). *Amme Maliyesi: İkinci Cilt Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı*, İstanbul, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Sönmez, N. (1994). *Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası*, İzmir, Anadolu Matbaacılık.

Stapenhurst, R. (2012). ‘‘The Legisture and The Budget’’, *Legislative and Budgeting Oversight A World Perspective*, (Ed.) Stapenhurst, R., Pelizzo, R., Olson, D. M. & Trapp, L. V., WBI Development Studies, 45627, ss. 51-66.

Sultan, U. (2016). ‘‘Türk Kamu Mali Yönetiminde Kesin Hesap Uygulamasının Tarihsel Gelişimi ve Sistemin İyileştirilmesine Yönelik Öneriler’’, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi), Ankara.

Sur, F. H. (1946). *Maliye Dersleri Cilt II*, Ankara.

Uçak, O. F. (1984). ‘‘Bütçe Uygulaması’’, Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 52, Eskişehir, ss. 8-17.

Wehner, J. (2003). ‘‘Principles and Patterns of Financial Scrutiny: Public Account Committees in Common Wealth’’, *Common Wealth & Comparative Policies,* Vol: 41, No: 3, November, pp. 21-36.

Wehner, J. (2004). Back from the Sidelines? Redefining the Contribution of Legislatures to the Budget Cycle, *WBI Working Papers*, 28615. http://documents.worldbank.org/curated/en/483121468763494781/pdf/286150Sidelines0WBI0WP.pdf. (10.10.2018).

Wehner, J. (2016). Effective Financial Scrutiny: The Role of Parliament in Public Finance, World Bank Parliamentary Staff Training Program. https://agora-parl.org/sites/default/files/budgetall.pdf. (10.10.2018).

Yereli, A. B. (2012). ‘‘Bütçelemenin Anayasal İlkeleri: Anayasal Bütçe Yaklaşımı’’, *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, 25 Haziran, Ankara.

Yılmaz, H. & Tosun, S. (2010), ‘‘5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecindeki Etkinliği’’, *Yasama Dergisi*, S: 14, ss. 5-23.

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına İlişkin Güncel Durum

Recep Emre ERİÇOK[1]

Öz

Bu çalışma, Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin güncel durumun ortaya konulabilmesi amacını taşımaktadır. Çalışmada Kamu-Özel Ortaklığının teori, literatür ve mevzuattaki güncel durumu tespit edilip, istatistik sonuçlarına da yer verilecektir. Çalışma kapsamında, Kamu Maliyesi Anlayışındaki Dönüşüm, bu Anlayışın Kamu İşletme Yöntemlerine etkileri ve Kamu-Özel Ortaklığındaki gelişmeler incelenecektir. Türkiye'de, Kamu Harcama Yönetimini etkinleştirmek için Kamu-Özel Ortaklığının hem mevzuat gelişimini hem de son dönem maliyet ve fiyatlama özelliklerini de içerecek şekilde çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar sonucunda, Kamu-Özel Ortaklığıyla ilgili değerlendirme ve önerileri belirtmek gerekirse, 1980'li yıllardan itibaren çeşitli hukuksal düzenlemeler yapılarak hukuksal altyapısı oluşturulmaya çalışılan Kamu-Özel Ortaklığında, kanun ve yönetmeliklerin sayısındaki artış ve çeşitlilik, mevzuatta karmaşıklığa ve uygulamalarda belirli bir standardın sağlanamamasına neden olmuştur. Bu durumun yanı sıra, son dönemde sıklıkla gündeme gelen maliyet ve fiyatlama sorunları da ortaya çıkmaktadır. Kamu-Özel Ortaklığında, mevzuat karmaşıklığının ortaya çıkardığı kapsayıcı özellikte tek bir Çerçeve Kanuna ve Kamu Harcama Yönetiminde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) anlayışlarına olan ihtiyaç birçok Kamu Politikası belgesinde belirtilmektedir. Çalışmada, uluslararası ve Türkiye bağlamında yeterli ve güncel bir hukuksal düzenleme gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu-Özel Ortaklığı, Kamu Harcama Yönetimi, Kamu Yararı, Mevzuat, Maliyet, Fiyatlama.
JEL Kodu: H00, H60.

The Current Situation Related to the Public-Private Partnership in Turkey

Abstract

This study aims to be able to reveal the current situation related to the Public-Private Partnership in Turkey. In the study, the current status of the Public-Private Partnership in theory, literature and legislation will be determined and statistical results will be included. Within the scope of the study, the change in the Public Finance Approach, the effects of this approach on the Public Enterprise methods and the developments in the Public-Private Partnership will be examined. In Turkey, studies including the legislative development of the Public-Private Partnership and its recent costs and pricing features are carried out to enable the Public Expenditure Administration. As a result of these studies, it is necessary to state the evaluation and the recommendations of the Public-Private Partnership. In the Public-Private Partnership which has been tried to establish the legal infrastructure by making various legal regulations since 1980's, the increase in the number and the variety of laws and regulations related to the Public-Private Partnership, has caused the complexity of the legislation and the lack of a certain standard in the applications. In addition to this, cost and pricing problems, which are frequently on the agenda, are emerging. For the elimination of the legislation's complexity and for the need of efficiency,

[1] Dr.Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, reericok@istanbul.edu.tr

effectiveness and economy approaches in the Public Expenditure Administration, the need to establish a Framework Law related to the Public-Private Partnership as it has been explained in many Public Policy documents. In the study, there is a result that it has been necessary to make adequate and up-to-date legal regulations, in the context of international and Turkey.

Keywords: The Public-Private Partnership, The Public Expenditure Administration, The Public Benefit, The Legislation, The Cost, The Pricing.
JEL Code: H00, H60.

1. Giriş

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin kamu hizmetleri ve yatırımlarında, Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-Kirala-Devret (YKD), Yap-İşlet (Yİ), İşletme Hakkı Devri (İHD) ve İmtiyaz gibi modeller uygulanmaktadır. Bu kapsamda, 1980'li yıllardan itibaren çeşitli hukuksal düzenlemeler yapılarak Kamu-Özel Ortaklığı yöntemlerinin hukuksal altyapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Söz konusu hukuksal düzenlemelerle birlikte, Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin kanun ve yönetmeliklerin sayısındaki artış ve çeşitlilik, mevzuatta karmaşıklığa ve uygulamalarda belirli bir standardın sağlanamamasına neden olmuştur. Bu durum, Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin uluslararası ve Türkiye bağlamında yeterli ve güncel bir hukuksal düzenleme yapılması ve dolayısıyla Çerçeve bir Kanun oluşturulması gerektiği sonuçlarını ortaya çıkarmakta ve birçok Kamu Politikası belgesinde belirtilmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015: i).

Ayrıca, Kamu-Özel Ortaklığında maliyet ve fiyatlamaya ilişkin sorunlarda da bazı çözümler oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Kamu Harcama Yönetimine göre özel kesim şirketleriyle ilgili projelere ilişkin imzalanan sözleşmelerde eğer fiyat garantisi tercihi varsa, döviz kurlarının yükselmesi durumunda ödeme planında TL üzerinden fiyatta yükselmeler meydana gelmektedir. Bu durum ise, kamu zararına yol açmaktadır. Bu sebeple, imzalanan sözleşmelerde maliyet ve fiyatlama konusunda geniş bir bütçe tahmini ve projeksiyonu ortaya konulmalıdır. Dolayısıyla, Kamu-Özel Ortaklığının kamu projelerindeki katkısına bakıldığında, mevzuat değişimi ve sözleşmelerin maliyet ve fiyatlama bakımından yenilenmesi konularının ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

2. Kamu-Özel Ortaklığının Gelişimi ve SWOT (GZFT) Analizi

20. yüzyıl ile birlikte artan küreselleşme eğilimleri, bilgi-iletişim teknolojisindeki gelişmeler, yaşanan küresel krizler ve kamu hizmetleri talebindeki artış, kamu yöneticilerini farklı arayışlara yöneltmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak kamu yönetimi anlayışında ve buna bağlı olarak kamu hizmetlerinin sunumunda önemli değişiklikler yaşanmıştır (11. Kalkınma Planı (2019-2023) Kamu-Özel İşbirliği Özel İhtisas Komisyonu, 2018: 1).

Uluslararası işbirliklerinin önemi artarken, kamu-özel ortaklığı uygulamaları ön plana çıkmıştır. Saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik gibi kavramlar daha fazla önem kazanmıştır (Kaul & Conceição, 2006: 4).

Özellikle, 20. yüzyılın son çeyreğinde, kamu hizmetlerinin sunumuna özel sektörün katılımını öngören ve uluslararası literatürde "Public Private Partnership-PPP", Türkiye'de ise "Kamu-Özel Ortaklığı-KÖO" veya "Kamu-Özel İşbirliği-KÖİ" olarak ifade edilen düzenlemeler öne çıkmıştır (11. Kalkınma Planı (2019-2023) Kamu-Özel İşbirliği Özel İhtisas Komisyonu, 2018: 1-2).

Kamu-Özel Ortaklığı kavramının tanımı konusunda genel bir uzlaşı yoktur. Fakat genel olarak; "*Bir sözleşmeye dayalı olarak, yatırım ve hizmetlerin, projeye yönelik maliyet, risk ve getirilerinin, kamu ve özel sektör arasında dengeli bir şekilde paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmesi*"şeklinde tanımlanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: vii).

Kamu-Özel Ortaklığı, kamu kesiminin özel sektörün kaynaklarını ve uzmanlığını kullanarak kamu altyapısını ve/veya hizmetlerini arz etme ve uygulama mekanizmasıdır. Kamu-Özel Ortaklığı, hem kamu kesimi hem de özel kesimin beceri ve kaynaklarını riskleri ve sorumlulukları paylaşarak birleştirmektedir. Bu durum, kamu kesiminin özel sektörün uzmanlığından yararlanmasını, politika, planlama ve düzenlemeye odaklanmasını sağlamaktadır. Başarılı bir Kamu-Özel Ortaklığı elde etmek için, uzun vadeli kalkınma hedeflerinin ve risk dağılımının dikkatli bir analizi yapılmalıdır. Kamu kesiminin hukuksal ve kurumsal yapısının Kamu-Özel Ortaklığını desteklemesi ve Kamu-Özel Ortaklığı için etkili yönetim ve izleme mekanizmaları sağlaması gerekmektedir (The World Bank, 2016).

Kamu-Özel Ortaklığının amacı, kamu kesiminin başarılı Kamu-Özel Ortaklığı projelerini belirleme, müzakere etme, yönetme ve uygulama konusundaki uzmanlıklarını artırmaktır. Bu durum, özellikle en etkin uygulamaların belirlenmesi ve denenmesinde, kamu kesimi ve özel kesimden uzmanlar dahil olmak üzere, ülkeler arası Kamu-Özel Ortaklığı bilgi ve deneyimlerinin paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu faaliyetler sonucunda, standartlar, kapasite geliştirme programları ve eğitiminde kullanılabilecek en etkin çalışmalar ve yenilikçi araçlar hakkında etkin uygulama örnekleri ortaya çıkacaktır (UNECE, 2019).

Günümüzde özellikle altyapı yatırımlarına olan ihtiyaç artışı sonucunda, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi kaynakları ile kamu yatırımlarını gerçekleştirme zorluğu, bir proje finansman yöntemi olan kamu-özel ortaklığı uygulamalarını her geçen gün artırmaktadır (Şirin, 2018: 27-28).

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde yoğun olarak kullanılan Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları; başta alt yapı hizmetleri olmak üzere, kentsel kalkınma projeleri, sağlık hizmetleri, çevre ve enerji hizmetleri, ulaşım hizmetleri, sosyal hizmetler, kültür hizmetleri ve diğer altyapı hizmetleri gibi pek çok alanda yoğunlaşmıştır (Kılıçaslan, 2017: 40-43).

Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarına köprüler, havaalanları, enerji santralleri, hapishaneler, stadyumlar, okullar, hastaneler, belediye binaları, boru hatları, öğrenci yurtları, demir yolları, yollar, konutlar, eğlence tesisleri, spor tesisleri, enerji üretimi ve dağıtımı, su ve atık su alt yapısı (çevre teknolojileri) gibi pek çok örnek verilebilir (Kılıçaslan, 2017: 40; Hızarcı Beşer, 2018: 54).

Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları, pek çok farklı model kapsamında uygulanmaktadır. En fazla kullanılan modeller şu şekildedir (Evren, 2016: 352-362):

- İmtiyaz
- Yap-İşlet-Devret
- İşletme ve Bakım Sözleşmeleri
- Kiralama Sözleşmeleri
- Hizmet Sözleşmeleri
- Tasarla-Yap
- Tasarla-Yap-İşlet
- Yap-Devret-İşlet
- Yap-Devret
- Yap-Sahip Ol-İşlet
- Yap-Sahip Ol-İşlet-Devret
- YönetimSözleşmeleri

Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları bir takım güçlü yönlere sahip olmakla birlikte bazı zayıf yönleri de bulunmaktadır. Yine bu uygulamalar kamu kesimi ve özel sektör bakımından önemli fırsatlar sunmakla birlikte ciddi tehditleri de bünyesinde taşımaktadır. Bu nedenle Tablo 1'de Kamu-Özel Ortaklığı-SWOT (GZFT) analizine yer verilmiştir.

Tablo 1. Kamu-Özel Ortaklığı-SWOT (GZFT) Analizi

Güçlü Yönler (+)	***Fırsatlar (+)***
▸ Altyapı projeleri zamanında ve güvenle gerçekleştirilir. ▸ Gelişmiş / kaliteli ve zaman ayarlı altyapı ve hizmet sunumu ve verimlilik için bir araçtır. ▸ Büyük altyapı yatırımları için hükümetin fon/bütçe ayarlama sorumluluğu azalır. ▸ Altyapı kaynaklı bütçe açığı verilmeyeceğinden "politik kaldıraç" elde edilir. ▸ Özel kesim şirket ve faaliyet bazında genişler ve kendi mali yatırımı için istikrarlı, uzun vadeli (örneğin 15-30 yıl) nakit akışı, yeni ve daha geniş bir pazar bulur. ▸ Garantör kamu ile rekabetçi-yenilikçi özel kesimler arasında sinerji kanalları oluşur. ▸ Yaşam döngüsü maliyetlerini denetleme yeteneği sağlar.	▸ Hem kamu hem de özel kesim için "ölçek ekonomileri" yaratır. ▸ Pozitif dışsal ekonomiler de sağlar. ▸ Hükümetlerin daha sık ve daha büyük ölçekli projeleri hayata geçirmesine olanak tanır. ▸ En yeni ve en gelişmiş teknolojilerin kullanılması tercih edilerek bir farkındalık yaratılır. ▸ Proje şirketine faaliyetleri için nakit akımları boyunca yatırım dönüşü sağlar.
Zayıf Yönler (-)	***Tehditler (-)***
▸ Proje sözleşme ve müzakere dönemleri uzun süreli, çok parçalı ve karmaşık mali ilişkiler içerir. ▸ Proje için gerekli para henüz projenin ilk aşamasında bütçelendirilmek zorundadır. ▸ Tüm riskleri kamu kesimi üstlenir. ▸ İşletme riski yüksek olan şirketler kamudan yatırım ihalesi almayı başarırlarsa projeyi olumsuz etkileyebilir. ▸ Projenin tüm aşamalarında (yönetim, girdi, çıktı) esneklik düşüktür.	▸ Hükümetlerden özel kesime genellikle mevcut olanlardan daha yüksek oranlarda borç ya da garanti verilir. ▸ Yüksek ihale ve işlem maliyetleri taşır. ▸ Yatırım maliyeti yüksek olan projelerden elde edilen ürünler pazar odaklı fiyatlandırma ile tüketicilere pahalı olarak yansıtılır ve tüketiciler de hizmetleri çifte vergilendirme ile satın aldıkları duygusuna kapılır. ▸ Finans piyasası sürekli kırılgan ve döviz riski olan ekonomilerde bu modelden beklenen fayda yerine zarar elde edilir.

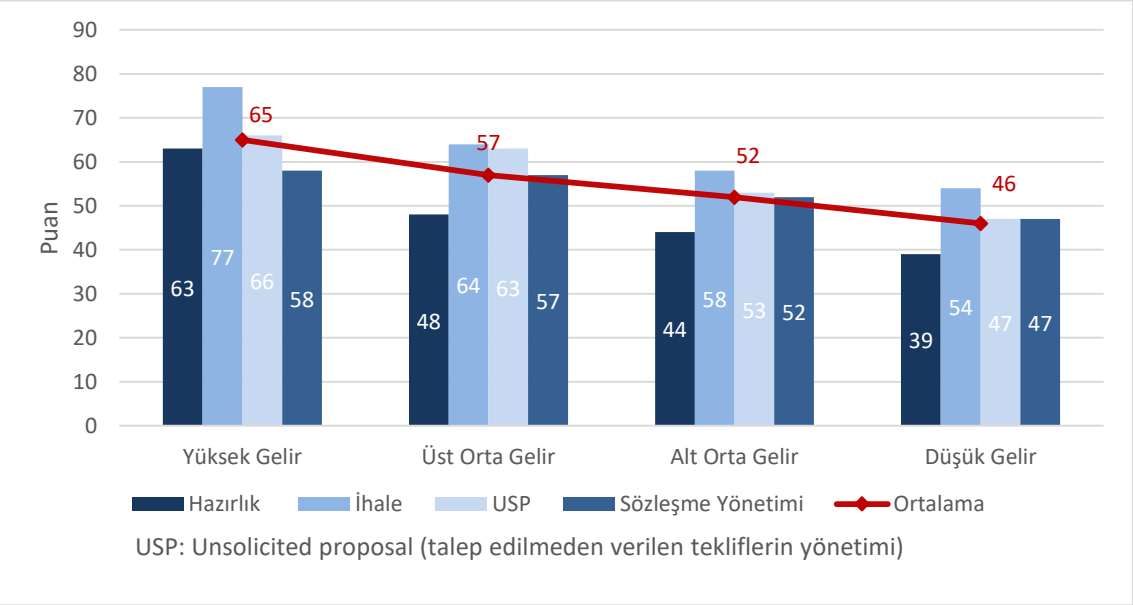
Kaynak: Kalaycı, 2018: 54-55'den değiştirilerek kullanılmıştır.

3. Dünyada Kamu-Özel Ortaklığı Uygulamaları

Küresel ölçekte önemli bir altyapı yetersizliği sorunu söz konusudur. Özellikle gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde iktisadi ve sosyal alt yapı ve hizmetler için önemli bir yatırım ihtiyacı bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalar, gelecek 15 yıl içinde ulaştırma, enerji, içme suyu ve haberleşme alanında 58.6 trilyon Dolarlık küresel altyapı yatırımına ihtiyaç duyulacağını ortaya koymaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla pek çok ülke ve sektörde Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları tercih edilmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 1, 56).

Grafik 1'de Dünya Bankası'nın 2018 verilerine göre Kamu-Özel Ortaklığı proje döngüsü alanlarının gelir seviyesine göre dağılımı yer almaktadır. Gelir seviyesine göre oluşturulmuş gruplar, 4 ana Kamu-Özel Ortaklığı proje döngüsü alanlarındaki başarılarına göre en düşük puan "1", en yüksek puan "100" olmak üzere puanlandırılmıştır. Bu puanlamaya göre, ölçülen dört alanda (hazırlık, ihale, talep edilmeden verilen tekliflerin yönetimi, sözleşme yönetimi) çoğu ekonomide iyi uygulamaların yetersiz kaldığı görülmektedir. Özellikle proje hazırlama ve sözleşme yönetimi alanlarında önemli sayıda ekonomi düşük puanlara sahiptir. İhale ve talep edilmeden verilen tekliflerin yönetimi konusunda iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır (The World Bank, 2017: 11). Yine ortalamalara bakıldığında gelir düzeyi arttıkça Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarının daha başarılı bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

Grafik 1. Kamu Özel Ortaklığı Proje Döngüsü Alanlarının Gelir Seviyesine Göre Dağılımı (Puan:1-100) (2018)



Kaynak: The World Bank, 2018: 14.

Tablo 2'de 1990-2018 arasında gelişmekte olan ülkelerde Kamu-Özel Ortaklığı proje sayısı ve yatırım tutarlarının bölgesel dağılımı yer almaktadır. Dünya Bankası'nın Private Participation in Infrastructure Database (PPI) verilerine göre, 1990 ile 2018 arasında

gelişmekte olan ülkelerde toplam 7.773 adet Kamu-Özel Ortaklığı projesi gerçekleştirilirken, bu projelerin toplam yatırım tutarı 1.9 trilyon Dolara yaklaşmıştır.

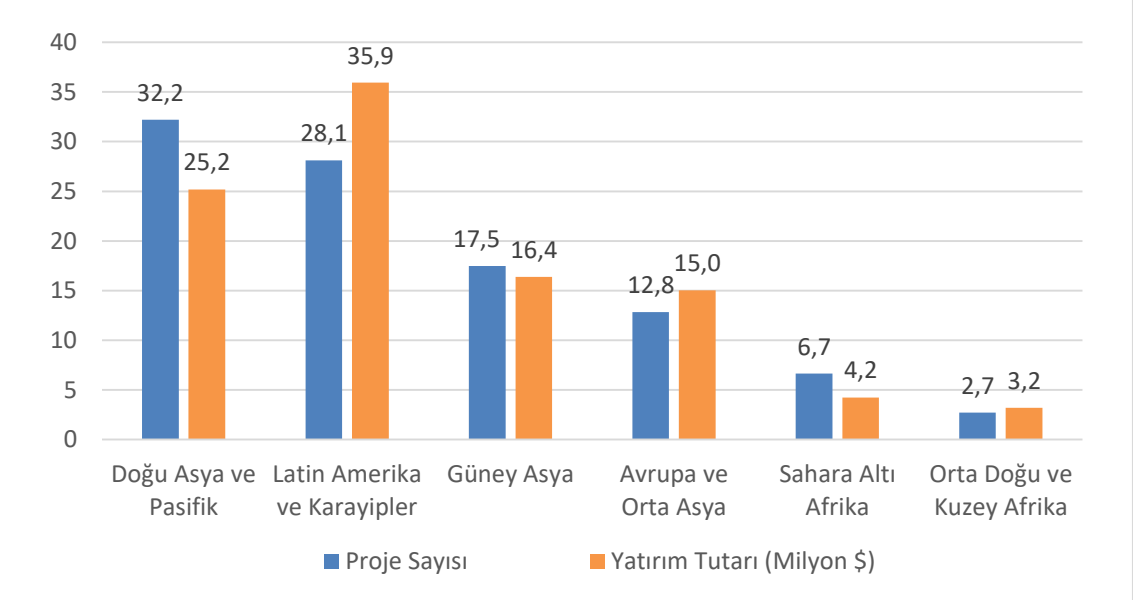
Tablo 2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Özel Ortaklığı Proje Sayısı ve Yatırım Tutarları (1990-2018)

	Proje Sayısı	Yatırım Tutarı (Milyon $)
Doğu Asya ve Pasifik	2.502	470.168
Latin Amerika ve Karayipler	2.185	670.694
Güney Asya	1.359	305.790
Avrupa ve Orta Asya	998	280.582
Sahara Altı Afrika	517	79.272
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	212	59.958
Toplam	**7.773**	**1.866.464**

Kaynak: The World Bank, Private Participation in Infrastructure Database (PPI), https://ppi.worldbank.org/en/snapshots/rankings.

Grafik 2'de 1990-2018 arasında gelişmekte olan ülkelerde bölgelere göre Kamu Özel Ortaklığı projelerinin yüzdesel dağılımı yer almaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde bölgesel dağılıma bakıldığında toplam proje sayısı bakımından Doğu Asya ve Pasifik ilk sırada yer alırken, Ortadoğu ve Kuzey Afrika'nın ise son sırada yer aldığı görülmektedir. Toplam proje büyüklüğü bakımından ise ilk sırada Latin Amerika ve Karayipler ilk sırada yer alırken, Ortadoğu ve Kuzey Afrika son sıradadır.

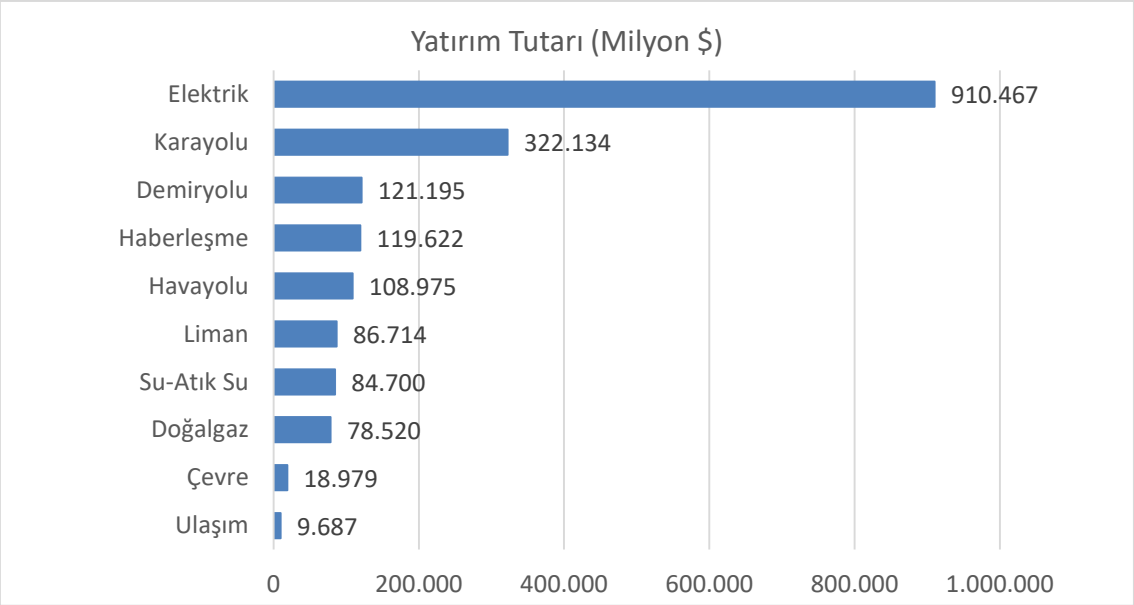
Grafik 2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Bölgelere Göre Kamu Özel Ortaklığı Projelerinin Yüzdesel Dağılımı (1990-2018)



Kaynak: The World Bank, Private Participation in Infrastructure Database (PPI), https://ppi.worldbank.org/en/snapshots/rankings.

Grafik 3'te 1990-2018 arasında gelişmekte olan ülkelerde Kamu Özel Ortaklığı projeleri tutarlarının sektörel dağılımı incelenmektedir. Bu verilere göre, gelişmekte olan ülkelerde elektrik sektörü 910 milyar Dolar ile en yüksek yatırım tutarına sahip sektör olurken, bu sektörü karayolu, demiryolu, haberleşme, havayolu, liman işletmeciliği, su-atık su yönetimi ve son olarak doğal gaz sektörü takip etmektedir.

Grafik 3. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Özel Ortaklığı Projeleri Yatırım Tutarlarının Sektörel Dağılımı (1990-2018)



Kaynak: The World Bank, Private Participation in Infrastructure Database (PPI), https://ppi.worldbank.org/en/snapshots/rankings.

Tablo 3'te AB ülkelerinde Kamu-Özel Ortaklığı pojelerinin sektörel dağılımı incelenmektedir. The European PPP Expertise Center (EPEC) tarafından açıklanan verilere göre 1990-2018 döneminde Kamu-Özel Ortaklığı proje sayısı 1.802 olarak gerçekleşirken, projelerin toplam değeri ise 368,6 milyar Euro'ya ulaşmıştır. EPEC verileri, sadece finansal kapanışı gerçekleşen projeleri kapsamaktadır (EPEC, Data Portal, https://data.eib.org/epec/). AB ülkelerinde projelerin sektörel dağılımına bakıldığında, toplam yatırım değeri bakımından ulaşım, sağlık, eğitim, çevre, savunma ilk sıralarda yer alırken, proje sayısı bakımından ilk üçte eğitim, sağlık, ulaşım sektörleri bulunmaktadır.

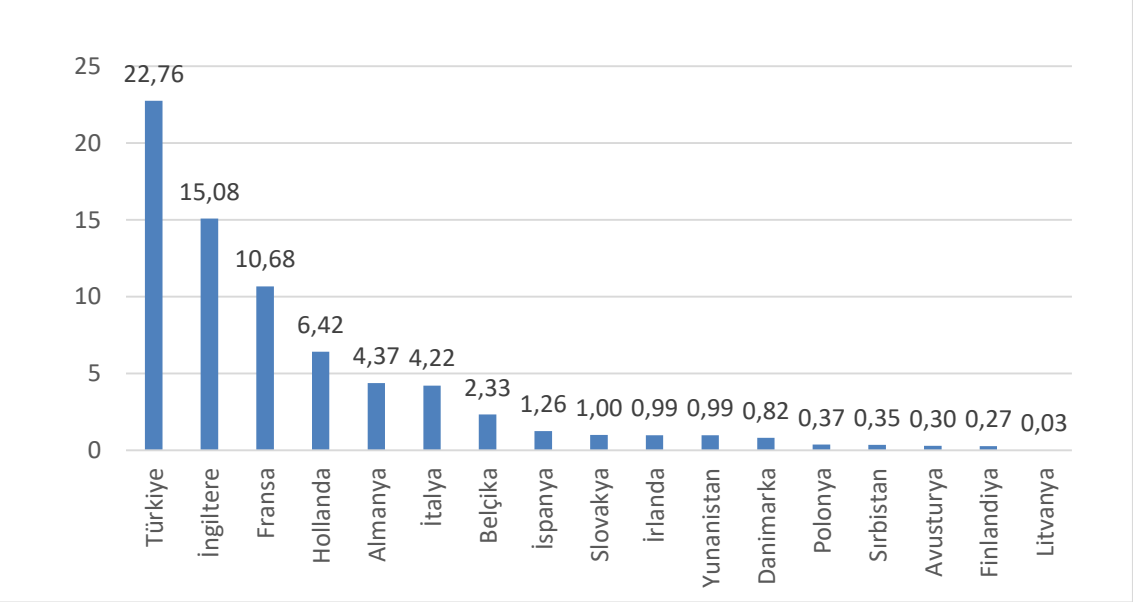
Tablo 3. AB Ülkelerinde Kamu-Özel Ortaklığı Projelerinin Sektörel Dağılımı (1990-2018)

	Proje Sayısı	Yatırım Tutarı (Milyon £)
Ulaşım	391	211.992
Sağlık	393	50.717
Eğitim	443	35.997
Savunma	56	18.271
Haberleşme	27	7.291
Çevre	143	24.308
Kamu Düzeni ve Güvenliği	147	12.954
Rekreasyon ve Kültür	80	6.807
Genel Kamu Hizmetleri	76	7
Toplam	**1.756**	**368.344**

Kaynak: EPEC, Data Portal, https://data.eib.org/epec/.

Grafik 4'te AB ülkelerinde 2014-2018 döneminde Kamu-Özel Ortaklığı proje tutarları yer almaktadır. AB ülkelerinde proje tutarları incelendiğinde, Türkiye'nin 22.76 milyar Euro ile ilk sırada yer aldığı görülmektedir. İngiltere 15.08 milyar Euro ile ikinci sırada yer almaktadır. Üçüncü sırada ise 10.68 milyar Euro ile Fransa bulunmaktadır.

Grafik 4. AB Ülkelerinde Kamu-Özel Ortaklığı Proje Tutarları (Milyar £) (2014-2018)



Kaynak: EPEC, Market Update Review of the European PPP Market in 2018: 6.

4. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı: Mevzuat, Kamu Politikası Belgeleri, Uygulamalar ve Değerlendirmeler

Dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de 1980'li yıllardan itibaren yatırımların daha kısa sürede ve daha etkin şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları yoğun şekilde kullanılmaktadır. Ancak özellikle son dönemlerde projelerin

gerekliliği, toplumsal faydası, ekonomiye katkısı, kamu kesimince üstlenilen risk ve yükümlülükleri belirleyen sözleşme koşullarının ek maliyetler getirmesi vb. pek çok faktör nedeniyle giderek daha fazla tartışılır hale gelmiştir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2018a: 62; Batırel, 2017: 1). Bu nedenle Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarına ilişkin güncel durumun incelenmesi önem arz etmektedir.

4.1. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı Mevzuatı

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin mevzuat, T.C. 1982 Anayasası ve Kamu-Özel Ortaklığı Modellerine İlişkin Mevzuat şeklinde iki başlık olarak incelenmektedir.
Bu bağlamda, T.C. 1982 Anayasası'nın Devletleştirme ve Özelleştirme başlıklı 47. maddesine göre, kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüslerin, kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde devletleştirilebileceği, devletleştirmenin gerçek karşılığı üzerinden yapıldığı, gerçek karşılığın hesaplanma tarzı ve usullerinin kanunla düzenlendiği ifade edilmektedir. Ayrıca, devletin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan işletme ve varlıkların özelleştirilmesine ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenlendiği ve devlet, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzel kişilere yaptırabileceği veya devredebileceği konularının kanunla belirlendiği hususlarına yer verilmektedir (T.C. 1982 Anayasası).
Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı modellerine ilişkin mevzuat Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Kamu-Özel Ortaklığı Modellerine İlişkin Mevzuat

Yap-İşlet-Devret (YİD)	3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-Işlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun
	3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun Uygulama Usul Esaslarına İlişkin Karar
	3096 Sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun
	3465 Sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun
	Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol] Yapımı, Bakımı ve işletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği
Yap-Kirala-Devret (YKD)	6428 Sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu-Özel İşbirliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması Hakkında Kanun
	Sağlık Bakanlığınca Kamu-Özel İşbirliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınmasına Dair Uygulama Yönetmeliği
	652 Sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 23. Maddesi
	Eğitim Öğretim Tesislerinin Kiralama Karşılığı Yaptırılması Tesislerdeki Eğitim Öğretim Hizmet Alanları Dışındaki Hizmet Alanların İşletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik
	351 Sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanununun 20. Maddesi

Yap-İşlet (Yİ)	4283 Sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun
	Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik
Özelleştirme ve İşletme Hakkı Devri (İHD)	4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun
	5335 Sayılı Kanunun 33. Maddesi (Havaalanlarının İşletme Hakkının Devri)
	4458 Sayılı Gümrük Kanununun 218/A Maddesi (Gümrük Kapılarının İşletme Hakkının Devri)
İmtiyaz	Menafii Umumiyeye Müteallik Imtiyazat Hakkında Kanun
	Menafii Umumiyeye Müteallik Imtiyazat Hakkındaki 10 Haziran 1326 Tarihli Kanuna Bazı Maddeler Tezyiline ve Bu Kanunun Bazı Maddelerinin İlgasına Dair Kanun
	4483 Sayılı İzmir Tramvay ve Elektrik Türk Anonim Şirketi İmtiyaziyle Tesisatının Satın Alınmasına Dair Mukavelenin Tasdiki ve Bu Müessesenin İşletilmesi Hakkında Kanun
	4501 Sayılı Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkelere Dair Kanun
	406 Sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 23.

4.2. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına İlişkin Kamu Politikası Belgeleri

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin ifadeler, Onuncu Kalkınma Planı: 2014-2018, 2019 Yılı Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, Yeni Ekonomi Programı (YEP) Dengelenme-Disiplin-Değişim 2019-2021: Orta Vadeli Program şeklindeki kamu politikası belgelerinde yer almaktadır.

Onuncu Kalkınma Planı: 2014-2018'de;

- kamu yatırımlarında, Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin projeler dahil olmak üzere, eğitim, sağlık, içme suyu ve kanalizasyon, bilim-teknoloji, ulaştırma ve sulama sektörlerine öncelik verileceği,
- Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin geleceğe yönelik bir strateji belgesi hazırlanacağı ve Kamu-Özel Ortaklığı mevzuatının Çerçeve bir Kanun şeklinde oluşturulacağı,
- projelerin bütçe üzerindeki risk ve etkilerini ölçebilecek etkin bir izleme ve değerlendirme sistemi oluşturulacağı belirtilmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2013: 81, 83).

2019 Yılı Yatırım Programı Hazırlama Rehberi'nde;

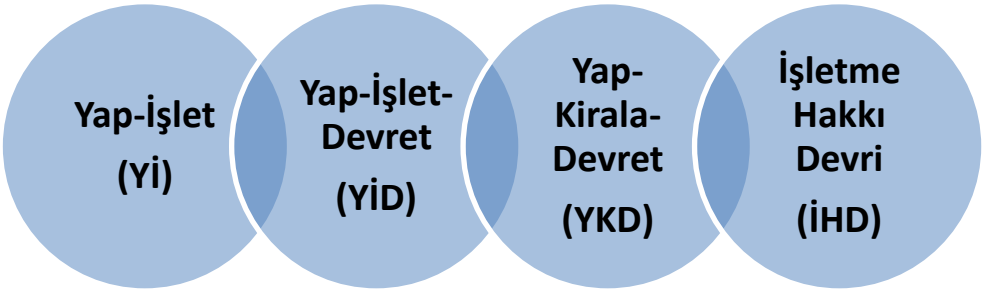
- Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin projeler dahil olmak üzere kamu yatırımlarında yerli malı kullanımına öncelik verileceği,
- Kamu-Özel Ortaklığının özellikle ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren kritik ve büyük kamu altyapı projelerinde maliyet etkinliği dikkate alınarak kullanılmasına ağırlık verileceği,
- 2019-2021 dönemi kamu yatırım tahsislerinde Kamu-Özel Ortaklığına ilişkin projeler dahil olmak üzere eğitim, sağlık, içme suyu ve kanalizasyon, bilim-teknoloji, ulaştırma, enerji ve sulama sektörlerine öncelik verileceği ifade edilmektedir (TCCSBB, 2018a: 3).

Yeni Ekonomi Programı (YEP) Dengelenme-Disiplin-Değişim 2019-2021: Orta Vadeli Programı'nda ise; Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarının daha etkin ve finansal açıdan verimli olmasına yönelik bir çerçeve oluşturulması ve bu kapsamda uygulamaların bütünleşik olmasının sağlanmasının hedeflendiği belirtilmektedir (TCHMB, 2018: 12).

4.3. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı Uygulamaları

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları altyapı, ulaştırma ve sağlık başta olmak üzere çeşitli sektörlerde her geçen gün sayıları artarak devam etmektedir.
Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı alanında Yap-İşlet, Yap-İşlet-Devret, Yap-Kirala-Devret ve İşletme Hakkı Devri modelleri uygulanmaktadır. Türkiye'de uygulanan Kamu-Özel Ortaklığı Modelleri Şekil 1'de yer almaktadır.

Şekil 1. Türkiye'de Uygulanan Kamu-Özel Ortaklığı Modelleri



Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 21.

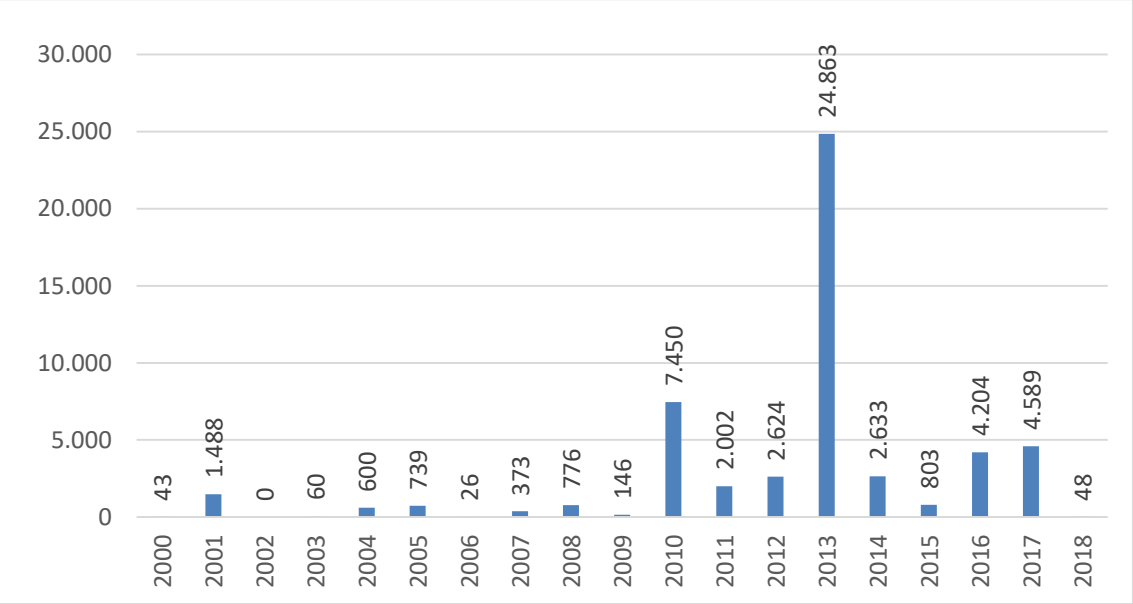
Söz konusu modeller şu şekilde açıklanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 21-22).

- *Yap-İşlet* modeli, Türkiye'de elektrik enerjisi üretiminde kullanılmaktadır. Bu modelde, özel sektöre mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmekte, üretilen elektriği devlet satın almaktadır. Sözleşme bitiminde ise tesis mülkiyeti özel sektörde kalmaktadır.
- *Yap-İşlet-Devret* modelinde kamu kesimine ait bir arazi üzerinde özel sektöre tesis inşa etme hakkı verilmekte, riskler özel sektör ile kamu kesimi arasında paylaşılmaktır. Özel sektör belirli bir süre tesisi işletmekte, bakım ve onarımı yapmakta, işletme süresi sonunda ise tesis mülkiyetini kamu kesimine devretmektedir. Model; otoyol, havaalanı, liman, köprü, tünel yapımından tabiat parkı, toptancı hali yapımına kadar birçok farklı alanda uygulanabilmektedir.
- *Yap-Kirala-Devret* modelinde özel sektör tesisi yapmakta, fiziksel donanımını sağlamakta, belirlenen süre boyunca sözleşmede belirlenen alanları işletmekte ve sözleşme sonunda tesisi kamu kesimine devretmektedir. Kamu kesimi ise her yıl özel sektöre kira ödemesi yapmaktadır. Türkiye'de, sağlık sektöründe Şehir Hastaneleri ve Sağlık Kampüslerinde bu model kullanılmaktadır.
- *İşletme Hakkı Devri* modelinde ise, devletin mevcut bir tesisinin işletme hakkı belirli bir süreliğine özel sektöre devredilmektedir. Bu model, tam olarak bir

özelleştirme yöntemi özelliği taşımamaktadır. Çünkü tesisin işletme hakkı sadece belli bir süreliğine özel sektöre devredilmekte, mülkiyet kamu kesiminde kalmaktadır.

Grafik 5'te 2000-2018 arasında yıllara göre uygulama sözleşmesi imzalanmış Kamu-Özel Ortaklığı projelerinin yatırım tutarları yer almaktadır. Türkiye'de 1986 yılından itibaren uygulanan ve 2009 yılı sonrasında artış gösteren Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları, 2013 yılında 24,9 milyar Dolarlık yatırım tutarı ile en yüksek düzeyine ulaşmıştır.

Grafik 5. Yıllara Göre Uygulama Sözleşmesi İmzalanmış Kamu-Özel Ortaklığı Projelerinin Yatırım Tutarları (Milyon $)



Kaynak: TCCSB, 2018b.

Tablo 5'te Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığının sektörlere göre dağılımı yer almaktadır. 1986 ile 2018 arasında Türkiye'de toplam 238 Kamu-Özel Ortaklığı projesinin uygulandığı görülmektedir. 238 projenin toplam yatırım tutarı 63.6 milyar Dolar iken, İşletme Hakkı Devri bedeli 76.1 milyar Dolar, sözleşme değeri ise yaklaşık 140 milyar Dolardır.

Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığının sektörlere göre dağılımı incelendiğinde, proje sayısı olarak sektörlere göre dağılımda 89 adet projeyle enerji sektörünün birinci, 42 adet projeyle karayolu sektörünün ikinci ve 22 adet projeyle liman sektörünün üçüncü sırada yer aldığı görülmektedir. Sözleşme değeri bakımından ise, havaalanı 71.5 milyar Dolar ile birinci sırada yer alırken, 28.8 milyar Dolar ile enerji ikinci sırada ve 20.1 milyar Dolar ile karayolu üçüncü sırada bulunmaktadır.

Tablo 5. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Proje Sayıları	Yatırım Tutarı ($, 2018 fiyatlarıyla)	İşletme Hakkı Devri Bedeli ($, 2018 fiyatlarıyla)	Sözleşme Değerleri ($, 2018 fiyatlarıyla)
Karayolu	42	20.128.567.885	23.127.862	20.151.695.747
Havaalanı	19	18.692.704.092	52.809.769.302	71.502.473.394
Yat Limanı ve Turizm Tesisi	17	921.557.019	875.701.602	1.797.258.621
Demiryolu	1	272.385.860	0	272.385.860
Kültür ve Turizm Tesisi	1	140.882.493	0	140.882.493
Gümrük Tesisi	16	462.790.476	6.349.591	469.140.067
Endüstriyel Tesis	2	1.432.806.660	0	1.432.806.660
Sağlık Tesisi	21	12.057.046.669	0	12.057.046.669
Enerji	89	9.404.855.189	19.432.662.142	28.837.517.331
Liman	22	131.044.906	2.605.098.820	2.736.143.726
Madencilik	8	0	366.665.763	366.665.763
Toplam	**238**	**63.644.641.249**	**76.119.375.082**	**139.764.016.331**

Kaynak: TCCSB, 2018b.

Tablo 6'da Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığının modellere göre dağılımı incelendiğinde ise, proje sayısı olarak modellere göre dağılımda 108 adet projeyle Yap-İşlet-Devret modelinin birinci, 104 adet projeyle İşletme Hakkı Devri modelinin ikinci ve 21 adet projeyle Yap-Kirala-Devret modelinin üçüncü sırada yer aldığı görülmektedir. Sözleşme değeri bakımından ise Yap-İşlet-Devret birinci sırada bulunmaktadır.

Tablo 6. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığının Modellere Göre Dağılımı

Sektör	Proje Sayıları	Yatırım Tutarı ($, 2018 fiyatlarıyla)	İşletme Hakkı Devri Bedeli ($, 2018 fiyatlarıyla)	Sözleşme Değerleri ($, 2018 fiyatlarıyla)
Yap-İşlet-Devret	108	45.802.521.935	41.598.587.841	87.401.109.776
İşletme Hakkı Devri	104	1.444.474.553	34.520.787.241	35.965.261.794
Yap-Kirala-Devret	21	12.057.046.669	0	12.057.046.669
Yap-İşlet	5	4.340.598.092	0	4.340.598.092
Toplam	**238**	**63.644.641.249**	**76.119.375.082**	**139.764.016.331**

Kaynak: TCCSB, 2018b.

Tablo 7'de Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları kapsamında hizmete açılan ve hizmete girmesi öngörülen sağlık projeleri ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu verilere göre, sağlık projelerinde 9 Şehir Hastanesi tamamlanmış iken, 12 adet projenin ise 2019-2021 yılları arasında hayata geçirilmesi öngörülmektedir.

Tablo 7. Hizmete Açılan ve Hizmete Girecek Sağlık Projeleri

No	Proje Adı	Yatak Kapasitesi	Hedeflenen Bitim Tarihi
1	Adana Şehir Hastanesi	1.550	Açıldı
2	Mersin Şehir Hastanesi	1.300	Açıldı
3	Isparta Şehir Hastanesi	755	Açıldı
4	Yozgat Şehir Hastanesi	475	Açıldı
5	Kayseri Şehir Hastanesi	1.607	Açıldı
6	Manisa Şehir Hastanesi	558	Açıldı
7	Elazığ Şehir Hastanesi	1.038	Açıldı
8	Ankara Bilkent Şehir Hastanesi	3.704	Açıldı
9	Eskişehir Şehir Hastanesi	1.081	Açıldı
10	Ankara Etlik Şehir Hastanesi	3.577	2019
11	Bursa Şehir Hastanesi	1.355	2019
12	Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon, Psikiyatri ve Yüksek Güvenlikli Adli Psikiyatri Hastaneleri	2.400	2020
13	Konya Karatay Şehir Hastanesi	838	2020
14	Gaziantep Şehir Hastanesi	1.875	2020
15	Tekirdağ Sağlık Yerleşkesi	480	2020
16	Kütahya Şehir Hastanesi	600	2020
17	Kocaeli Şehir Hastanesi	1.180	2020
18	Türkiye Halk Sağlığı Kurumu ile Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu		2020
19	İzmir Bayraklı Şehir Hastanesi	2.060	2020
20	İstanbul İkitelli Şehir Hastanesi	2.682	2020
21	Şanlıurfa Sağlık Kampüsü	1.700	2021

Kaynak: T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü, 2019.

4.4. Türkiye'de Kamu-Özel Ortaklığına İlişkin Değerlendirmeler

Kamu-Özel Ortaklığı uygulamasında devlet, kendisine ne türde bir kamu hizmetinin üretilmesi gerektiğini tanımlar. Bu hizmetin üretilmesi için gerekli yatırımın yapılmasını, finansmanının sağlanmasını ve daha sonra bunun üretilmesini özel sektörden talep eder. Bu uygulama kapsamında özel sektör kamu kesimi ile yaptığı sözleşme kapsamında bu yükümlülüğünü yerine getirirken, kamu kesimi de özel sektöre karşı bazı taahhütlerde bulunur. Bu taahhütler temelde özel sektörün ürettiği hizmetin satın alınmasıdır. Bu hizmet satın alımı genelde devletin sağladığı alım garantileri, fiyat garantileri gibi minimum gelir ağırlıklı garanti mekanizmaları ile desteklenir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2018b: 53).

Bunun dışında proje sözleşmelerinde araç geçiş sayısı, hasta sayısı vb. kriterler üzerinden garanti verilebilmektedir. Görüldüğü üzere alım ve fiyat garantisiyle başlayan taahhütler günümüzde genişleyerek devam etmektedir. Bu taahhütler genellikle koşullu yükümlülükler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu-Özel Ortaklığı mevzuatı çerçevesinde karşımıza çıkan doğrudan koşula bağlı olmayan ve T.C. Sağlık Bakanlığı Bütçesinden karşılanan Şehir Hastaneleri kira bedellerinin dışında koşullu yükümlülükler şu şekildedir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2018b: 61):

- Hazine'ce Verilen Fiyat ve Miktar Alım Garantileri (Yap-İşlet-Devret ve İşletme Hakkı Devri ile Yapılan Enerji Projeleri (TCMB Risk Hesabından)
- Köprü Geçiş Ücretleri (T.C. Karayolları Genel Müdürlüğü Bütçesinden)
- Yatırıma devam edemeyecek Kamu-Özel Ortaklığı işletmecisinin borç üstlenimi için verilen Hazine Garantileri (Hazine tarafından ödenir. Gider kaydı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yedek ödenek tertibinden ilgili kamu kurumunun bütçesine aktarılan tutardan yapılır. 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Md. 8/A – Bu garanti şu anda sadece Şehir Hastaneleri ve Eğitim Kamu-Özel Ortaklıkları ile 1 Milyar TL üzerindeki Yap-İşlet-Devret Projeleri için geçerlidir)
- Şehir Hastaneleri hizmet bedelleri için verilen ve verilen hizmet miktarının 2012 yılındaki seviyesinin %70'inin altına düşmesi halinde üstlenilecek garantiler (T.C. Sağlık Bakanlığı Bütçesinden)
- Bunların dışında KİT'ler ve özellikle belediyeler tarafından yürütülen Kamu-Özel Ortaklığı projelerinden doğabilecek yükümlülükler de bulunmaktadır.

IMF tarafından yapılan hesaplamaya göre, Kamu-Özel Ortaklığı projelerine verilmiş olan minimum gelir garantisinin bir kur şoku ve ekonomik yavaşlama durumunda faiz dışı bütçe harcamalarını yıllık olarak GSYH'nin %0,2-0,25'i düzeyinde artırması öngörülmektedir (IMF, 2018: 22).

Tablo 8'de T.C. Karayolları Genel Müdürlüğü ve T.C. Sağlık Bakanlığı'nın TBMM'ye sunduğu 2019 yılı Bütçe Kanunu tekliflerinde yer alan bilgilere göre Kamu-Özel Ortaklığı projelerine ilişkin büyüklükler incelenmektedir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2019: 36):

Bu bilgilere göre; Kamu-Özel Ortaklığı projelerine ilişkin 2018 bütçe ödenek rakamlarının;

-Köprü geçiş garanti ücretleri için 3.5 milyar TL,

-Şehir Hastaneleri kira bedelleri için 1.3 milyar TL,

-Şehir Hastaneleri hizmet alım bedelleri için 1.3 milyar TL olduğu görülmektedir.

Ağustos 2018 sonu ödenek kullanım rakamları ise sırasıyla 3.4 milyar TL, 508 milyon TL ve 523 milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

2019 bütçe ödenek tahmini rakamlarına bakıldığında ise;

-Köprü geçiş garanti ücretleri için 3.5 milyar TL,

-Şehir Hastaneleri kira bedelleri için 3.7 milyar TL,

-Şehir Hastaneleri hizmet alım bedelleri için 2.5 milyar TL ödenek ayrıldığı görülmektedir.

Tablo 8. Kamu-Özel Ortaklığı Projeleri (Milyon TL)

Nerede? Harcama Kodu (Kurumsal /Eko)	Kim? (Hangi Kurum Bütçesinde Yer Alıyor?)	Resmi Adı (Harcamanın Bütçe Sınıflamasındaki Adı)	Ne için? (Niteliği)	2017 Ödenek	2017 Harcama	2018 Ödenek	2018 Ağustos Sonu Ödenek Kullanımı	2019 Bütçe Ödenek Tahmini	2020 Tahmin	2021 Tahmin
16.1.06.05	T.C. Sağlık Bakanlığı	Sermaye Giderleri-Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri-Yap Kirala Devret Modeli İle Yaptırılan Hastane Kıra Bedelleri	Şehir Hastaneleri Kira Bedelleri - Üçer aylık dönemlerle (Ocak-Nisan-Temmuz- Ekim) peşin ödenmektedir. Yatırım Harcaması (Sermaye Gideri) olarak işlem görmektedir. Avans olarak ödendiği için 2018 ödenek kullanımının ne kadarının tüm ödemeyi içerdiği belli değildir.	0	124,7	1.275	508	3.680	7.575	9.290
17.1.03.5	T.C. Sağlık Bakanlığı	Mal ve Hizmet Alımları-Şehir Hastaneleri Hizmet Alım Bedelleri	Şehir Hastaneleri Hizmet Alım Bedelleri (7 kalem ölçülebilir hizmetin yükleniciden alınması - bahçe bakım, görüntüleme sayısı, diğer benzeri tıbbı hizmetler gibi)	0	186	1.269	523	2.470	6.500	7.670
32.05. 4	T.C. Karayolları Genel Müdürlüğü (İşletmeler Daire Başkanlığı Bütçesi)	Cari Transferler-Hane Halkına Transferler	Köprü Geçiş Garanti Ücretleri - Bir yıl öncesinin garanti ücretleri o yılsonuna doğru hesaplanıp gelecek yıl bütçesine konulmakta, gelecek yılın Nisan ayı sonuna kadar ödenmektedir.	793	1.127	3.491	3.403	3.549	6.210	6.496
			Toplam	**793**	**1.438**	**6.035**	**4.434**	**9.699**	**20.285**	**23.456**

Kaynak: Koç Üniversitesi–TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2019: 36'den kısaltılarak kullanılmıştır.

Bu verilerin dışında, halen inşaatı devam eden Yap-İşlet-Devret ve Yap-İşlet-Kirala projelerini ilgili kamu kurumlarının (T.C. Karayolları Genel Müdürlüğü, T.C. Sağlık Bakanlığı) devralması durumunda kalan borçların devlet tarafından üstlenilip ödenmesini kapsayan borç üstlenim anlaşmaları da bulunmaktadır. Fakat şu ana kadar herhangi bir üstlenim söz konusu olmamış, bütçe ile ilişkilendirilmemiştir. Ayrıca, havaalanı garanti ödemeleri için DHMİ KİT olduğu için merkezi yönetim bütçesinden herhangi bir ödeme yapılmamaktadır. DHMİ bir KİT olarak bunları kendi hesaplarından (bütçe dışından) ödemektedir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2019: 37).

Hazine'nin çeşitli tarihlerde Kamu-Özel Ortaklığı projeleri için verdiği garanti türleri incelendiğinde; geçmişte verilen enerji sektörü ağırlıklı Kamu-Özel Ortaklığı garantilerinden Hazine tarafından üstlenilen tek projenin Yuvacık Barajı Projesi olduğu görülmektedir. Diğer projelerin bir kısmının yatırım dönemlerinin sona ermesi ve işletme dönemleri bitiş sürelerinin yaklaşması nedeniyle Hazine'nin vermiş olduğu garantiler kapsamında herhangi bir ek maliyetin ortaya çıkması öngörülmemektedir. Bu garantilerin dışında Hazine'nin fiyat veya miktar garantisi verdiği yeni bir proje henüz bulunmamaktadır. Buna karşılık yeni yapılmakta olan otoyol projelerine 15.4 milyar Dolarlık Borç Üstlenim Garantisi verilmiştir (Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2018b: 64). Tablo 9'da Borç Üstlenimine ilişkin kredi anlaşmaları bilgileri yer almaktadır.

Tablo 9. Borç Üstlenimine İlişkin Kredi Anlaşmaları

Proje Adı	KOİ Modeli	Borç Üstlenim Anlaşması Tarihi	Toplam Proje Maliyeti	Kredi Tutarı	Kredi Tutarı ($ Karşılığı)
Avrasya Tüneli Projesi	Yap-İşlet-Devret	11.12.2012	$ 1.239.863.000	$ 960.000.000	960.000.000
Kuzey Marmara Otoyolu Odayeri-Paşaköy (3. Boğaz Köprüsü Dahil) Kesimi	Yap-İşlet-Devret	13.05.2014	$ 3.456.244.239	$ 2.318.000.000	2.318.000.000
		11.03.2016		$ 420.000.000	420.000.000
Gebze-Orhangazi-İzmir (İzmit Körfez Geçişi ve Bağlantı Yolları Dahil) Otoyolu	Yap-İşlet-Devret	05.06.2015	$ 6.312.392.047	$ 4.956.312.328	4.956.312.328
Kuzey Marmara Otoyolu Kınalı-Odayeri Kesimi	Yap-İşlet-Devret	22.12.2017	$ 1.334.675.727	$ 1.040.000.000	1.040.000.000
Kuzey Marmara Otoyolu Kurtköy-Akyazı Kesimi	Yap-İşlet-Devret	22.12.2017	$ 2.212.342.572	$ 1.634.000.000	1.634.000.000
Çanakkale-Malkara Otoyolu (1915 Çanakkale Köprüsü Dahil)	Yap-İşlet-Devret	16.03.2018	€ 3.159.721.036	€ 2.265.000.000	2.799.993.000
Ankara-Niğde Otoyolu	Yap-İşlet-Devret	07.06.2018	€ 1.462.628.902	€ 1.114.962.012	1.310.749.341
				Toplam	**15.439.054.669**

Kaynak: TCHMB, 2019: 20.

5. Sonuç ve Öneriler

Tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de özellikle son yıllarda başta alt yapı, ulaştırma ve sağlık sektörleri olmak üzere pek çok sektörde Kamu-Özel Ortaklığı uygulamaları yoğun

şekilde kullanılmaktadır. Fakat özellikle Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarına ilişkin verilen Hazine Garantileri ve Borç Üstlenimleri tartışmaya yol açmaktadır. Özellikle köprü geçiş ücretlerine verilen garantiler, şehir hastaneleri için kira ve hizmet alım bedelleri, Hazine tarafından Borç Üstlenimi yapılmış olan projeler ile KİT'ler ve özellikle belediyeler tarafından yürütülen Kamu-Özel Ortaklığı projelerinden doğacak yükümlülükler vb. unsurlar, bütçe üzerindeki ek maliyet risklerini artırmaktadır.

Kamu-Özel Ortaklığı uygulamalarının daha başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bazı alanlarda iyileşme sağlanması gerekmektedir. Bu alanlara ilişkin öneriler şu şekildedir (Tunç, Özsaraç, 2015: 10; Koç Üniversitesi-TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF), 2019: 14):

- Hukuki alt yapıdaki dağınıklığın önlenerek kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulması,
- Rekabetçi ihale prosedürlerinin hayata geçirilmesi,
- Projelerin planlanması, yönetimi ve kontrolü konularında kurumsal kapasitenin geliştirilmesi,
- Merkezi Yönetim Bütçesi'nde garantili ödemelerin ve diğer Kamu-Özel Ortaklığı ödemelerinin ayrı ve kolayca tespit edilebilir bir ödenek kalemi olarak yer almasının sağlanması,
- Bu ödemelerin Bütçe Kanunu'na ek olarak yayımlanıp detayları hakkında bilgi verilmesi,
- Garanti ödemelerinin kurum bütçelerinden alınıp T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesine konularak ödemelerinin bu bütçeden yapılması,
- Ödemelerin tek bir kaynaktan saydam bir şekilde takip edilmesinin kolaylaştırılması,
- Yap-İşlet-Devret ve Yap-İşlet-Kirala gibi uygulamalar ile özel sektör tarafından devlete ne kadar İşletme Hakkı Devri bedeli ödenmesi gerektiği ve ne kadarının ödendiği, bunların gelir cetvellerinde nerede ve nasıl muhasebeleştirildiği konusunda T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kamuoyuna yönelik aylık raporlama yapılması,
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kendi verdiği garantilerin yanı sıra diğer kurumların verdiği garantilerden doğan yükümlülükleri ve İşletme Hakkı Devri bedelleri gibi bilgileri de toplayarak aylık Borç Yönetimi Raporlarında yayımlaması,
- Uygulama sözleşmelerinin gizliliğinin kaldırılması ve üstlenilen yükümlülük riski hakkında kamuoyunun bilgi edinme hakkının sağlanması,
- Yükümlülüklerin kaydı, muhasebesi ve yüklenilen riskin tahmini gibi konularda yürütülen çalışmaların aşamaları, ne zaman sonuçlanacağı ve raporlamalarının sonuçları hakkında kamuoyunun tam ve anlaşılabilir bir şekilde bilgi edinme hakkının sağlanması.

Bu öneriler, kamu maliyesindeki dönüşüm sonucunda ortaya çıkan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin uygulanması ve kamu yararının arttırılması açısından oldukça önemlidir. Yine Kamu Harcama Yönetimi uygulamalarına ilişkin sözleşmelerde maliyet ve fiyatlama konusunda geniş bir bütçe tahmini ve projeksiyonu kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim, bütçe tercihleri ve önceliklendirmelerinde olduğu gibi, Kamu Harcama Yönetimi uygulamalarında da bütünleşik mevzuat ve etkin şekilde hazırlanmış sözleşmeler yoluyla Kamu-Özel Ortaklığının etkin bir düzeyde uygulanabileceği

öngörülmektedir. Böylece, kamu politikalarında uygulanan kamusal tercihlerde rasyonel ve etkin sonuçların oluşumuna katkı sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

11. Kalkınma Planı (2019-2023). *Kamu-Özel İşbirliği Özel İhtisas Komisyonu Ön Raporu*, 2018.

Batırel, Ö. F. (2017). "Kamu Altyapı Yatırımlarında Kalite ve Kamu-Özel Ortaklığı", *Journal of Life Economics*, Cilt: 4 , Sayı: 2, ss.1-8.

Beşer, B. H. (2018). *Özelleştirmenin İkinci Dalgası: Kamu-Özel İşbirliği: Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Nisan 2018.

Evren, Ç. C. (2016). *Kamu-Özel İşbirlikleri: Kamu Hizmetlerinin Özel Kişilere Sözleşme Yoluyla Gördürülmesinin Hukuki Rejimi*, Birinci Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2016.

IMF (2018). *Turkey 2018 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by The Executive Director for Turkey*, IMF Country Report No. 18/110, April 2018, https://www.imf.org/~/media/Files/Publications/CR/2018/cr18110.ashx, (20.04.2019).

Kalaycı, İ. (2018). "Enerji Yatırımlarında Kamu-Özel İşbirliği (KÖİ) Modeli: Kuramsal Çerçeve", *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Cilt: 5, Sayı: 4, Yıl: 2018, 48-61.

Kaul, I. & Conceição, P. (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.

Kılıçaslan, H. (2017). *Devletin Değişen Rolü ve Kamu-Özel İşbirlikleri*, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Aralık 2017.

Koç Üniversitesi–TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF) (2018a). *Merkezi Yönetim Bütçesi Takip Raporu*, Yayın No: EAF-RP/18-01, TÜSİAD Yayın No: TÜSİAD-T /2018-05-596, Mayıs 2018.

Koç Üniversitesi–TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF) (2018b). *Merkezi Yönetim Bütçesi Takip Raporu II*, Yayın No: EAF-RP/18-02, TÜSİAD Yayın No: TÜSİAD-T /2018,07-598, Temmuz 2018.

Koç Üniversitesi–TÜSİAD Ekonomik Araştırma Forumu (EAF) (2019). *Merkezi Yönetim Bütçesi Takip Raporu IV*, Yayın No: EAF-RR/19-01, TÜSİAD Yayın No: TÜSİAD-T /2019,02-603, Şubat 2019.

Şirin, Z. E. (2018). "Türkiye'de Kamu Özel Ortaklığı Yönteminin Hukukî Altyapısı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Altmışbirinci Seri-Yıl 2017 (1), Yayın No: 105, İstanbul, 2018, ss. 25-58.

T.C. 1982 Anayasası.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2013). *Onuncu Kalkınma Planı: 2014-2018*, Temmuz 2013, Ankara.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2015). *Kamu Özel İşbirliği Mevzuatı*, Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Mayıs 2015, Ankara.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2018). *Kamu-Özel İşbirliği Raporu 2017: Dünyada ve Türkiye'de Kamu-Özel İşbirliği Uygulamalarına İlişkin Gelişmeler Raporu 2017*, Yayın No: 2983, Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Mayıs 2018, Ankara.

T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü, *Yatırımlar: Şehir Hastaneleri*, 18.03.2019.

TCCSBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2018a) *2019 Yılı Yatırım Programı Hazırlama Rehberi*, 10 Ekim 2018, Ankara.

TCCSBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2018b) *Kamu Özel Ortaklığı Proje Göstergeleri*, Ankara.

TCHMB (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı). (2018). *Yeni Ekonomi Programı (YEP) Dengelenme-Disiplin-Değişim 2019-2021: Orta Vadeli Program*, Eylül 2018, Ankara.

TCHMB (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı). (2019). *Kamu Borç Yönetimi Raporu*, No: 164, Mart 2019, Ankara.

The European PPP Expertise Center (EPEC). *EPEC Data Portal*, https://data.eib.org/epec/, (12.04.2019).

The European PPP Expertise Center (EPEC). *Market Update Review of the European PPP Market in 2018*, https://www.eib.org/attachments/epec/epec_market_update_2018_en.pdf, (15.04.2019).

The United Nations Economic Commission for Europe-Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu (UNECE). (2019). "Public-Private Partnerships (PPP)", http://www.unece.org/ceci/ppp.html, (27.02.2019).

The World Bank. (2016). "About Public-Private Partnerships", 18.08.2016, https://ppp.worldbank.org/public-private-partnership/about-public-private-partnerships, (27.02.2019).

The World Bank. (2017). *Benchmarking Public-Private Partnerships Procurement 2017*, https://ppp.worldbank.org/public-private-partnership/sites/ppp.worldbank.org/files/documents/Benchmarking_PPPs_2017_ENpdf.pdf, (30.03.2019).

The World Bank. (2018). *Procuring Infrastructure Public-Private Partnerships*, https://ppp.worldbank.org/public-private-partnership/sites/ppp.worldbank.org/files/documents/Procuring%20Infrastructure%20Public-Private%20Partnerships%20_2018_EN2_0.pdf, (30.03.2019).

The World Bank. *Private Participation in Infrastructure Database (PPI)*, https://ppi.worldbank.org/en/snapshots/rankings, (12.04.2019).

T.C. Anayasa Mahkemesinin Güncel Kararları Işığında Verginin Yasallığı İlkesinin Kapsamı

Gamze GÜMÜŞKAYA[1]

Öz

Anayasal verginin yasallığı ilkesinin içeriğinin belirlenmesi bakımından, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesinin kararlarında kabul edilen ölçütler önem taşımaktadır. Çalışmada bu ölçütlerin ve Türk vergi mevzuatının söz konusu ölçütlere uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin güncel kararları incelendiğinde; verginin yasallığı ilkesinin kapsam ve sınırlarına ilişkin ölçütlerin tam olarak yerleşmiş olmadığı, yürürlükteki vergi mevzuatında ise belirlenen ölçütlere yeterince uyum sağlamayan düzenlemeler bulunduğu tespit edilmiştir. Oysa vergi ödevlilerinin, tabi oldukları vergi hukuku kurallarının hangilerinin kanunla, hangilerinin vergi hukukunun diğer biçimsel kaynaklarıyla düzenlendiğini öngörebilmeleri gerekir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin güncel kararlarında, verginin yasallığı ilkesinin şeklî boyutuna, yani "kanunsuz vergi olmaz" boyutuna yönelik katı denetimini yumuşattığı söylenebilecektir. Bu yaklaşımın temelinde İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin "hukuka dayalılık" kavramına şeklî değil, içeriksel olarak yaklaşan içtihadının etkili olduğu düşünülebilir. Ancak Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergi hukuku bakımından özel hüküm olduğundan; vergi ödevlileri için temelde öngörülebilir olan, o verginin düzenlendiği kanundur. Bu bağlamda, çerçeve norm olarak düzenlenmiş bir "ilke" konumunda olan verginin yasallığı ilkesinin, içeriği ve sınırları belirli bir "kural" halinde ayrıca kanunda düzenlenmesi ve hangi hususların kanunla düzenleneceğinin belirgin olarak bu kuralda saptanması ya da Anayasa Mahkemesinin verginin yasallığı ilkesinin şeklî boyutuna ilişkin denetiminde bu hususlara ilişkin ölçütlerin kesin biçimde belirlenmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır. Getirilmesi önerilen yasal düzenlemede, hangi vergi hukuku kurallarının kanunla, hangilerinin yürütmenin genel düzenleyici işlemleriyle belirlenebileceğinin somutlaştırılması vergi ödevlilerine güven vereceği gibi vergi idaresinin işlemlerinde de kararlılık ve istikrar sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Verginin Yasallığı İlkesi, Öngörülebilirlik, Anayasal İlkeler, Yükümlü Hakları
JEL Kodu: K34, K38

The Scope of The Legality Principle of Taxation in the Light of Turkish Constitutional Court's Judgments

Abstract

In order to determine the scope of the legality principle of taxation which is regulated in Turkish Constitution, the criteria adopted in the Constitutional Court's judgments are important. The aim of this study is to evaluate these criteria and the compliance of Turkish tax legislation with them. As a result of this examination, it is determined that the criteria were not fully settled and that the current tax legislation does not comply with them sufficiently. However, taxpayers should be able to foresee which rules are regulated by acts and which are regulated by other formal sources of tax law. In its recent judgments, the Court softened its strict supervision of formal dimension of the principle, which is "no tax without an act". It can be considered that the case-law of European Court of Human Rights is effective on this approach. According to the case law of the Court, the concept of "lawfulness" refers to the quality of the law in question, rather than the form of the law. However, Article 73 of the Turkish Constitution is the special provision in respect of tax law. Thus the tax rules which are basically foreseeable for taxpayers are the rules which are regulated in the acts. In this context, it is concluded that the scope of the legality principle should be regulated separately in the form of a "rule" or in

[1] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, gamze.gumuskaya@istanbul.edu.tr

the criteria of Turkish Constitutional Court more explicitly. This will contribute to the legal security of taxpayers and will ensure stability in tax administration practice.

Keywords: Legality Principle of Taxation, Foreseeability, Constitutional Principles, Taxpayer Rights
JEL Code: K34, K38

1. Giriş

1982 T.C. Anayasası, devletin temel kuruluşunu ve temel hakları ana hatlarıyla belirleyen bir "çerçeve anayasa" olarak değil, daha ziyade ayrıntılı düzenlemeler getiren, yani kazuistik yöntemle hazırlanan "düzenleyici anayasa" türüne daha yakındır (Özbudun, 2018: 57-58). Öte yandan, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergi hukukuna egemen olan anayasal ilkelerin çerçeve norm olarak düzenlendiği söylenebilir.

Bu durum, anayasal ilkelerin içeriklerinin bir dereceye kadar belirsiz, buna karşılık amaçlarının belirli olmalarının doğal sonucudur. Zira anayasal ilkeler, hukuk düzeninin kurucu ve koruyucu ağlarını oluştururlar (Saban, 2014: 57). Genel ilkelerle yetinmeyip, ayrıntılara kadar inen bir anayasa, değişen ihtiyaçlara yeterince uyum sağlayamaz (Özbudun, 2018: 58).

Anayasal "ilkeler" vergi hukukunun temel dayanaklarını oluşturmakla beraber, vergilendirme süreci esas olarak anayasa dışındaki biçimsel kaynaklarda düzenlenen "kurallarla" yürütülür. Vergilendirme ilişkisinin pasif tarafını oluşturanlar; yani vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, ceza muhatabı gibi kişiler (Bu çalışmada, tüm bu kişileri kapsayacak şekilde "vergi ödevlisi" kavramı kullanılacaktır) bu kurallarla ortaya çıkan idari işlemlere muhatap olurlar. Dolayısıyla tabi oldukları kuralları –en azından bu kurallardan "bağlayıcı" nitelikte olanları- bütün ayrıntılarıyla öngörebilmelidirler. Bu kuralları öngörebilmelerinin ön koşulu ise bunlara ulaşabilmeleri ve hangi kuralın nerede düzenlendiğini bilmeleridir. Kuralların yeterince öngörülebilir olup olmadığını değerlendirirken, vergi ödevlilerinin azımsanamayacak bir kısmının, bu kuralları profesyonel olarak takip edemeyecek kişilerden meydana geldiğini de unutmamak gerekir.

Bu husus, günümüzün yadsınamaz gerçekliği olan "normlar enflasyonunun" (Kaboğlu, 2002: 25) varlığı karşısında, kişilerin hukuki güvenliği bakımından son derece önemlidir. Vergi hukuku alanında sık sık düzenleme ve/veya değişiklikler yapılması, öngörülebililik hususuna ilişkin kaygıyı artıran bir durumdur.

Kişilerden ulaşamadıkları, ne şekilde uygulanacağını öngöremedikleri, nerede düzenlendiğini bilmedikleri ya da içeriğini tam olarak anlayamadıkları kurallara uymalarını beklemek, bunlara uyulmaması halinde yaptırıma tabi tutmak bir hukuk devletinde söz konusu olmamalıdır.

Bu bağlamda ilk belirlenmesi gereken husus, vergi hukukunun hangi kurallarının kanunlarla düzenlenmesi gerektiği, yani verginin yasallığı ilkesinin kapsamı ve sınırlarıdır. Dolayısıyla araştırmaya şu sorularla başlanabilir: Verginin yasallığı ilkesine uygun bir mevzuat için, vergi kanunlarından ne derece detaylı bir düzenleme beklenir? Vergi hukukuna ilişkin hangi konular kanunlarla düzenlenmelidir?

Bu sorularla ortaya çıkan çalışmada, Anayasa Mahkemesinin kararlarında bu konuda benimsediği ölçütler ve Türk vergi mevzuatının bu ölçütlere uygunluğu irdelenmektedir.

2. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Verginin Yasallığı İlkesinin Kapsamına İlişkin Olarak Kabul Edilen Ölçütler

2.1. Verginin Temel Öğeleri

T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen "verginin yasallığı ilkesi" gereği vergi hukukunda kanunlar temel kaynak niteliği taşırlar (Öncel vd., 2018: 16).

Bu fıkrada; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin -çalışmada "vergi" sözcüğü tüm bu yükümlülükleri kapsayacak şekilde, geniş anlamda kullanılacaktır- yasayla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı belirtilmektedir. Aynı maddenin dördüncü fıkrası muaflık, istisna, indirim ve oranlar bakımından kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisinin yine kanunla Cumhurbaşkanına tanınabileceğini düzenlemektedir. Anayasa'nın 167/2 madde hükmüne göre ise, dış ticaret konusunda vergi dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması bakımından kanun ile Cumhurbaşkanına yetki verilebilecektir. Görüldüğü gibi, bu yetki, 73/4'te yer alan yetkiden çok daha geniştir, ek mali yükümün konusu, mükellefi dâhil olmak üzere tüm unsurlarını kapsamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin kararlarında belirttiği üzere, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi alınmasına izin vermesi, verginin yasallığı ilkesini karşılamak için yeterli değildir (Örneğin bakınız: Anayasa Mahkemesinin 1987/20 Esas, 1987/9 Karar sayılı, 31.03.1987 tarihli kararı).

Bu durumda hangi kuralların kanunla düzenleneceği sorusunun yanıtı arandığında, karşımıza yine Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan "verginin temel öğeleri/unsurları" kavramı çıkmakta, ancak temel öğelerin ne anlama geldiği ya da hangi öğelerin temel öğe niteliğine sahip olduğu açıklanmamaktadır. Yalnızca bazı temel öğelerin örnekleme yoluyla sayılmasıyla yetinilmektedir.

Verginin bazı öğelerinin "temel öğe" niteliğinde olduğu konusunda duraksama yoktur. Örneğin, verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, oranı şüphesiz temel öğeleridir. Öte yandan bir kararda verginin ödeme şekli ve süresi de verginin temel öğeleri arasında sayılmışken (Anayasa Mahkemesinin 1996/49 Esas, 1996/46 Karar sayılı, 11.12.1996 tarihli Kararı), bir diğer kararda ek özel tüketim vergisinin ne şekilde ve nereye beyan edilip ödeneceğinin kanunda verilen yetkiye dayanılarak genelge ve tebliğlerle açıklanması Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır (Anayasa Mahkemesi'nin 2007/114 Esas, 2011/36 Karar sayılı, 10.02.2011 tarihli kararı). Bazı kararlarda ise kapsam daha geniş olarak ele alınarak mahsup, iade, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönlerin de kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Örneğin bakınız: Anayasa Mahkemesinin 1986/5 Esas, 1987/7 Karar sayılı, 19.03.1987 tarihli kararı).

Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için kanun hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olmasının düşünülemeyeceğini isabetli olarak vurgulamıştır. Örneğin, 2010/11 Esas, 2011/153 Karar sayılı, 17.11.2011 tarihli kararında bu hususu şu ifadelerle ortaya koymuştur: "*Mali yükümlerin, konusu, yükümlüleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya mali yükümden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlüklerin, belli başlı unsurları da*

açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur…" Bu kararda "verginin temel öğeleri/unsurları" kavramı yerine "vergi unsurları" kavramı kullanılarak bunların açık bir şekilde kanunda yer alması ve uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Doktrinde ise yalnız verginin temel öğelerinin değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanun ile düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür (Güneş, 2011: 18; Kumrulu, 1979: 150). Böylece verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, ortadan kalkması, değerleme, yükümlülerin ödevleri, denetlenmesi, vergi uyuşmazlıkları ve yaptırımları verginin yasallığı ilkesinin kapsamında kabul edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarında verginin temel öğelerinin hepsinin aynı kanun maddesinde, aynı fıkrada hatta aynı kanunda düzenlenmesinin şart olmadığı belirtilmiştir (Örneğin bakınız: Anayasa Mahkemesinin 2016/150 Esas, 2017/179 Karar sayılı, 28.12.2017 tarihli kararı; 2011/16 Esas, 2012/129 Karar sayılı, 27.09.2012 tarihli kararı). İlk bakışta makul gibi görünse de bu yorum, kanımızca yükümlüler açısından öngörülebilir olmayan sonuçlar doğurmaya müsaittir. Nitekim bir vergi yükümlüsünün yükümlü olduğu vergiye ilişkin tüm temel öğeleri, o verginin düzenlediği kanunda bulması mümkün olmalıdır.

Ele almak istediğimiz bir diğer husus; aynı konudaki farklı düzenlemelerin çelişki doğurabilmesi, dolayısıyla vergi ödevlilerince öngörülebilir olmamasıdır. Bu görüşümüz mevzuattan bazı örneklerle somutlaştırılabilir. "Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri"nin gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilemeyeceğine ilişkin olarak mevcut durumda; Gelir Vergisi Kanunu'nda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bu kanunlara dayanılarak çıkarılan bir Bakanlar Kurulu Kararında, Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'da ve Hazine ve Maliye Bakanlığı genel tebliğlerinde farklı düzenlemeler bulunması karmaşa yaratmış ve çelişkili yargı kararları verilmesine sebep olmuştur (Gümüşkaya, 2018: 309-329).

"Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğuna" ilişkin olarak iki ayrı vergi kanununda yer alan düzenlemeler (Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi) de kanımızca uygulamada belirsizliğe neden olmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar sayılı, 19.03.2015 tarihli kararında, "*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.*" düzenlemesini, hangi kanunun uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Söz konusu karara göre; *"…213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır…"*

Öte yandan iptal kararından sonra da belirsizliğin ortadan kalkmadığı görüşündeyiz. Zira söz konusu düzenlemeler birbirini tamamlayıcı nitelikte olmayıp, her ikisi de sorumluluğun koşullarını ayrı ayrı düzenlemektedir. Vergi idaresinin kanuni temsilcinin sorumluluğuna hangi düzenlemeye göre başvuracağı ise yeterince öngörülebilir durumda değildir. Oysa

Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararının gerekçesi, 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin kusur sorumluluğu, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin ise kusursuz sorumluluk getirdiği yönündedir. Doktrinde yapılan ve mevcut belirsizliği bir ölçüde kaldırmayı amaçlayan, bizim de katıldığımız yoruma göre bu düzenlemelerin uygulama alanı özel kanun-genel kanun ilişkisi çerçevesinde belirlenmelidir. Yani 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi bu Kanun kapsamındaki vergi, resim ve harçlara; 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi ise 213 sayılı Kanun'un kapsamı dışında kalan kamu alacaklarına uygulanmalıdır. Ancak bu durumda da bazı kamu alacakları açısından kusur, bazıları açısından kusursuz sorumluluk getirilmesinin mantığını ortaya koymak güçtür. Üstelik uygulamanın söz konusu özel kanun-genel kanun ilişkisine göre yeknesak biçimde şekillendiği de söylenemeyecektir. Vergi idaresine sorumluluk hükümlerini seçmece biçimde uygulama olanağı tanıyan, dolayısıyla kanuni temsilcilerce öngörülemeyen bu nedenle de mülkiyet haklarına aykırılık taşıyan söz konusu yasal düzenlemelerin öngörülebilir hale getirilmesi gerekmektedir.

2.2. Uygulamaya, Tekniğe, Uzmanlığa ve Ayrıntıya İlişkin Konular

Anayasa Mahkemesi; uygulamaya, tekniğe, uzmanlığa ve ayrıntıya ilişkin konularda kanunla yürütme organına düzenleyici idari işlemler tesis etme yetkisinin verilebileceğini kabul etmektedir (Örneğin bakınız: Anayasa Mahkemesinin 1996/49 Esas, 1996/46 Karar sayılı, 11.12.1996 tarihli kararı). Her ne kadar Anayasa'da ismi geçmese de idarenin genelge, genel tebliğ gibi değişik adlar altında, yasanın ayrıntılarını düzenlemek üzere adsız düzenleyici işlemler çıkarabileceği kabul edilmektedir (Sevgili Gencay, 2014: 401). Ancak bu konuda kesin bir ayrım yapılmasına olanak tanıyan bir ölçüt getirilmemiştir. Oysa verginin yasallığı ilkesinin sınırını oluşturacak bu ölçütün net bir biçimde belirlenmesi önem taşımaktadır.

Örneğin Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nda Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan, düzenlenmesi zorunlu yeni belgeler belirleme yetkisini yasallık ilkesine aykırı bulmamış; belge düzenine yeni bir belge eklemenin verginin matrahına doğrudan doğruya bir müdahale teşkil etmediğini belirtmiştir (Anayasa Mahkemesinin 1990/29 Esas, 1991/37 Karar sayılı, 15.10.1991 tarihli kararı.) Dolayısıyla bu karardan "verginin matrahına doğrudan doğruya müdahale teşkil eden düzenlemelerin" kanunla yapılması gerektiği, bu etkiyi doğurmayan düzenlemelerin ise kanun dışındaki düzenlemelerle yapılabileceği yönünde bir ölçütün kabul edildiği çıkarımı yapılabilir.

Anayasa Mahkemesi bu yaklaşımını 2009/5 Esas, 2011/31 Karar sayılı, 03.02.2011 tarihli kararında, yükümlülerce düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vererek sürdürmüştür. Anayasa Mahkemesi, Bakanlığa verilen, kanunda sayılan belgelere ek olarak belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulünün gerektiğine hükmetmiştir. Karar oyçokluğuyla verilmiştir, karşı oylar bulunmaktadır. Karşı oylarda, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenlenmesi gereken belgelerin belirlenmesi bakımından yetkili kılınması "öngörülebilir" olmadığından hukuk devleti ilkesine, ayrıca bu belgelerin düzenlenmemesi vergi cezasına tabi tutulduğundan suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı bulunmuştur.

Görüldüğü üzere ikinci karardaki gerekçeye göre bir vergi ödevi olan ve uyulmaması yaptırıma tabi olan belge düzenine uyma ödevinin esasına ilişkin bir belirleme, "ayrıntıya" ilişkin bir konu olarak kabul edilmiştir.

Kanımızca, yeni bir belge düzenlemek veya temin etmek kimi zaman bir vergi ödevi kimi zaman ise bir hakkın dayanağı niteliğinde olduğundan, ayrıntıya değil esasa ilişkindir. Yükümlülerin mülkiyet hakkını etkileyecek şekli ödevler ihdas etme yetkisi, yasama organına ait olması gereken bir yetkidir.

Bu bağlamda bizim görüşümüz, Alman Federal Anayasa Mahkemesinin "esaslılık" teorisine paraleldir. Federal Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına göre Parlamento, esasa ilişkin kararları yürütmeye bırakmayıp, bizzat almakla yükümlüdür. Bu esaslılık temel hak ve özgürlüklerle ilgili olan alanlardır, kişinin aleyhine ya da lehine olması da önemli değildir (Şirin, 2019: 128).

Anayasa Mahkemesi bir diğer kararında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisinin verilmesini Anayasa'ya aykırı bulmamıştır (Anayasa Mahkemesinin 2014/183 Esas, 2015/122 Karar sayılı, 30.12.2015 tarihli kararı.) Bu kararda, Bakanlığa verilen yetkinin sınırlı ve istisnai, tebliğlerinin de Resmi Gazete'de yayımlandığından öngörülebilir olduğu belirtilerek itirazın reddine karar verilmiştir.

Oysa Anayasa Mahkemesinin kararlarında kullandığı ölçütten hareket edildiğinde "vergi sorumluluğu" da "uygulamaya, tekniğe, uzmanlığa ve ayrıntıya" ilişkin bir husus olmayıp; "vergi yükümlüsü" gibi vergiye ilişkin temel bir öğedir ve bu nedenle kimlerin vergi sorumlusu olduğu kanunla düzenlenmelidir. Özellikle vergi yükümlüsünden farklı olarak vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmemiş olan vergi sorumlusunu vergi idaresine muhatap kılan, kanun koyucunun temelde verginin ödenmesini güvence altına almak amacıyla getirdiği düzenlemedir. Dolayısıyla kişiyi, yükümlüsü olmadığı vergiyi ödemeden sorumlu kılan bir düzenlemenin açıkça kanunda yer alması gerektiği düşüncesindeyiz.

Anayasal temeli bulunmadığı halde, vergi kanunlarında usul ve esas belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili kılındığını belirten hükümlere de sıklıkla yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu özelinde incelendiğinde; örneğin elektronik ortamda yapılacak tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 107/A), izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 370), kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 5), tahakkuktan vazgeçmeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi (mükerrer md. 115), mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 120), elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 132/A), mükelleften istenecek teminat tutarını; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarların toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip etmediği gibi kıstaslar esas alınarak belirlemeye (md. 153/A), muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi (md. 175), elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme yetkisi (mükerrer md. 242)

Bakanlığa tanınan ve "ayrıntıya ilişkin konular" olarak değerlendirilemeyecek yetkiler arasındadır.

"Usul ve esas" kavramının içeriğinin belirsiz olduğu ve kanunla da olsa yürütmeye içeriği belirsiz bir yetki verilmesinin yasallık ilkesine aykırı olduğu görüşündeyiz. Bunun yerine, Anayasa Mahkemesinin içtihatlarında da ölçüt olarak kullanıldığı üzere ilgili maddeye ilişkin uygulamanın ayrıntılarını açıklama yetkisinin Bakanlığa tanınması daha isabetli olabilecektir.

2.3. Belirli Konularda Kanunun Alt ve Üst Sınırları İçinde Yapılan Değişiklikler

Anayasa Mahkemesinin 73/4'te yer alan hüküm ile ilgili kararlarına da değinmek gerekir. Öncelikle Anayasa Mahkemesi, Cumhurbaşkanına (daha önce Bakanlar Kuruluna) kanunla verilebilecek yetkinin koşullu yani yalnızca maddede sayılan istisna, muafiyet, indirim ve oran konularına ilişkin olduğunu kararlarında vurgulamakta ve aksi yöndeki kararları denetime tabi tutmaktadır. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinde yer alan "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya"* bölümünün ve Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır (Anayasa Mahkemesinin 2010/11 Esas, 2011/153 Karar sayılı, 17.11.2011 tarihli kararı).

Öte yandan 73/4 hükmünde yer alan "alt ve üst sınırın kanunda belirlenmesi" koşulunun ne şekilde uygulandığı tartışmaya açıktır. Anayasa Mahkemesi, öteden beri vergi oranının "sıfıra indirilmesi" yetkisinin kanunla tanınmasını, verginin fiilen kaldırılması olarak değerlendirmemektedir. Zira Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına göre *"…Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde değildir*" (Anayasa Mahkemesinin 2005/73 Esas, 2008/59 Karar sayılı, 21.02.2008 tarihli kararı).

Doktrinde de bu yönde görüşler yer almaktadır. Örneğin Çağan'a göre; "*Bakanlar Kuruluna bir vergi tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkisini verirken, aynı oranı yeniden yasadaki sınıra yükseltme yetkisini de beraberinde getirmektedir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır; sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır*." (Çağan, 1984: 174-175). Gerçek'e göre; "*Kanunla Bakanlar Kuruluna vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiş ve bu yetki çerçevesinde günün koşullarına uyum sağlamak için oran sıfıra indirilmiş ise, burada verginin kaldırıldığından bahsetmek yersizdir. Çünkü bu durum, maddi olarak vergi alınmama sonucunu doğursa da kurum olarak vergi yürürlükte kalmaya devam etmektedir.*" (Gerçek, 2005: 155). Yakar/Budak'a göre ise; "*Bakanlar Kurulu düzenlemesi nedeniyle mükellef hem şekli hem de maddi vergi ödevini yerine getirmekten kurtuluyor ise bu işlem bir nevi vergiyi kaldırmak olarak mütalaa edilebilir…Buna karşılık yapılan düzenleme ile sadece maddi vergi borcu sıfırlanmakla birlikte mükellefin şekli ödevleri (beyanname vermek gibi) devam ediyor ise, bu durumda fiili olarak vergi tahsil edilmese de şekli anlamda bir takım ödevler yerine getirildiğinden, bu durumu verginin kaldırılması olarak değerlendiremeyiz*." (Yakar & Budak, 2013: 409). Kanımızca sıfır

oranlı bir vergi fiilen "yok" demektir. Yürütmeye verginin fiilen kaldırma yetkisinin yasayla tanınması ise verginin yasallığı ilkesine aykırı bir durumdur.

Ayrıca, 73'üncü maddedeki alt ve üst sınırlar ifadesinden kısıtlamanın niceliksel bir kısıtlama olması gerektiği anlaşılmaktadır. Oysa Anayasa Mahkemesinin güncel bir kararında tapu harcı oranlarının, Bakanlar Kurulu tarafından yasada belirtilen birtakım ölçütlere göre taşınmazlar bakımından ayrı ayrı belirlenebilmesi yetkisini veren kanun hükmü 73/4'e aykırı bulunmamıştır (Anayasa Mahkemesinin 2017/117 Esas, 2018/28 Karar sayılı, 28.02.2018 tarihli kararı). Zira Anayasa Mahkemesine göre ilgili ölçütler kanunda belirli olduğundan, idarenin keyfi hareket edebilmesi söz konusu değildir. Oysa, yukarıda belirtildiği üzere 73/4 gereğince ancak kanundaki alt ve üst sınırlar içerisinde oran değiştirme yetkisinin verilebilmesi gerekir. Söz konusu hüküm, alt-üst sınır yani niceliksel sınırlar değil niteliksel sınırlar içerdiğinden, kanımızca 73/4'e aykırıdır.

3. Anayasa Mahkemesinin Şeklî Anlamda Kanun Boyutuna İlişkin Denetiminin Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesinin güncel kararları incelendiğinde özellikle bireysel başvuru yolu kabul edildikten sonraki kararlarında verginin yasallığı ilkesinin "şeklî anlamda kanun" boyutuna ilişkin denetimini yumuşattığı ve daha ziyade "maddi anlamda kanun" boyutuna ilişkin denetimini ön plana çıkardığı tespit edilmektedir.

Bu yaklaşımın temelinde, Anayasa Mahkemesinin "hukuka dayalılık/kanunilik" bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin benimsediği ölçütleri uygulaması olabilir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında ise vergi hukukuna ilişkin kuralların şeklî anlamda kanunla düzenlenmesine ilişkin bir değerlendirme doğal olarak yer almamaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi uluslarüstü insan hakları hukukuna ilişkin bir metindir. Sözleşme'ye taraf devletler, sadece kökleri Roma-Cermen hukukuna dayanan devletler değildir. Bu nedenle Sözleşme'nin hiçbir hükmünde, taraf devletlerin hukuku nasıl üretmesi gerektiği konusunda açık bir kural yoktur.

Dolayısıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergisel müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığını değerlendirirken iç hukuk kuralının şekli ile değil, niteliği ya da Anayasa Mahkemesi kararlarında geçen ifadeyle "kalitesi" ile ilgilenmektedir. (Bakınız: Anayasa Mahkemesinin 2013/1301 numaralı, 30.12.2014 tarihli Necmiye Çiftçi ve diğerleri Kararı, §.55). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, "hukuka dayalılık" kavramının hem kanunları hem kanunlardan daha alt kuralları hem de içtihatları kapsadığını, önemli olanın kuralın niteliği olduğunu çeşitli kararlarında açıkça vurgulamaktadır (Örneğin bakınız: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin 13616/88 numaralı, 22.09.1994 tarihli Hentrich/Fransa kararı, §.42; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin 33202/96 numaralı, 05.01.2000 tarihli Beyeler/İtalya kararı, §.109; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin 11105 numaralı, 24.04.1990 tarihli Huvig/Fransa kararı, §.28).

Bu yaklaşımla 1999 tarihli Spacek SRO/Çek Cumhuriyeti kararında, vergisel yükümlülük getiren genel tebliğin Resmi Gazetede değil, Mali Bültende yayınlanmasını yeterli görmüştür (İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin 26449/95 numaralı, 09.11.1999 tarihli kararı). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, konunun Maliye Bakanlığına yasada verilen yetki alanında bulunan "muhasebe uygulaması" ile ilgili olduğunu (§.56), Mali Bültende yayınlanarak yeterince kamuya duyurulduğunu, Spacek SRO şirketinin söz konusu Bültenden haberdar

olduğunu ve bir tüzel kişi olarak uzman kişilere danışabileceğini ve hatta danışmasının gerekli olduğunu belirterek, müdahaleyi öngörülebilir bulmuştur (Gümüşkaya, 2010: 122-127).

Öte yandan, Sözleşme organları istisnai olarak Sözleşme'nin 6'ıncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkına ilişkin bazı kararlarında, şeklî anlamda kanun yaklaşımını kabul etmiştir (Örneğin bakınız: İnsan Hakları Avrupa Komisyonunun 7360/76 başvuru numaralı, 12.10.1978 tarihli Zand/Avusturya Raporu, §§.70, 80; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 ve 33210/96 başvuru numaralı Coëme ve diğerleri/Belçika kararı, §.98). Bu kararlara göre, 6'ıncı maddede geçen "kanunla kurulmuş mahkeme" teriminin amacı, demoktratik bir toplumda yargısal organların parlamento tarafından çıkarılan kanunla düzenlenmesidir. Diğer haklar yönünden ise bu tür bir yaklaşım söz konusu değildir. Yani hukuk kuralını üreten organa değil, kuralın niteliğine bakılmaktadır.

Kanunilik/hukuka dayalılık ölçütünün alt unsurlarını oluşturan unsurlar; ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik ve belirliliktir.

Anayasa Mahkemesi de bireysel başvuru kararlarında aynı içtihadı uygulamıştır. Örneğin, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin hukuka dayalılığı bakımından yasa hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilip giderilmediğini incelemiştir (Anayasa Mahkemesi 2. Bölüm, 2014/6193 sayılı, 15.10.2015 tarihli Türkiye İş Bankası Şubeleri kararı, § 60).

Bu yaklaşım somut/soyut norm denetimine ilişkin kararlarda da saptanabilir. Örneğin, "elektronik ortamda gecikmeli vergi beyannamesi" kararı şeklinde adlandırılabilecek bir Anayasa Mahkemesi kararında, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde, elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kabahati oluşturan fiile yönelik belirleme yapılmadan sadece cezalara yer verilmiş olması, suçta ve cezada kanunilik yönünden tartışılmıştır. Bu konuda kabahati oluşturan fiil olarak "mükerrer 257.maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama" durumu gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede ise Hazine ve Maliye Bakanlığının hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi, Bakanlığın genel tebliğlerle yaptığı düzenlemelerin Resmi Gazete'de yayımlanıyor olmasına bir değer yüklemiş ve düzenlemede Anayasa'ya aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır. (Anayasa Mahkemesinin 2009/21 Esas, 2011/16 Karar sayılı, 13.01.2011 tarihli kararı.)

Oysa Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararlarında da belirttiği üzere Anayasamızın 73. maddesinde ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesi tüm mali yükümlülüklerin mutlak manada şeklî anlamda kanun ile konulabileceğini belirterek İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne göre daha yüksek seviyede bir koruma sağlamaktadır (Anayasa Mahkemesi Genel Kurul, 2014/6192 numaralı, 12.11.2014 tarihli, Türkiye İş Bankası A.Ş. kararı, §. 47). Anayasanın 73'üncü maddesi vergi hukuku bakımından özel hüküm olduğundan; yükümlüler için temelde öngörülebilir olan, o verginin düzenlendiği kanundur.

Bu husus, Anayasa Mahkemesinin vergi ile ilgili olmayan 2014 tarihli Tuğba Arslan kararında da açıkça belirtilmiştir (Anayasa Mahkemesi Genel Kurul, 2014/256 başvuru numaralı, 25.06.2014 tarihli kararı, §.85-87). Anayasa Mahkemesi bu kararda, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin maddi yaklaşımının ulusal hukukta geçerli olmadığını, Türkiye'de kanun kavramının sadece parlamento tarafından çıkarılan normları ifade ettiğini belirterek, kanun kavramına şeklî bir anlam verdiğini ortaya koymuştur. Bu durum, vergi hukuku açısından da verginin yasallığı ilkesi gereğince önem taşımaktadır.

Dolayısıyla T.C. Anayasa Mahkemesinin kanunun niteliği bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin ilgili kararlarındaki ölçütleri benimsemesi isabetli olmakla birlikte, şeklî kanun anlayışını da istikrarlı bir şekilde sürdürmesi uygun olacaktır.

Kanunun şeklî anlamda tanımlanması, mevcut kanunun maddi kriterlere göre, yani içeriğinde bulunması gereken unsurlar yönünden ayrıca değerlendirilmesine engel değildir.

Bu korumanın tam olarak sağlanabilmesi için vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi hangi temel öğelerin yasayla düzenlenmesi gerektiği açıklığa kavuşturulmalı, bunlar herhangi bir ayrım yapılmaksızın yasayla düzenlenmeli, bu düzenlemeler "vergi kanunlarında" belli bir kanun sistematiği içinde, ek, geçici ve mükerrer maddeler yerine mümkün olduğunca asıl maddelerde yapılmalı (Karakoç, 2006: 29), vergi yükümlülerinin vergi hukuku kurallarının nasıl uygulandığını gösteren emsal yargı kararlarına ve idarenin genel düzenleyici işlemlerine rahatlıkla ulaşabilmesi için gerekli tedbirler alınmalı ve aynı konuda yürürlükte bulunan çelişkili düzenlemelere yer verilmemelidir.

Doktrinde Güneş'in belirttiği üzere, yürütmenin genel düzenleyici işlemleri yasal düzenleme gerektirmeyen konularda; kişilere masraf getirmeyen, sosyal ve psikolojik maliyet yüklemeyen, yasal kurallardaki duraksamaları gidermeye yönelik ve açıklayıcı nitelikte olmalıdırlar. Böylece, doğası gereği zaman zaman karmaşık, teknik ve soyut nitelik taşıyabilen yasal kurallar yürütmenin genel düzenleyici işlemleriyle ve yargının emsal kararlarıyla açıklığa kavuşturulacak, bu açıklamalar ise vergi hukuku kurallarının öngörülebilirliğini sağlamak bakımından önemli katkıda bulunacaktır.

4. Sonuç

Anayasa Mahkemesinin güncel kararları incelendiğinde; bu kararlarda verginin yasallığı ilkesinin kapsamı ve sınırlarına ilişkin ölçütlerin tam olarak yerleşmediği, mevcut vergi mevzuatında ise belirlenen ölçütlere yeterince uyum sağlamayan düzenlemeler bulunduğu tespit edilmektedir. Bu hususta birincil önerimiz, Anayasa Mahkemesinin şeklî anlamda kanuna ilişkin denetimini gerek soyut/somut norm gerekse bireysel başvurular açısından katı ve yeknesak biçimde uygulamasıdır. Ayrıca vergiye ilişkin hangi kuralların kanunla düzenleneceği hususunun kanunda, örneğin Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir kuralla saptanması ya da Anayasa Mahkemesinin verginin yasallığı ilkesinin şeklî boyutuna yönelik denetiminde bu hususlara ilişkin ölçütlerin kesin biçimde belirlenmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır.

Bu önerimizle kastedilen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 37'inci maddesinde olduğu gibi anayasadaki metne aynen yer verilmesi değil; daha ayrıntılı bir kural getirilmesidir. Zira anayasal ilkeler, en başta belirttiğimiz gibi, doğası gereği içeriği belirsiz ama amacı belirli hukuk normlarıdır. "Kurallar" ise "ilkelerden" niteliksel olarak farklıdır, içeriği ve sınırları bellidir, somut olaya ya uygulanır ya da uygulanmazlar (Dworkin, 1977:24).

Verginin yasallığı ilkesinin içeriğinin bir kural olarak somutlaştırılması ve yargı kararlarında da yeknesak biçimde uygulanması, vergi ödevlilerine güven vereceği gibi yürütmenin işlemlerinde de kararlılık ve istikrar sağlayacaktır.

Kaynakça

Çağan, N. (1984). “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi,* Cilt No: 1, ss. 171-183.

Dworkin, R. (1977). *Taking Rights Seriously, New Edition with a Reply to Critics,* Boston, Harvard University Press

Gerçek, A. (2005). “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, *Vergi Sorunları,* No: 204, ss. 107-122.

Gümüşkaya, G. (2018). “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerine İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, No: 13(169-170), ss. 309-329.

Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru,* İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.

Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi,* 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Kaboğlu, İ. (2002). *Özgürlükler Hukuku,* 6. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları.

Karakoç, Y. (2006). “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi”, *Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”,* İstanbul, Arıkan Basın Yayım, ss. 25-34.

Kumrulu, A. (1979). “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi***,** No:36 (1-4), ss. 147-162.

Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku,* 27. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Özbudun, E. (2018). *Türk Anayasa Hukuku,* 18. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Saban, N. (2014), *Vergi Hukuku,* 6. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

Sevgili Gencay, F. D. (2014). “Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, ss. 397-417.

Şirin, T. (2019). *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Yakar, S. & Budak, T. (2013). “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 22, Sayı 1, ss. 399-426.

Yaltı, B. (2011). "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında 'Çelişik Mevzuat' ve 'Çelişik İçtihat', *Vergi Sorunları Dergisi,* No: 276, ss. 7-17.

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, http://www.anayasa.gov.tr (10.02.2019)

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi HUDOC Veri Tabanı, https://www.echr.coe.int (10.02.2019)

Yerel Yönetimler Tarafından Sağlanan Sosyal Hizmetlerden ve Yardımlardan Vatandaşların Memnuniyetini Belirleyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modellemesi ile Analizi

Gonca GÜNGÖR GÖKSU [1]

Öz

Bu çalışmanın amacı, vatandaşların yerel yönetimler tarafından yapılan sosyal hizmetlerden ve yardımlardan duydukları memnuniyet düzeylerini etkileyen faktörlerin yapısal eşitlik modellemesi (YEM) aracılığıyla analiz edilmesidir. Çalışma ile ulaşılmak istenen diğer bir amaç, sosyal ihtiyaçlara duyarlı bir yerel yönetim bütçesi hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken hususların tespit edilmesidir. Çalışma kapsamında "Yerel Yönetimler Tarafından Sağlanan Sosyal Hizmetlerden ve Sosyal Yardımlardan Vatandaşların Memnuniyeti (SOHYAM)"[2] isimli bir ölçek geliştirilmiştir. Öncelikle yerel yönetimlerin görevleri ve sorumlulukları arasında yer alan sosyal hizmetler ve yardımlar ile ilgili 40 ifadeden oluşan bir anket formu hazırlanmıştır. Sakarya ilinde yaşayan gönüllü 800 katılımcıdan yerel yönetimlerin gerçekleştirdikleri sosyal hizmetlerden ve yardımlardan duydukları memnuniyet düzeylerinin tespit edilmesi için fikirlerini beyan etmeleri istenmiştir. Ankette yer alan ifadeler sosyal hizmetler ve yardımlar ile ilgili literatür taraması ve muhtelif kanunlar göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Analizin ilk aşamasında ilgili ifadelere verilen cevapların yüzdelik değerleri hesaplanmış, böylece 2/3 nispi oy birliği kuralına göre toplam %66,6 olumlu cevap verilen her ifade açıklayıcı faktör analizine (AFA) dahil edilmiştir. Bir sonraki aşamada ise AFA sonrası ulaşılan temel faktörlere hem birinci düzey hem de ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizi (DFA) uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçları değerlendirildiğinde, vatandaşların yerel yönetimler tarafından sağlanan sosyal hizmetlerden ve yardımlardan duydukları memnuniyet düzeyini etkileyen toplam 29 ifade beş ana faktör (boyut) altına yüklendiği tespit edilmiştir. Ayrıca bu beş ana faktörde yapılan bir birimlik artışın vatandaşların memnuniyet artışı üzerinde 0.67 ile 0.92 arasında değişen etkilere sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Yerel Yönetimler, Sosyal Hizmetler ve Yardım, Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)
JEL Kodu: H55, H72, H75

The Analysis with Structural Equation Modelling of The Factors That Determine Citizens' Satisfaction with Social Services and Aids Provided By Local Governments

Abstract

The aim of the study is to analyze the factors which are affecting the satisfaction of citizens from social services and aids provided by local governments through structural equation modeling. Another aim that is wanted to reach in the study is to be determined elements which should be considered in being prepared a local government budget sensitive to social needs. In the context of the study, a scale which name is "Citizens' Satisfaction from Social Services and Social Assistance Provided by Local Authorities" has been improved. Primarily, a survey form which consists of 40 questions related to social services and aids that are in the duties and responsibilities of local governments was prepared. In order to determine the satisfaction levels of 800 voluntary participants who live in Sakarya city from social services and aids performed by local administrations, their ideas were asked to declare. The statements in the survey were designed by considering various laws and

[1] Arş. Gör. Dr., Sakarya Üniversitesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama, ggungor@sakarya.edu.tr.

[2] SOHYAM ölçeği, vatandaşların yerel yönetimler tarafından yapılan sosyal hizmet ve yardımlardan duydukları memnuniyet düzeylerinin tespit edilmesi amacıyla hangi hizmet ve yardım türlerine yükleme yapıldığını belirlemek için geliştirilmiştir.

reviewing literature. In the first step of analyzing, percentages of responses to related expressions were calculated so that according to 2/3 relative unanimity rule, every statement which was replied as total 66.6% positively were included in explanatory factor analysis. In the next step, the main factors obtained through the explanatory factor analysis were undergone both a first-degree and second-degree confirmatory factor analysis. When evaluated the results of the study, it was concluded that total twenty-nine statements, which affects the satisfaction levels of citizens from social services and social assistance provided by local authorities, loaded under five main factors. Moreover, the finding was reached that one unit increases in these five main factors have effects changing between 0.67 and 0.92 on the satisfaction levels of citizens.

Keywords: Local Government, Social Service and Aid, Structural Equation Modelling (SEM)
JEL Code: H55, H72, H75

1. Giriş

Sosyal politika hem bireysel hem de toplumsal refah artışının desteklenmesi ve eğitim, sağlık, barınma, korunma vb. temel hakların sağlanması açısından önemlidir. Sanayi Devrimi ile birlikte çalışanların maruz kaldığı ağır çalışma koşullarının ve ayrımcılığın önüne geçilmesi, sınıf çatışmalarının engellenmesi amacıyla alınan kararlar önceleri sosyal politika alanına girmekteyken, zamanla sosyal politikanın alanı genişletilmiştir. Günümüzde artık sosyal politika işçi ve işveren ilişkisini içeren uygulamaların ötesinde, hem sosyal adaleti hem de sosyal refahı sağlayan ve özellikle dezavantajlı grupların karşılaştıkları problemlere çözüm üreten hümanist bir bilim dalı olarak kabul edilmektedir. Keynesyen ekonomi politikalarının etkisiyle refah devleti faaliyetlerine gösterilen ilgi, 1973 Petrol Şoku ve sonrasında yaşanan stagflasyon krizinin etkisiyle sorgulanmaya başlanmıştır. Özellikle 80'lerin ilk yıllarından itibaren serbest piyasa ekonomisinin önem kazanmasıyla sosyal politika uygulamaları ciddi kısıtlamalarla karşılaşmıştır.

Günümüzde sosyal sorunlara yönelik çözümlerin üretilmesinde sadece merkezi yönetimler değil, yerel yönetimler de bir aracı olarak düşünülmektedir. 20. Yüzyılın sonlarından itibaren sermaye artışı, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan küresel gelişmeler, merkezi yönetimlerin düzenleyici ve denetleyici politikalara önem vermesi gibi gelişmeler sonucu yerel yönetimlerin önemi artmıştır (Caner ve Açıkalın, 2008:274). Çünkü yerel yönetimler, sosyal politikaları ve sosyal hizmetleri mahalli sorumluluk çerçevesince ifa eden ve yerel halka en yakın olan kamu hizmet birimleridir (Aydın, 2008:17).

Vatandaşların kamu hizmetlerinden beklentileri ile ilgili fikirleri sorulduğunda yüksek olasılıkla en kaliteli-en üst düzey hizmetleri tercih edeceklerdir. Ancak ihtiyaçların sınırsız, kaynakların da kıt olduğu varsayımı altında hizmet öncelikleri ile ilgili memnuniyet kavramı, önem kavramıyla ilişkilendirilmektedir. Bu açıdan düşünüldüğünde kamu hizmetlerine yönelik vatandaşların ortaya koydukları önem düzeyleri, birinci derece öncelikli kamu hizmetleri tespit edilebilmesinde yol gösterici olacaktır. Bu çalışmanın amacına ulaşmak için hazırlanan anket formu da bu bilgiye istinaden düzenlenmiştir.

Çalışma kapsamında öncelikle sosyal politika kavramı ve alt bileşenleri teorik açıdan incelenerek, Türkiye'de yerel yönetimler tarafından gerçekleşen sosyal hizmetler ile yardımlar ile ilgili bilgi sunulmuştur. Devamında ise nicel veri toplama araştırma yöntemi arasında yer alan anket yöntemi kullanılarak elde edilen verilere açıklayıcı faktör analizi (AFA) ve doğrulayıcı faktör analizi (DFA) uygulanmıştır. Çalışmanın zaman kısıtı Ekim-Aralık 2018 dönemidir. Bu araştırmanın önemi, analiz ile elde edilen bulguların vatandaşların yerel yönetimlerden talep ettikleri öncelikli sosyal hizmet ve yardım türlerini içermesidir. Böylece ulaşılan sonuçların, vatandaşların ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanması amacıyla

sosyal amaçlı hangi kamu faaliyetlerine öncelik verileceği noktasında yerel yönetimlere yol gösterici olacağı beklenmektedir.

2. Sosyal Politika Kavramının Teorik Açıdan İncelenmesi

1929 Büyük Buhran sonrası Keynesyen ekonomi politikalarının hayata geçirilmesi ile etkili olmaya başlayan sosyal devlet ya da refah devleti[1], 1970'li yılların ortalarından itibaren önemini yitirmeye başlamıştır. Özellikle 1980 sonrası Neo-Liberal ekonomi politikalarının hakimiyetiyle birlikte, gerek yerel yönetimler gerekse merkezi yönetimler tarafından yapılan sosyal hizmetlere yönelik ciddi eleştiriler söz konusu olmuş ve kısıtlamalar gündeme gelmiştir. Çünkü Neo-Liberal ekonomik politikaları ile birçok ülkede sosyal harcamalar azaltılmış, akabinde küresel rekabet ve devletin küçültülmesine dayalı uygulamalar sosyal politika faaliyetlerini derinden etkilemiştir (Güloğlu ve Es, 2008:259).

Özünde bireylerin sosyal ihtiyaçlarının giderilmesi ve refah düzeylerinin arttırılması yer alan sosyal politika kavramı, sosyal hizmetler ve refah devleti uygulamalarının toplum ve politika arasındaki ilişkilerini analiz etmektedir. Özellikle ekonomik faaliyetlerin toplum üzerindeki etkilerini incelemek ve ortaya çıkardığı toplumsal olayları analiz etmek, sosyal politikanın önemli çalışma alanlarından bir tanesidir (Tiyek, 2012:55-56). Sosyal politika kavramı incelenirken dar ve geniş kapsamlı olarak bir ayrım yapmak daha doğru olacaktır. Çünkü dar kapsamda sosyal politika sadece kapitalist sistemde işçi ve işverenler arasında yaşanan çatışmaları, çekişmeleri kapsarken, geniş anlamda sosyal politika bütün sosyal alanlara, sosyal gruplara yönelik problemlere çözüm üreten bütün sosyal gelişmeyi, adaleti, dengeyi ve bütünleşmeyi kapsamaktadır (Güloğlu ve Es, 2008:259). Sosyal politika kavramanın geniş anlamı üç temel kategoride gruplandırılabilir: (i) Gelir dağılımında adalet, sağlık, konut, eğitim ve sosyal hizmet politikaları dahil olmak üzere sosyal hizmetlerin yönetimine, (ii) Yoksulluk, yaşlılık, engellilik ve aile politikası dahil olmak üzere hizmet kullanıcılarını etkileyen ihtiyaçlara ve sorunlara, (iii) Refah artışının sağlanmasına odaklanmaktadır (Spicker, 2007).

Sosyal politika araçları açısından durum analizi yapıldığında, (i) Geniş anlamda sosyal politika araçları devletin ekonomiye müdahale etmesi amacıyla kullanmış olduğu tüm kamu politikası araçlarını kapsamaktadır. Bu araçlar para ve kredi politikası, maliye politikası, dış ticaret politikası, regülasyonlar ile kontroller politikası, KİT politikasından oluşmaktadır. Özellikle devletler kamu harcamaları, kamu giderleri ile devlet bütçesi aracılığıyla iktisadi ve sosyal yaşamı düzenlemedirler. (ii) Dar anlamda sosyal politika araçları ise öncelikle sosyal sigortalar, sosyal teşvik, sosyal yardım, sosyal tazmin ve sosyal hizmetleri içermektedir (Aktan ve Özkıvrak, 2003). Sosyal politikaların en önemli araçlarından birisi sosyal güvenliktir. Sosyal güvenliğin ifasında ise üç uygulama şekli bulunmaktadır. Bunlar; sosyal sigortalar, sosyal hizmetler ve yardımlardır. Sosyal sigortalar ile prime dayalı olarak sosyal güvenlik hizmeti sağlanırken, sosyal hizmetler ve yardımlar prime dayalı olmayan, vergilerle finanse edilen sosyal güvenlik uygulamalarını içermektedir (Güloğlu ve Es, 2008:260). Kısacası, dar anlamda sosyal politika araçları öncelikle dezavantajlı konumda bulunan güçsüz, yoksul, muhtaç bireyleri koruma, çalışanların durumlarını iyileştirme ve gelecek güvencesi temin

[1] Refah devleti (welfare state) ya da Türkçe'de kullanılan ifadeyle sosyal devlet kavramı, emeğin metalaşmasının sınırlandıran ve piyasanın olumsuz etkilerinin ortadan kaldırmayı amaçlayan bir rejim olup, ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleyen birtakım önlemleri içermekte ve yoksulluğu azaltan sonuçları kapsamaktadır (Şahin Taşğın, 2017:37). Böylece sosyal ihtiyaçları karşılayan, bireylerin yaşam kalitesini yükselten, piyasanın olumsuz etkilerini sınırlandıran, eşitlikçi ve evrensel bir yaklaşımı benimseyen devlet sorumluluğunu ön plana çıkartan bir anlayış söz konusudur (Şahin Taşğın, 2017:80).

etme amacı taşırken, geniş anlamda sosyal politika araçları toplumun genel refahını arttırmak amacıyla devletin her alanda yer almasını ve bir ülkenin iktisadi hayatının bütününü etkilemektedir (Aktan ve Özkıvrak, 2003).

Buradan hareketle sosyal hizmetler ve yardımlar, toplumsal adaleti gerçekleştirmek ve toplumsal vatandaşlık misyonu gereği dezavantajlı durumda olan bireylere ve gruplara yönelik sosyal içerme sağlanmak açısından etkilidir (Altuntaş, 2009:170). Sosyal hizmet kavramı, dezavantajlı veya korunmasız olan kişilere, gruplara yardım etmeye yönelik kamuya açık veya özel olarak sağlanan hizmetleri ifade etmek için kullanılırken (Pinker, 2018), sosyal yardım kavramı ise karşılık beklemeden ihtiyaç sahiplerine kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan her türlü ayni ve nakdi yardımları ifade etmek için kullanılmaktadır (Türkoğlu, 2013:280). Özetle; sosyal yardımlar karşılıksız parasal destekler olup, sosyal hizmetler ise belirli hizmetleri sunma şeklidir (Güloğlu ve Es, 2008:260).

3. Türkiye'de Yerel Yönetimler Tarafından Sağlanan Sosyal Hizmetler ve Yardımlar

Türkiye'de özerk yönetim birimi şeklinde görev yapan yerel yönetimler belediyeleri, il özel idarelerini ve köy yönetimlerini kapsamakta olup (Tiyek, 2012:54), 1982 Anayasası'nın 127. maddesine göre; "*İl, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir*." ifadesi yer almaktadır. Yerel yönetimler doğrudan merkezi hükümete bağlı olmayan kuruluşlardır. Çünkü yerel yönetimler kamu faaliyetlerinin büyük bir kısmını, sorumlulukları altında ve yerel halkın isteklerinin gözeterek düzenleme ve yönetme yetkisine sahiplerdir. Böylece serbest karar alma organlarının olması, yerel yönetimlerin idari ve mali özerkliğe sahip olmalarına imkan tanımaktadır (Küçük, 2018:36).

İl özel idareleri ve köy yönetimleri gelir ve personel yoksunluğu sebebiyle merkezi yönetimin tasarrufuna açık faaliyetlerde bulunmak zorunda kalmışlar ve zamanla işlevlerini yitirmişleridir (T.C. Başbakanlık Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü, 2010:42). Bununla birlikte, *6380 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,* 12/11/2012 tarihli ve 28489 sayılı Resmî Gazete' de kabul edilmiştir. Böylece Mart 2014 seçimleri sonrası yeni düzenleme ile büyükşehir belediye sayısı 30'a yükseltilmiş ve bu illerde faaliyette bulunan il özel idarelerinin ve bütün köy yönetimlerinin tüzel kişiliği kaldırılmıştır (6380 sayılı Kanun, 2012). Böylece belediye yönetimleri yerel yönetimlerin asıl kuruluşu olmuşlardır. Buradan hareketle sosyal belediyeciliğin tanımını yapmak doğru olacaktır. Sosyal belediyecilik; yerel yönetimlere sosyal alanlarda planlama ve düzenleme görev yetkisi veren, böylece kamu harcamalarının konut, eğitim, sağlık, yoksulluğun giderilmesi, çevrenin korunması vb. faaliyetleri de içerecek biçimde sosyal amaca hizmet eden ve ihtiyaç sahiplerine yardım edilmesi, sosyal dayanışmanın kurulması, sosyo-kültürel ve sosyo-ekonomik faaliyetlerin ifa edilmesi için ihtiyaç duyulan her türlü altyapı yatırımlarını yapan ve hem toplumsal hem de bireysel kesimler arasında sosyal güvenliği-sosyal adaletin tesis edilmesi amacıyla belediyelere sosyal kontrol fonksiyonu veren bir modeldir (Genç, 2009:1).

Yerel sosyal bütçelerin uygulanmasında olumlu görüşler arasında hemşerilerin tercihlerini belirlerken yerel yönetimlerde sapmaların daha az olacağı, hesap verilebilirlik ve katılımcılık açısından vatandaşların daha kolay katılımını sağlayacağı yer almaktadır (Özcan, 2016:170).

Türkiye'de sosyal politika alanında yerel yönetimlere önemli görevler düşmektedir. İlgili görevler aşağıda belirtilen kanunlar kapsamında ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Bu kanunlar (Beki, 2008:36):

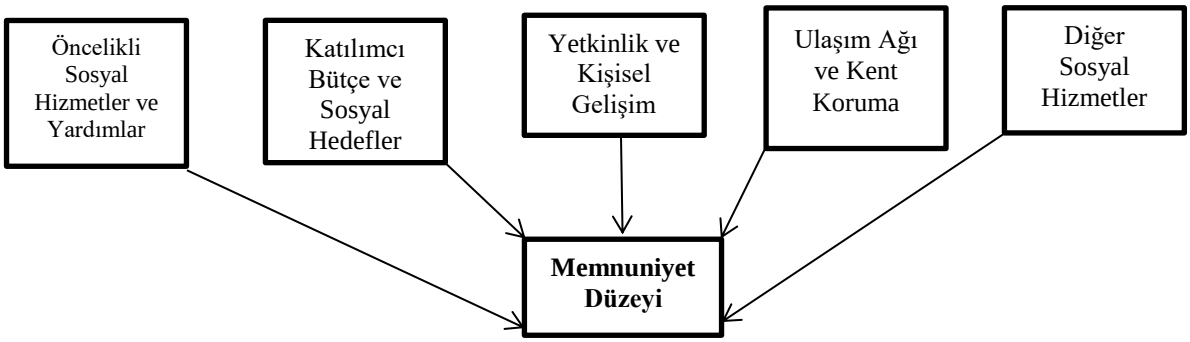
i. 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu,
ii. 5393 sayılı Belediye Kanunu,
iii. 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun,
iv. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu,
v. 37 sayılı Belediye Opera ve Tiyatroları Sanatkâr, Mütehassıs, Hizmetli ve Stajyerlerine Verilecek Ücretler Hakkında Kanun,
vi. 2872 sayılı Çevre Kanunu,
vii. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu,
viii. 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanunu,
ix. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'dur.

İlgili kanunlara ek olarak Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay kararları belediye mevzuatı ile ilgili tüzük ve yönetmelikler de belediyelere sorumluluklar yüklemektedir. Ancak sayfa kısıtlaması nedeniyle yerel yönetimlerin görev ve sorumluluklarında bulunan bütün sosyal hizmetleri ve yardımları ayrıntılı olarak sunmak mümkün değildir. Bu sebeple yerel yönetimler tarafından üstlenilen sosyal hizmetlerin ve yardımların üç temel kategoride maddeleştirilmesi uygun görülmüştür: (1) Nakit, giyecek, yiyecek, yakacak yardımı, öğrenci bursları, yaşlılara, engellilere, yoksullara, korunmaya muhtaç çocuklara, kadınlara, ailelere, gençlere yönelik hizmetler, (2) Sağlık, eğitim, konut, sanatsal ve kültürel faaliyetler alanlarında sunulan hizmetler, (3) Çevreyi, tabiat varlıklarını ve şehir tarihini korumaya yönelik hizmetlerdir.

4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler

Araştırma uygulanmadan önce sosyal politika alanında yerel yönetimlerin görev ve sorumluluklarının yer aldığı kanunlar incelenmiş, ayrıca yapılan literatür taraması ile Türkiye'de farklı illerde yerel yönetimler tarafından yapılmış uygulamalar araştırılmıştır. Sonuçta aşağıda yer alan model geliştirilmiştir.

Şekil 1. Araştırmanın Genel Modeli



Hipotez 1: Yerel yönetimlerin dezavantajlı bireylere yönelik sosyal hizmetlere/yardımlara ve beşeri sermayeye katkı sağlayan hizmetlere önem verilmesi, vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.

Hipotez 2: Yerel yönetimlerin sosyal hizmetler/yardımlar ile ilgili kararlar verilirken yerel halk ile irtibatta bulunması ve alınacak kararlarda toplumsal hedeflere önem vermesi vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.
Hipotez 3: Yerel yönetimlerin vatandaşların kişisel gelişimlerini ve yeteneklerini geliştirmeye yönelik hizmetlere önem vermesi vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.
Hipotez 4: Yerel yönetimlerin kentlerin ve çevrenin korunması ile ulaşım hizmetlerine önem vermesi vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.
Hipotez 5: Yerel yönetimlerin aile danışmanlık ile mezarlık ve defin hizmetlerine önem vermesi vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.

4.1 Araştırmanın Yöntemi ve Bulgular

Araştırmanın amacına ulaşmak için çalışma kapsamında "*Yerel Yönetimler Tarafından Sağlanan Sosyal Hizmetlerden ve Yardımlardan Vatandaşların Memnuniyeti (SOHYAM)*" isimli bir ölçek geliştirilmiştir. Bu doğrultuda hazırlanan 40 ifadeden oluşan anket formu Ekim 2018 ve Aralık 2018 tarihleri arasında Sakarya'da yaşayan gönüllü 800[1] kişiye uygulanmış ve katılımcılardan ankette yer alan ifadelerin memnuniyet düzeylerini etkileme gücü açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Ölçek maddeleri "1=Kesinlikle Katılmıyorum", "2=Katılmıyorum", "3=Kararsızım", "4=Katılıyorum" ve "5=Kesinlikle Katılıyorum" aralığından oluşmaktadır. Beş dereceli likert türü bu ölçeğin her bir alt boyutu için ayrı ayrı toplam puanlar hesaplanarak, her bir alt boyutun toplam puanları karşılaştırılmaktadır. Böylece vatandaşların daha çok hangi sosyal hizmet ve yardım türlerine yükleme yapma eğiliminde olduğu belirlenmektedir.

Çalışmada yer alan veriler üç aşamada analiz edilmiştir. Birinci aşamada sorulara verilen yanıtların yüzdelik değerleri hesaplanmıştır. Bu aşamada 2/3 nisbi oybirliği kuralına[2] göre ilgili ifadelere %66,6 ve üzeri olumlu verilen yanıtlar tespit edilmiş ve toplamda 31 madde ile çalışmanın ikinci aşamasına geçilmiştir. İkinci aşamada SPSS 22 paket programı kullanılarak ilk aşamada belirlenen 31 soruya AFA iki defa uygulanmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son aşamasında ise AMOS 22 paket programı kullanılarak AFA ile belirlenen beş faktöre birinci ve ikinci düzey DFA uygulanmıştır. DFA sonucu toplam 29 maddenin vatandaşların duyduklarını memnuniyet düzeyi üzerinde doğrudan etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Analizlere geçmeden önce Tablo 1'de katılımcılara ait demografik özelliklere yer verilmiştir.

[1] Bir veri kümesine faktör analizi uygulayabilmek amacıyla en az 300 verinin olması gerekmektedir. Buna 300 kuralı denilmektedir (Norusis, 2005). Comrey ve Lee (1992) çalışmasına göre de 100: zayıf, 200:orta, 300:iyi, 500: çok iyi, 1000 ve üstü veri mükemmeldir. Çalışmada ulaşılan 800 sayısı çok iyidir.

[2] İlk defa Wicksell tarafından sistematik olarak ele alınan oybirliği kuralına göre oylamaya katılanlarının tümünün aynı yönde oy kullanmasının diğer bir ifadeyle; tam bir fikir uzlaşısının olması gerekmektedir. Ancak oylamaya katılan tüm bireylerin aynı fikre sahip olması her zaman geçerli olmayabilir. Bu nedenle Nisbi (yaklaşık) oybirliği kuralı (relative unanimity) geliştirilmiştir (Güneş, 2001:134). Nisbi oybirliği kuralı, oylamaya katılanların 9/10, 5/6 ya da 2/3 önemli bir kısmının oy vermesi durumunda geçerlidir (Aktan, 2017). Bu bilgiye istinaden katılımcıların tümünün ankette belirtilen bütün kamu hizmetlerinden memnuniyet duymasının mümkün olmaması nedeniyle katılımcıların önemli bir kısmının görüşleri dikkate alınmıştır.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Eğitim Seviyesi	Yüzde	Yaş	Yüzde	Cinsiyet	Yüzde	Meslek	Yüzde
Okur-yazar	2,8	18-29 arası	51,3	Kadın	39,4	Ticaret Erbabı	14,5
İlköğretim	17	30-39 arası	24,1	Erkek	60,7	Eğitimci	9,3
Lise	27	40-49 arası	14,8	*Toplam*	*100*	İşçi	22,2
Lisans	46,7	50-59 arası	7,2			Memur	10,1
Lisansüstü	5	60 ve üstü	2,6			Çiftçi	1,8
Diğer	1,5	*Toplam*	*100*			Emekli	4,7
Toplam	*100*					Diğer	16,7
						Çalışmıyor	20,7
						Toplam	*100*

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

4.1.1. Soruların Yüzdelik Değerlerinin İncelenmesi

Tablo 2'de ankette yer alan bütün ifadelere verilen cevapların yüzdelik değerleri gösterilmektedir. Buna göre tablo üzerinde kırmızı punto ile gösterilen dokuz ifadeyi *"katılıyorum"* veya *"tamamen katılıyorum"* olarak işaretleyenlerin yüzdelerinin toplamı, belirlenen eşik sınırın (%66,6) altında kaldığı için toplam dokuz soru analiz dışı bırakılmıştır. Geri kalan 31 ifade ile analize devam edilmiştir.

Tablo 2. Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdelik Değerleri

	1 Kesinlikle Katılmıyorum	2 Katılmıyorum	3 Kararsızım	4 Katılıyorum	5 Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
S1. Sosyal ihtiyaçları belirlemeye yönelik yerel halkın fikirleri alınmalıdır.	4,3	7,5	8,4	33,4	46,1	79,5
S2. Yerel yöneticiler bütçe hazırlama sürecinde yerel halk ile etkileşimde bulunmalıdır.	7,5	15,3	17,8	33,4	25,9	59,3
S3. Yerel bütçeler hazırlanırken öncelikle bireysel ve toplumsal yaşam kalitesi artışı hedeflenmelidir.	3,3	6,6	12,3	37,8	40,4	78,2
S4. Sosyal hizmetler ve yardımlar ile ilgili konularda dış paydaşlar (sivil toplum kuruluşları, üniversiteler, meslek odaları vb.) ile etkileşimde bulunulmalıdır.	4,9	14,2	20,9	35,9	24,1	60,0
S5. Sosyal harcamaların toplumsal eşitlik üzerindeki pozitif etkisi hedeflenmelidir.	3,8	7,9	20,3	38,2	29,5	67,5
S6. Gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla sosyal harcamaların yapılması hedeflenmelidir.	3,4	7,8	17,8	37,0	33,6	70,6
S7. Başka illerde yerel yönetimlerin yaptığı sosyal amaçlı faaliyetlerinden örnekler alınmalıdır.	7,6	11,7	20,3	37,7	22,7	60,4
S8. Yerel yönetimler sosyal dayanışmanın ve bütünleşmenin tesis edilmesine yönelik hizmetlere önem vermelidir.	3,5	8,6	17,1	45,6	25,0	70,6
S9. Yerel sınırlar içerisinde yaşanan göç olgusu dikkate alınmalıdır.	6,3	12,4	25,7	31,5	24,3	55,8
S10. Yerel yönetimler kent konseylerinde alınan kararları uygulamalıdır.	6,9	14,6	31,3	31,7	15,5	47,2
S11. Yerel yönetimler tarafından sosyal harcamalara ait bilgiler şeffaf olarak vatandaşlar ile paylaşılmalıdır.	5,1	9,0	14,1	28,4	41,9	70,3
S12. Yerel yönetimler olağanüstü (doğal afet vb.) durumlarda destek hizmetlerine önem vermelidir.	1,9	4,8	10,3	29,3	53,8	83,1
S13. Yerel yönetimler yoksul kesimi desteklemeye yönelik hizmetlere önem vermelidir.	1,9	4,8	8,9	31,1	52,4	83,5
S14. Yerel yönetimler düşük gelirli ailelerin çocuklarına yönelik burs hizmetine önem vermesi	2,0	4,0	10,9	30,9	52,0	82,9
S15. Yerel yönetimler tanzim satış mağazalarına ve ekmek fabrikalarını kurmaya yönelik hizmetlere önem vermelidir.	7,5	13,3	28,3	31	19,9	50,9
S16. Yerel yönetimler çocukları korumaya yönelik hizmetlere önem vermelidir.	1,5	4,4	7,0	28,1	58,9	87,0
S17. Yerel yönetimler kimsesizlerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmetlere önem vermelidir.	2,1	4,4	6,8	28,5	56,5	85,0
S18. Yerel yönetimler çevre koruma ve çevre kirliliğinin önlenmesine yönelik hizmetlere önem vermelidir.	3,0	5,1	9,1	35,4	47,0	81,5
S19. Yerel yönetimler sağlık hizmetlerine önem vermelidir.	2,4	5,9	10,0	27,6	53,9	81,5
S20. Yerel yönetimler beceri ve mesleki eğitim kurslarına önem vermelidir.	2,8	8,6	15,5	38,1	34,8	72,9

S21. Yerel yönetimler yaşlılara yönelik hizmetlere önem vermelidir.	2,5	4,3	9,5	38,3	45,5	84,0
S22. Yerel yönetimler gençlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	3,4	6,1	8,0	35,9	46,6	82,5
S23. Yerel yönetimler sanatsal ve kültürel faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	4,1	8,5	15,8	40,3	30,9	71,2
S24. Yerel yönetimler toplumsal diyaloğun geliştirilmesine yönelik hizmetlere önem vermelidir.	6,4	10,4	17,8	40,2	25,2	65,5
S25. Yerel yönetimler sportif faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	3,3	8,5	15,6	39,1	33,1	72,2
S26. Yerel yönetimler kadınları desteklemeye yönelik hizmetlere önem vermelidir.	3,1	5,3	11,4	31,4	48,4	83,4
S27. Yerel yönetimler şehit ve gazi ailelerine yönelik hizmetlere önem vermelidir.	1,3	4,0	9,9	32,1	52,0	84,1
S28. Yerel yönetimler ihtiyaç sahiplerine yönelik konut edindirme hizmetlerine önem vermelidir.	4,0	5,0	15,4	32,8	39,5	72,3
S29. Yerel yönetimler engellilere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	1,9	2,8	7,2	29,9	57,5	87,4
S30. Yerel yönetimleri eğitim destek hizmetlerine önem vermelidir.	1,4	5,3	11,5	34,6	46,9	81,5
S31. Yerel yönetimler malullük destek hizmetlerine önem vermelidir.	3,4	8,5	25,8	32,8	29,5	62,3
S32. Yerel yönetimler sosyal dışlanmayı (vatandaşların ekonomik, sosyal, sivil ve politik haklarından mahrum olması) engelleyecek hizmetlere önem vermelidir.	4,8	8,6	18,9	35,3	31,8	67,1
S33. Yerel yönetimler vatani görevini yapan askerlerin ihtiyaç sahibi ailelerine yönelik yardımlara önem vermelidir.	2,9	6,9	12,9	31,3	45,8	77,1
S34. Yerel yönetimler dini hizmetlere önem vermelidir.	7,9	7,8	14,6	35,0	32,9	67,9
S35. Yerel yönetimler dinlenme amaçlı hizmetlere önem vermelidir.	7,6	13,1	22,2	31,4	23,7	57,1
S36. Yerel yönetimler ulaşım hizmetlerine önem vermelidir.	2,1	5,9	10,1	37,1	44,0	81,1
S37. Yerel yönetimler şehir tarihine ilişkin önemli mekânların korunması ve işlevlerinin geliştirilmesine ilişkin hizmetlere önem vermelidir.	3,4	6,8	13,6	37,3	38,8	76,1
S38. Yerel yönetimler tabiat varlıklarını korumaya yönelik hizmetlerine önem vermelidir.	4,4	5,3	14,2	37,3	38,6	75,9
S39. Yerel yönetimler mezarlık ve defin işlemleri hizmetlerine önem vermelidir.	3,8	8,1	15,3	37,1	35,5	72,6
S40. Yerel yönetimler aile danışmanlık hizmetlerine önem verilmelidir.	5,4	9,9	16,3	34,6	32,9	67,5

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

4.1.2. AFA Sonuçlarının Değerlendirilmesi

AFA çok sayıda değişkeni belirli gruplara ayırarak, ilgili grupları yeni değişkenlere dönüştüren bir analiz türüdür. Yeni değişkenler faktör olarak ifade edilmektedir. AFA yöntemi değişkenlerin sayısını azaltmaktadır. Böylece değişkenler arası ilişkilerden yeni yapılara ulaşılmaktadır (Karagöz, Kıngır ve Güvendi, 2016:148). Çalışmanın ikinci aşamasında AFA yöntemi iki defa uygulanmıştır. Çünkü birinci AFA sonucu ulaşılan döndürülmüş faktör analizi tablosu incelendiğinde,*"S12. Yerel yönetimler olağanüstü (doğal afet vb.) durumlarda destek hizmetlerine önem vermelidir."* maddesi hem birinci hem de dördüncü faktör altında hemen hemen eşit faktör yükü ile yer almıştır. Bu durumda ilgili ifade analiz dışı bırakılarak, ikinci defa analiz gerçekleşmiştir. İkinci analiz sonucu herhangi bir sorun tespit edilmemiş ve hiçbir ifadenin analizden çıkartılmasına gerek kalmamıştır. Nihai analiz sonuçları Tablo 3'te raporlanmıştır.

Tablo 3. Döndürülmüş Faktör Analizi Sonuçları ve Faktör Yükleri

GÖZLENEN DEĞİŞKENLER	1	2	3	4	5
S13. Yerel yönetimler yoksul kesimi desteklemeye yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,539				
S14. Yerel yönetimler düşük gelirli ailelerin çocuklarına yönelik burs hizmetine önem vermelidir.	,542				
S16. Yerel yönetimler çocukları korumaya yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,534				
S17. Yerel yönetimler kimsesizlerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,571				
S19. Yerel yönetimler sağlık hizmetlerine önem vermelidir.	,600				
S21. Yerel yönetimler yaşlılara yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,519				
S22. Yerel yönetimler gençlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,459				
S26. Yerel yönetimler kadınları desteklemeye yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,537				
S27. Yerel yönetimler şehit ve gazi ailelerine yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,694				
S28. Yerel yönetimler ihtiyaç sahiplerine yönelik konut edindirme hizmetlerine önem vermelidir.	,579				
S29. Yerel yönetimler engellilere yönelik hizmetlere önem vermelidir.	,671				
S30. Yerel yönetimleri eğitim destek hizmetlerine önem vermelidir.	,534				
S33. Yerel yönetimler vatani görevini yapan askerlerin ihtiyaç sahibi ailelerine yönelik yardımlara önem vermelidir.	,588				
S1. Sosyal ihtiyaçları belirlemeye yönelik yerel halkın fikirleri alınmalıdır.		,568			
S3. Yerel bütçeler hazırlanırken öncelikle bireysel ve toplumsal yaşam kalitesi artışı hedeflenmelidir.		,611			
S5. Sosyal harcamaların toplumsal eşitlik üzerindeki pozitif etkisi hedeflenmelidir.		,660			
S6. Gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla sosyal harcamaların yapılması hedeflenmelidir.		,653			
S8. Yerel yönetimler sosyal dayanışmanın ve bütünleşmenin tesis edilmesine yönelik hizmetlere önem vermelidir.		,513			
S11. Yerel yönetimler tarafından sosyal harcamalara ait bilgiler şeffaf olarak vatandaşlar ile paylaşılmalıdır.		,511			
S32. Yerel yönetimler sosyal dışlanmayı (vatandaşların ekonomik, sosyal, sivil ve politik haklarından mahrum olması) engelleyecek hizmetlere önem vermelidir.		,445			
S20. Yerel yönetimler beceri ve mesleki eğitim kurslarına önem vermelidir.			,535		
S23. Yerel yönetimler sanatsal ve kültürel faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.			,689		

S25. Yerel yönetimler sportif faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir.			,747		
S18. Yerel yönetimler çevre koruma ve çevre kirliliğinin önlenmesine yönelik hizmetlere önem vermelidir.				,461	
S36. Yerel yönetimler ulaşım hizmetlerine önem vermelidir.				,534	
S37. Yerel yönetimler şehir tarihine ilişkin önemli mekânların korunması ve işlevlerinin geliştirilmesine ilişkin hizmetlere önem vermelidir.				,600	
S38. Yerel yönetimler tabiat varlıklarını korumaya yönelik hizmetlerine önem vermelidir.				,472	
S34. Yerel yönetimler dini hizmetlere önem vermelidir.					,642
S39. Yerel yönetimler mezarlık ve defin işlemleri hizmetlerine önem vermelidir.					,584
S40. Yerel yönetimler aile danışmanlık hizmetlerine önem verilmelidir.					,613
Tercih Edilen Yöntem: Temel Bileşenler Faktörü Rotasyon Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu'na Dayalı Varimax ve İterasyon: 9 KMO değeri 0,877. Ayrıca Bartlett testi α = 0,000 düzeyinde anlamlıdır. [1]					

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

AFA sonrası belirlenen beş faktörün toplam varyansı açıklama yüzdesi % 49,160 olarak hesaplanmıştır. Tablo 4'te ulaşılan beş faktör ve her bir faktörün güvenilirlik analizi sonuçları gösterilmektedir. Buna göre birinci faktör *"Öncelikle Sosyal Hizmetler ve Yardımlar (ÖSYH)*[2]*"* olarak adlandırılmıştır. İkinci faktör *"Katılımcı Bütçeleme ve Sosyal Hedefler (KBSH)*[3]*"* olarak, üçüncü faktör *"Yetkinlik ve Kişisel Gelişim*[4] *(YSG)"*, dördüncü faktör *"Ulaşım Ağı ve Kent Koruma (UKK)*[5]*"* ve beşinci faktör *"Diğer Sosyal Hizmetler (DSH)*[6]*"* olarak isimlendirilmiştir. Faktörlerin isimleri belirlenirken ilgili ifadelerin kendi arasında ortak noktaları göz önünde bulundurulmuştur. Bununla birlikte beş faktör altında yüklenen 30 maddelik ölçeğin tamamının iç tutarlılık anlamında Cronbach α=0.923 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç ölçeğin yüksek düzeyde geçerlilik ve güvenirlik özelliğine sahip olduğunu destekler niteliktedir.

[1] Bu sonuçlar, değişkenler arasında yüksek korelasyonlar olduğunu ve veri seti faktör analizi için uygunluğunu göstermektedir. Böylece "*Evren korelasyon matrisi birim matristir*" şeklindeki H0 hipotezi reddedilmiştir. Diğer bir ifadeyle, SOHYAM ölçeğine göre faktör analizinin yapılabilmesi için örneklem büyüklüğü yeterlidir. Hair ve diğ. (1998:146) çalışmasına göre Bartlett Testi sonucunda olasılık değerinin 0.01'den küçük çıkması verilerin çoklu normal dağılım varsayımının sağlandığını ifade edilmektedir.

[2] ÖSHY faktörün altına yüklenen maddeler doğrudan toplumda dezavantajlı konumda bulunan bireylere ve gruplara yöneliktir. Yine bu faktör altına yüklenen eğitim, sağlık hizmetlerinin beşeri sermayeye katkısı yüksektir.

[3] KBSH faktörü altına yüklenen maddeler, vatandaşların yerel yönetim bütçe süreçlerine katılımını ve yüksek düzeyde hem bireysel hem de toplumsal pozitif dışsallık taşıyan amaçlar/hedefler içermektedir.

[4] YKG faktörü altına yüklenen maddeler özellikle vatandaşların kişisel gelişimlerinin ve becerilerinin desteklenmesine yöneliktir.

[5] UKK faktörü altına yüklenen maddeler hem ulaşım hizmeti hem de şehrin ve çevrenin korunmasına yöneliktir.

[6] DSH faktörü altına yüklenen maddeler sadece dini, mezarlık ve aile danışmanlık hizmetlerini kapsadığı için diğer hizmetler olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 4. Faktörler ve Her Faktöre Ait Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Faktör	Faktör İsmi	Madde No	Cronbach Alpha
1	Öncelikli Sosyal Hizmetler ve Yardımlar (ÖSHY)	13, 14, 16, 17, 19, 21, 22, 29, 27, 28, 29, 30, 33	.892
2	Katılımcı Bütçeleme ve Sosyal Hedefler (KBSH)	1, 3, 5, 6, 8, 11, 32	.771
3	Yetkinlik ve Kişisel Gelişim (YKG)	20, 23, 25	.642
4	Ulaşım Ağı ve Kent Koruma (UKK)	18, 36, 37, 38	.798
5	Diğer Sosyal Hizmetler (DSH)	34, 39, 40	.549

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

4.1.3. Yapısal Eşitlik Modellemesinin Metodolojisi

Yapısal eşitlik modelleri (YEM) gözlenen değişkenler ile gizil değişkenler arasında bulunan nedensellik ve korelasyon ilişkilerinin birlikte olduğu modellerin test edilmesi amacıyla başvurulan istatistiksel bir tekniktir (Dursun ve Kocagöz, 2010:3). YEM'in iki özgün yönü bulunmaktadır. Öncelikle YEM analiz yöntemi ile birden fazla ve karmaşık ilişkiler eş zamanlı analiz edilmektedir. Yöntemin diğer özgün tarafı ise geleneksel çok değişkenli yöntemler ölçüm hatalarını hesaplamada bir duyarlılığa ya da yeteneğe vakıf değilken, YEM ölçüm hatalarını net bir şekilde hesaplayabilmektedir. Diğer bir ifadeyle; geleneksel yöntemler kapsamında ölçüm hataları ayrı ayrı ele alınmaktadır, ancak YEM ölçüm hatalarını açıkça hesaplamaya dahil etmektedir (Meydan ve Şeşen, 2015:6). Ayrıca YEM, araştırmacılar tarafından çok değişkenli karışık modellerin geliştirilmesinde, tahmininde ve test edilmesinde dikkate değer sonuçlar sunmakta ve modelde yer alan değişkenlerin hem doğrudan hem de dolaylı etkilerini kapsamaktadır. Böylece doğrudan ve dolaylı etkilerin birleştirmesinde bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki toplam etkisini sunmaktadır (Bayram, 2013:1). Yapısal eşitlik modelleri; yol analizi, DFA, yapısal eşitlik (regresyon) ve gizli büyüme eğrisi modelleri olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir ve bu çalışmada DFA tercih edilmiştir (Karagöz, Kıngır ve Güvendi, 2016:146).

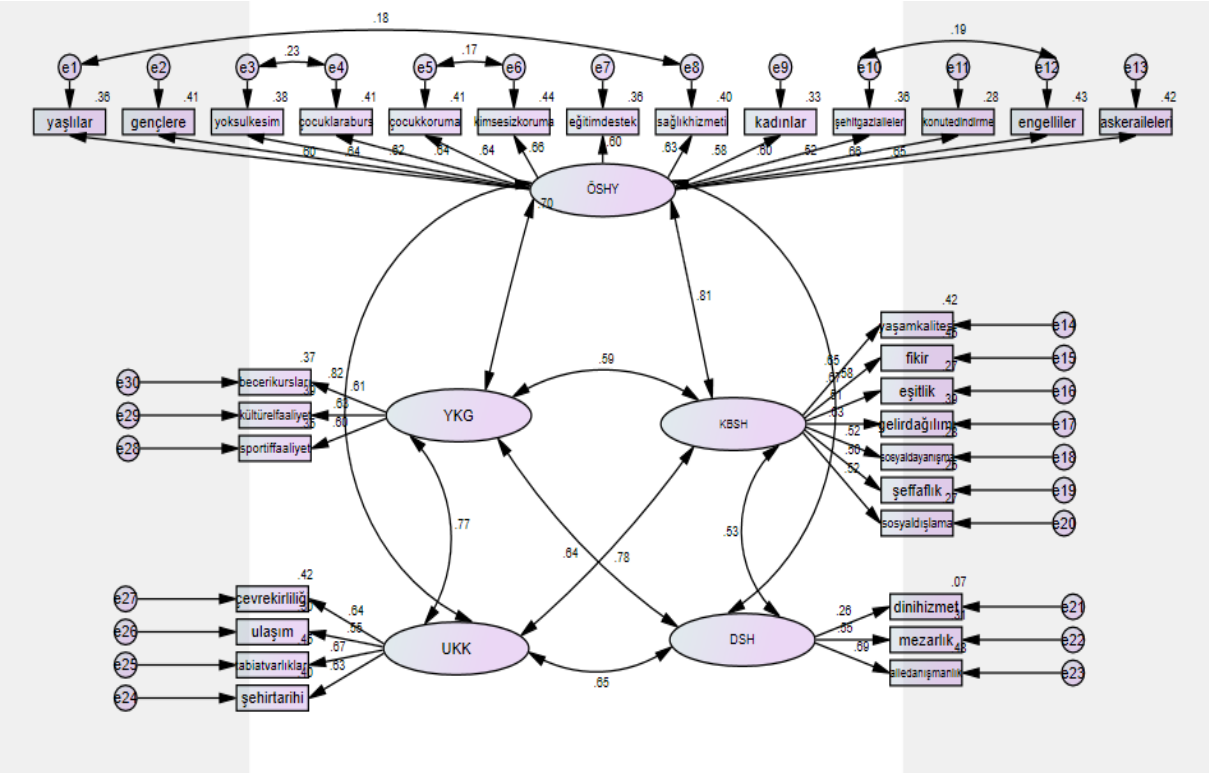
DFA, AFA ile önceden belirlenen yapıların test edilerek geçerliliğinin incelenmesini veyahut önceden yapılmış bir ölçek belirleme sonuçlarını yeni veri yapıları ile denetleme/doğrulama işlevini yerine getirmektedir (Tuncer ve Gavcar, 2014:195). DFA, AFA ile tespit edilen boyutların hipotez ile belirlenen faktör yapılarına uygunluğunu test etmede kullanılmaktadır. AFA ile hangi değişken gruplarının hangi faktörler ile yüksek düzeyde ilişkili olduğunu belirlenirken, DFA belirlenen faktörlere katkıda bulunan değişkenlerin ulaşılan faktörler tarafından yeterince temsil edilip edilmediği noktasında önemlidir (Karagöz, Kıngır ve Güvendi, 2016:147). DFA dört farklı adımda uygulanabilmektedir: (i) İlişkisiz Modelin Analizi, (ii) Birincil Düzey DFA, (iii) İkinci Düzey DFA ve (iv) Tek Faktörlü Model İçin DFA (Meydan ve Şeşen, 2015:57). Bu çalışmada elde edilen verilere birinci ve ikinci düzey DFA analizleri uygulanmıştır.

4.1.3.1. Birinci Düzey DFA Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu aşamasından birinci düzey DFA modeli oluşturularak, SOHYAM ölçeğinin yapısında yer alan gizil faktörler ve gözlenen değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlı etkiler AMOS 20 programı ile sınanmıştır. Öncelikle modelin serbestlik derecesi (degree of freedon df) bulgusu incelenmiştir. Buna göre df =363 olup, modelin aşırı doymuş bir model olduğu sonucuna varılmıştır. İkincil olarak modelin uyum iyiliğinin değerleri incelenmiş, böylece modelin teori ile uyum düzeyi araştırılmıştır. Çünkü YEM dahilinde bir modelin bütünsel açıdan kabul görebilmesi için farklı uyum değerlerine bakılmalıdır. Çalışmada ulaşılan x^2/df=2.83<5, 0,90<GFI=.913, 0,90<CFI=.908, RMR=0.046<0,05 ve RMESA=0.048<0,05 uyum

iyiliği değerlerine göre model verilere uyum göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, beş faktörlü yapının geçerliliği, DFA ile test edilmiştir.
Şekil 2'de yer alan ölçüm modeli gizil değişkenlerin gözlenen değişkenler ile arasındaki ilişkiyi göstermektedir ve her bir gizil değişkenden gözlenen değişkene çizilen oklar gözlenen değişkenin bağlı olduğu gizil değişkeni ne kadar temsil ettiğini hakkında bilgi vermektedir. Şekil 2'de gösterilen standardize edilmiş çözümleme değerleri her bir gözlenen değişkenin ait olduğu gizil değişkeninin (faktörü) ne kadar iyi birer temsilcisi olduğunu hakkında bilgi vermekte olup, elde edilen standardize edilmiş tüm değerlerin 1'in üzerinde olmaması önemlidir (Aytaç ve Öngen, 2012:19).

Şekil 2. Standardize Edilmiş Sonuçlarla Birinci Düzey DFA-1



Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Kurulan modelde beş faktör arasında ilişkinin olmadığı, diğer bir ifadeyle faktörlerin birbirinden bağımsız olduğu bir model tahmin edilmiştir. Ulaşılan bulgular Tablo 5'te sunulmaktadır. Öncelikle tahmin sonuçlarına bakıldığında p (olasılık) değerlerin 0,05'ten küçük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre tüm parametreler istatistiki olarak anlamlıdır. Bununla birlikte, modifikasyon indeks değerleri incelendiğinde, S21 ile S19, S13 ile S14, S16 ile S17 ve S27 ile S29 değişkenleri arasında modelin tahmin ettiğinden yüksek düzeyde korelasyon saptanmıştır. Böylece bu ifadelerin hata terimlerinin ilişkisi olduğu anlaşılmıştır. Modele kovaryans dahil edilerek analiz tekrarlanmıştır.
Standardize edilmiş birinci düzey DFA sonuçlarına göre 0,50'den küçük değerlerin analizden çıkartılması gerekmektedir (İnceoğlu, 2018:100). Çünkü bu değer gözlenen değişkenlerin, gizil değişkenleri açıklama gücünü göstermektedir. Tablo 5 incelendiğinde, *S34."Yerel yönetimler dini hizmetlere önem vermelidir."* ifadesine ait standardize edilmiş regresyon katsayısı *(Beta)* 0.264 olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple ilgili ifade analiz dışı bırakılmış ve birinci düzey DFA yeniden yapılmıştır.

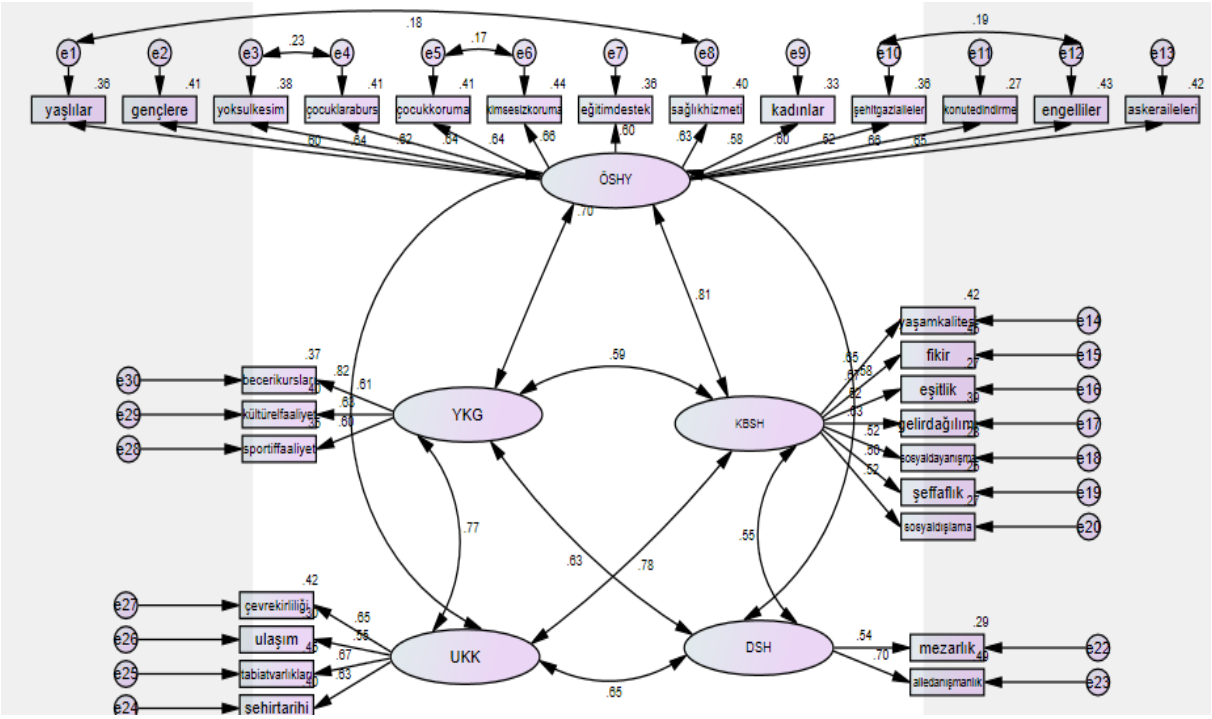
Tablo 5. Modelde Yer Alan Değişkenlere Ait Değerler-1

Faktörler ve İfadeler		Regresyon Ağırlıkları			Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları	Varyans		
	Madde No	Tahmin	Standart Hata	p	Tahmin	Tahmin	Standart Hata	p
Öncelikle Sosyal Hizmetler ve Yardımlar (ÖSHY)	S13	1.016	.071	***	.615	.327	.036	***
	S14	1.057	.071	***	.639			
	S16	1.015	.068	***	.641			
	S17	1.086	0.71	***	.663			
	S19	1.114	.069	***	.629			
	S21	1.000			.601			
	S22	1.153	.071	***	.637			
	S26	1.038	.076	***	.576			
	S27	.937	.067	***	.599			
	S28	1.018	.080	***	.525			
	S29	1.013	.067	***	.658			
	S30	.977	.069	***	.597			
	S33	1.200	.080	***	.651			
Katılımcı Bütçeleme ve Sosyal Hedefler (KBSH)	S1	1.105	.071	***	.670	.448	.047	***
	S3	1.000			.647			
	S5	.814	.065	***	.515			
	S6	.989	.067	***	.626			
	S8	.800	.063	***	.525			
	S11	.873	.072	***	.500			
	S32	.860	.069	***	.525			
Yetkinlik ve Kişisel Gelişim (YKG)	S20	1.015	.083	***	.610	.394	.050	***
	S23	1.075	.087	***	.628			
	S25	1.000			.595			
Ulaşım Ağı ve Kent Koruma (UKK)	S18	.974	.066	***	.645	.439	.048	.002
	S36	.0804	.062	***	.549			
	S37	1.000			.633			
	S38	1.082	.071	***	.674			
Diğer Sosyal Hizmetler (DSH)	S34	1.000			.264	.101	.032	***
	S39	1.882	.328	***	.553			
	S40	2.508	.430	***	.690			

Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

İkinci defa yapılan birinci düzey DFA sonucu ulaşılan uyum iyiliği değerleri, $x^2/df= 2.89<5$, $0,90<GFI=.915$, $0,90<CFI=.911$, $RMR=0.045<0,05$ ve $RMESA=0.049<0,05$ istenilen aralıkta olup, model verilere uyum göstermektedir.

Şekil 3. Standardize Edilmiş Sonuçlarla Birinci Düzey DFA-2



Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6'da yer alan bütün maddelere ait p değerleri 0.05'ten küçüktür[1]. Diğer bir ifadeyle; modelde yer alan gözlenen değişkenler istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bulunmuştur. Modelde yer alan maddeler ait oldukları faktörlere doğru yüklenmiş ve yüklendikleri faktörleri açıklama gücüne sahiplerdir. Bu sebeple bu aşamada hiçbir sorunun analiz dışı bırakılmasına gerek yoktur. Tablo 6'da yer alan varyans sütunu incelendiğinde, gizil değişkenlere ait varyanslar da istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur çünkü varyans sütunu altında yer alan p değerleri 0.05'ten küçüktür.[2] Dolayısıyla gizil değişkenlerin modele katkısı olduğu sonucuna varılmıştır. Daha önce de açıklandığı üzere standardize edilmiş regresyon katsayılarının 0.50 ve üzeri olması istenilen durumdur. Tablo üzerinde ulaşılan bütün standardize edilmiş regresyon katsayıları 0.50 ve üzeri olduğu için bu aşamada hiçbir sorunun analizden çıkartılmasına gerek görülmemiştir.

[1] p sütunu altında *** işaretinin olmasından bu sonuca ulaşılmaktadır.
[2] p sütunu altında *** işaretinin olmasından bu sonuca ulaşılmaktadır.

Tablo 6. Birinci Düzey DFA Modelindeki Değişkenlere Ait Değerler-2

Faktörler ve İfadeler		Regresyon Ağırlıkları			Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları	Varyans		
	Madde No	Tahmin	Standart Hata	p	Tahmin	Tahmin	Standart Hata	p
Öncelikle Sosyal Hizmetler ve Yardımlar (ÖSHY)	S13	1.016	0.071	***	0.615	0.326	0.036	***
	S14	1.058	0.072	***	0.639			
	S16	1.017	0.069	***	0.641			
	S17	1.087	0.072	***	0.663			
	S19	1.114	0.069	***	0.629			
	S21	1.000			0.600			
	S22	1.154	0.078	***	0.638			
	S26	1.038	0.076	***	0.576			
	S27	0.937	0.067	***	0.559			
	S28	1.017	0.087	***	0.524			
	S29	1.014	0.067	***	0.659			
	S30	0.977	0.069	***	0.597			
	S33	1.200	0.080	***	0.651			
Katılımcı Bütçeleme ve Sosyal Hedefler (KBSH)	S1	1.107	0.071	***	0.670	0.447	0.047	***
	S3	1.000			0.646			
	S5	0.815	0.065	***	0.515			
	S6	0.989	0.067	***	0.625			
	S8	0.801	0.063	***	0.525			
	S11	0.875	0.072	***	0.500			
	S32	0.863	0.069	***	0.517			
Yetkinlik ve Gelişim (YKG)	S20	1.012	0.083	***	0.608	0.657	0.86	***
	S23	1.078	0.087	***	0.629			
	S25	1.000			0.596			
Ulaşım Ağı ve Kent Koruma (UKK)	S18	0.976	0.066	***	0.646	0.438	0.048	***
	S36	0.803	0.062	***	0.548			
	S37	1.000			0.632			
	S38	1.084	0.071	***	0.674			
Diğer Sosyal Hizmetler (DSH)	S39	0.717	0.074	***	0.539	0.657	0.086	***
	S40	1.000			0.702			

Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Standardize edilmiş regresyon katsayıları yorumlandığında aşağıda yer alan bulgulara ulaşılmaktadır:

i. Öncelikli sosyal hizmetler ve yardımlar (ÖSHY) faktörünü açıklayan 13 ifadenin standardize edilmiş regresyon katsayıları pozitif olup, yüklendiği gizil değişken açıklamakta yüksek etkiye (0.524 ile 0.659 arası değişmektedir) sahiptir. Sonuçlara göre, ÖSYH gizil değişkenini en az etkileyen ifade *"Yerel yönetimler ihtiyaç sahiplerine yönelik konut edindirme hizmetlerine önem vermelidir."* ifadesi iken, en fazla etkileyen ifade *"Yerel yönetimler kimsesizlerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmetlere önem vermelidir."* ifadesidir. Diğer bir ifadeyle; yerel yönetimlerin ihtiyaç sahiplerine yönelik konut edindirme hizmetlerinde yaptıkları bir birimlik artış, vatandaşların öncelikli sosyal hizmetler ve yardımlar gizil değişkeninden duydukları memnuniyet düzeyini %52 arttırmaktadır. Aksine, yerel yönetimlerin kimsesizlere yönelik yaptıkları hizmetlerdeki bir birimlik artış ise vatandaşların öncelikli sosyal

hizmetler ve yardımlar gizil değişkeninden duydukları memnuniyet düzeyini %66 arttırmaktadır.

ii. Katılımcı bütçeleme ve sosyal hedefler (KBSH) faktörünü açıklayan yedi ifadenin standardize edilmiş regresyon katsayıları pozitif olup, yüklendiği gizil değişken açıklamakta yüksek etkiye (0.500 ile 0.670 arası değişmektedir) sahiptir. Buna göre KBSH faktörünü en az açıklayan ifade *"Yerel yönetimler tarafından sosyal harcamalara ait bilgiler şeffaf olarak vatandaşlar ile paylaşılmalıdır."* iken, en fazla etkileyen ifade *"Sosyal ihtiyaçları belirlemeye yönelik yerel halkın fikirleri alınmalıdır."* ifadesidir. Diğer bir deyişle, yerel yönetimlerin sosyal harcamalara ait bilgilerin vatandaşlar ile paylaşmasında yaşanan bir birimlik artış, vatandaşların katılımcı bütçeleme ve sosyal hedefler gizil değişkeninden duydukları memnuniyet düzeyini %50 arttırırken, yerel yönetimlerin sosyal ihtiyaçları belirlerken yerel halka danışmasında yaşanan bir birimlik artış, vatandaşların memnuniyet düzeyini %67 arttırmaktadır.

iii. Yetkinlik ve Kişisel Gelişim (YKG) faktörünü açıklayan üç ifadenin standardize edilmiş regresyon katsayıları da pozitif olup, yüklendiği gizil değişken açıklamakta yüksek etkiye (0.596 ile 0.629 arası değişmektedir) sahiptir. Buna göre YKS gizil değişkenini en az açıklayan ifade *"Yerel yönetimler sportif faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir."* iken, en fazla açıklayan ifade *"Yerel yönetimler sanatsal ve kültürel faaliyetlere yönelik hizmetlere önem vermelidir."* Yerel yönetimlerin sportif faaliyetlere yönelik hizmetlerinde meydana gelen bir birimlik artış, vatandaşların yetkinlik ve kişisel gelişim gizil değişkeninden duyduğu memnuniyet düzeyini %59 arttırırken, yerel yönetimlerin sanatsal ve kültürel faaliyetlere yönelik hizmetlerde yaptığı bir birimlik artış, vatandaşların memnuniyet düzeyini %62 arttırmaktadır.

iv. Ulaşım ağı ve kentin korunması (UKK) faktörünü açıklayan dört ifadenin standardize edilmiş regresyon katsayıları pozitif olup, yüklendiği gizil değişken açıklamakta yüksek etkiye (0.548 ile 0.674 arası değişmektedir) sahiptir. Buna göre UKK gizil değişkenini en az açıklayan ifade *"Yerel yönetimlerin ulaşım hizmetlerine önem vermelidir."* iken, en fazla açıklayan ifade *"Yerel yönetimler şehir tarihine ilişkin önemli mekânların korunması ve işlevlerinin geliştirilmesine ilişkin hizmetlere önem vermelidir."* Böylece yerel yönetimlerin ulaşım hizmetlerinde yaptıkları bir birimlik artış vatandaşların ulaşım ağı ve kentin korunması gizil değişkeninden duyduğu memnuniyet düzeyini %54 arttırırken, şehir tarihinin korunmasına ve geliştirilmesine yönelik hizmetlerde yaptıkları bir birimlik artış memnuniyet düzeyini %67 arttırmaktadır.

v. Son olarak diğer sosyal hizmetler (DSH) gizil değişkenini sadece iki ifade açıklamaktadır. Buna göre yerel yönetimlerin aile danışmanlık hizmetlerinde yaptıkları bir birimlik artış, vatandaşların ilgili gizil değişkenden duyduğu memnuniyet düzeyini %70 arttırırken, mezarlık ve defin işlemleri ile ilgili hizmetlerde yapılan bir birimlik artış memnuniyet düzeyini %53 arttırmaktadır.

Birinci düzey DFA kapsamında incelenen diğer bir bulgu ise gizil değişkenler arasındaki korelasyon düzeyidir. Böylece gizil değişkenler diğer bir ifadeyle faktörler arasında doğrusal ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Tabloda yer alan sonuçların %90'dan daha fazla olmaması istenilen durumdur. Aksi takdirde iki gizil değişken arası %90 ve üzeri ilişki var ise ilgili iki faktör tek bir faktör altında birleştirilip, yeniden analiz yapılması gerekmektedir.

Tablo 7. Korelasyon Tahmin Tablosu

Gizil Değişkenler	Tahmin
ÖSHY <--> YKG	.699
ÖSHY <--> KBSH	.805
YKG <--> DSH	.634
ÖSHY <--> UKK	.817
ÖSHY <--> DSH	.576
YKG <--> UKK	.767
DSH <--> UKK	.648
YKG <--> KBSH	.585
KBSH <--> UKK	.780
KBSH <--> DSH	.546

Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

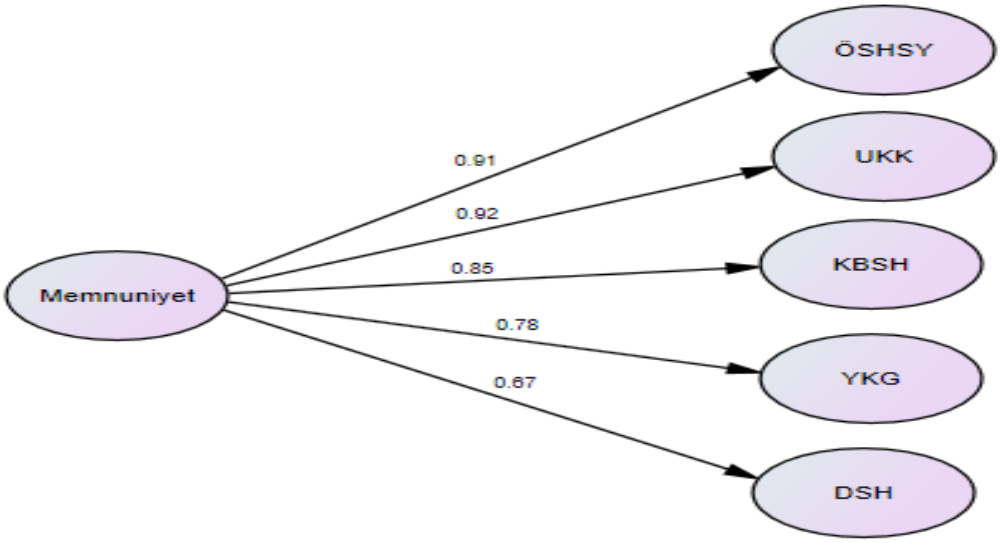
Tablo 7'ye göre ÖSHY ile YKG arasında %69'luk, ÖSHY ile KBSH arasında %80'lik, ÖSHY ile UKK arasında %81'lik ve ÖSYH ile DSH arasında %57'lik korelasyon bulunmaktadır. Diğer taraftan YKG ile DSH arasında %63'lük, YKG ile UKK arasında %76'lık ve YKG ile KBSH arasında %58'lik korelasyon bulunmaktadır. DSH ile UKK arasında %64'lük, DSH ile KBSH arasında %54'lük korelasyon mevcut iken, son olarak KBSH ile UKK arasında %78'lik korelasyon söz konusudur. Bu çalışmada ulaşılan gizil değişkenler arasındaki korelasyon tahmin sonuçlarının hiçbiri %90 ve üzeri olmadığı için tabloda yer alan herhangi iki faktörün birleştirilmesine gerek kalmamıştır.

4.1.3.2. İkinci Düzey DFA Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında ikinci düzey DFA yapılmıştır. İkinci düzey DFA kapsamında analizi gerçekleştirilen yapının birinci düzey düzeyde faktörlerle açıklanması ve birincil düzey analizinde hiçbir madde yüklemelerinin sıfır olmaması önemlidir. Böylece gizil değişkenlerin bir üst seviye gizil değişken daha modele dahil edilmektedir (Meydan ve Şeşen, 2015:85). Bu aşamada da önceden belirlenen beş faktörlü yapının vatandaşların yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilen sosyal hizmetlerden ve sosyal yardımlardan duydukları memnuniyet düzeyinin hangi düzeyde etkilediği araştırılmıştır. Öncelikle modelin uyum iyiliği değerleri incelendiğinde, $x^2/df=3.04<5$, $0,90<GFI=.913$, $0,90<CFI=.907$, $RMR=0,046<0,05$ ve $RMESA=0,051<0,08$ sonuçlarına göre model verilere uyumlu olduğunu göstermektedir. Şekil 4'te ikinci düzey DFA gösterilmektedir. Böylece beş faktörün genel memnuniyet düzeyi üzerindeki etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır.

Şekil 4 incelendiğinde, vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde en çok etkisi olan faktör %92 ile ulaşım ağı ve kentlerin korunmasıdır. Buna göre ulaşım ağı ve kentlerin korunması kapsamındaki hizmetlerde yapılan bir birimlik artış, vatandaşların genel memnuniyet düzeyini %92 arttırmaktadır. Yine öncelikli sosyal hizmetler ve yardımlar kapsamında yapılacak bir birimlik artış ise memnuniyet düzeyini %91 arttırmaktadır. Vatandaşların genel memnuniyet düzeyi üzerinde katılımcı bütçeleme sosyal hedefler dahilinde bir birimlik artış %85, yetkinlik ve kişisel gelişim %78 artış sağlarken, en az artışı diğer sosyal hizmetler faktörü üstlenmektedir.

Şekil 4. İkinci Düzey DFA



Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8'de modele ilişkin değişkelere ait değerler yer almaktadır. Buna göre regresyon ağırlıkları sütunu altına bulunan bütün p değerleri incelendiğinde, sonuçların tümünün 0.05'ten küçük olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle; modelde yer alan tüm boyutlar vatandaşların memnuniyet düzeyini üzerindeki etkisini açıklamada istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre H1, H2, H3, H4 ve H5 hipotezleri reddedilemez.

Tablo 8. İkinci Düzey DFA Modelindeki Değişkenlere Ait Değerler

Hipotezler			Regresyon Ağırlıkları			Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları
			Tahmin	Standart Hata	p	Tahmin
Öncelikle Sosyal Hizmetler ve Yardımlar (ÖSHY)	→	**Memnuniyet Düzeyi**	1.000			.905
Katılımcı Bütçeleme ve Sosyal Hedefler (KBSH)	→	**Memnuniyet Düzeyi**	.817	0.71	***	.855
Yetkinlik ve Kişisel Gelişim (YKG)	→	**Memnuniyet Düzeyi**	.633	.072	***	.782
Ulaşım Ağı ve Kent Koruma (UKK)	→	**Memnuniyet Düzeyi**	.932	.072	***	.917
Diğer Sosyal Hizmetler (DSH)	→	**Memnuniyet Düzeyi**	.855	.066	***	.670

Kaynak: AMOS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

5. Sonuç

Çalışmanın sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, vatandaşların yerel yönetimler tarafından sağlanan sosyal hizmetlerden ve yardımlardan duyduğu memnuniyet düzeyini toplamda 29 madde etkilemektedir. 29 madde içerisinde ise dezavantajlı bireylere yönelik hizmetlerin ve yardımların öncelikli olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Sosyal politikaların temel amaçları arasında sosyal ihtiyaçları karşılayan, bireylerin yaşam kalitesini yükselten, piyasanın olumsuz etkilerini sınırlandıran, eşitlikçi ve evrensel bir yaklaşımı benimseyen devlet sorumluluğunun yer almaktadır. Bununla birlikte kent tarihinin, tabiat varlıklarının ve çevrenin korunması ile ulaşım hizmetlerine önem verilmesi de vatandaşların memnuniyet düzeyi üzerinde yüksek seviyede etkilidir. Öyleyse hemşeriler daha yaşanılır-kaliteli bir ortam tesis edecek yerel yönetim anlayışını arzu etmektedirler yorumu yanlış olmayacaktır.

Bu açıklamalara ek olarak, sosyal hizmetler ve yardımlar ile ilgili kararlarda yerel halka danışılması, bununla birlikte ortak duygu ve davranışlardaki birlikteliğin geliştirilmesine yönelik sosyal faaliyetlerin ön planda tutulması vatandaşların memnuniyetini doğrudan etkilemektedir. Özellikle gelir düzeyi, cinsiyet, ırk, yaş, din, engellilik düzeyi gibi faktörlerin göz ardı edilerek, ortak çıkarları gerçekleştirmeye yönelik girişimler genel tatmin düzeyi üzerinde oldukça etkilidir. Ayrıca bireylerin gelişimlerine, meslek edindirme faaliyetlerine, kültür-sanat etkinliklerine yönelik hizmetlere önem verilmesi de vatandaşların tercihlerini belirlerken yüksek sıralarda yer almaktadır. Son olarak ulaşılan bulgular neticesinde diğer sosyal hizmetler boyutu altına yüklenen aile danışmanlık ile mezarlık-defin işlemleri genel memnuniyet düzeyi üzerinde diğer boyutlar kadar olmasa da önemlidir.

Analizler neticesinde belirlenen 29 maddenin toplam 18 tanesi yüklendiği boyutları açıklamada %60 ve üzeri etkiye sahiptir. Diğer bir ifadeyle; ilgili 18 madde kapsamında belirtilen hizmetlerde veya yardımlarda yapılan bir birimlik artış, vatandaşların faktörlerden duydukları tatmin düzeyi üzerinde %60 ve daha fazla artışa neden olmaktadır. Yüksek etkiye sahip olduğu tespit edilen maddelerin etki gücü sırasıyla şöyledir: (i) Aile danışmanlık hizmetleri (0,70), (ii) Tabiat varlıklarını koruma hizmetleri (0,67), (iii) Sosyal hizmet-yardımlar ile ilgili kararlarda hemşerilerin fikirlerinin alınması (0,67), (iv) Kimsesizlerin ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik hizmetler (0,66), (v) Engellilere yönelik hizmetler (0,65), (vi) İhtiyaç sahibi asker ailelerine yönelik yardımlar (0,65), (vii) Bireysel-toplumsal yaşam kalitesi artışının hedeflenmesi (0,64), (viii) Çevre koruma hizmetleri (0,64), (ix) Çocuk koruma hizmetleri, (0,64), (x) Düşük gelirli ailelerin çocuklarına burs sağlanması (0,63), (xi) Şehir tarihine ilişkin önemli mekânların korunması (0,63), (xii) Gençlere yönelik hizmetler (0,63), (xiii) Sağlık hizmetleri (0,62), (xiv) Gelir dağılımını iyileştirmeye yönelik hizmetler (0,62), (xv) Sanatsal-kültürel faaliyetlerin yapılması (0,62), (xvi) Yoksul kesimi desteklemeye yönelik hizmetler (0,61), (xvii) Beceri ve mesleki eğitim kurslarının desteklenmesi (0,60) ve (xviii) Yaşlılara yönelik hizmetler (0,60).

1982 Anayasası'nın ikinci maddesinde Cumhuriyetin Nitelikleri arasında Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu açıkça belirtilmektedir. Bununla birlikte maliye politikasının gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik amacı, milli gelirin kişiler ya da üretim faktörleri arasında adil dağılmasıdır. Maliye politikasının bu amacı devletin sosyal yönünü vurgulamaktadır. Buradan hareketle, gerek merkezi gerekse yerel yönetimler tarafından sağlansın her türlü sosyal amaçlı kamusal faaliyetler gerçekleşirken halkın fikirlerinin alınması ve hizmet sağlayıcılarının, vatandaşların tatmin düzeyi ile yakından ilişkili faaliyetlere öncelik vermesi arzulanmaktadır. Bu noktada çalışma genelinde ulaşılan sonuçların yerel yönetimlere fikir sunacağı beklenmektedir.

Kaynakça

Altuntaş, B. (2009). "Sosyal Haklar ve Sosyal Adalet Bağlamında Türkiye'de Kurumsal Sosyal Hizmetler ve Yardımların Değerlendirilmesi", http://www.sosyalhaklar.net /2009 /bildiri/altuntas.pdf, (13.12.2018).

Aytaç, M. & Öngen, B. (2012). "Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yeni Çevresel Paradigma Ölçeğinin Yapı Geçerliliğinin İncelenmesi", *İstatistikçiler Dergisi*, 5, ss. 14-22.

Aydın, M. (2008), *Sosyal Politika ve Yerel Yönetimler*, İstanbul, Yedirenk Yayınları.

Aktan, C. C. & Özkıvrak, Ö. (2008). *Sosyal Refah Devleti*, İstanbul, Okutan Yayınları.

Bayram, N. (2013). *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş*, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları.

Beki, A. (2008). *Türkiye'de Sosyal Belediyecilik Uygulamaları (Ümraniye Belediyesi Örneği)*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya.

Caner, C. & Açıkalın, N. (2008). "Küreselleşme Sürecinde Türkiye'de Sosyal Devletin Yapısal Dönüşümü: Yerel Yönetimler Reformu", *1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, İstanbul, Erkam Matbaa.

Comrey, A. L. & Lee, H. B. (1992). *A First Course in Factor Analysis*. Hillsdale, NJ, Erlbaum.

Dursun, Y. & Kocagöz, E. (2010). "Yapısal Eşitlik Modellemesi ve Regresyon: Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(35), ss. 1-17.

Genç, Y. (2009). "Yerel Yönetimler ve Sosyal Hizmet Uygulamaları", http://www.sosyalsiyaset.net/documents/yerel_yonetimler_ve_sh_uygulamalari.htm , (13.04.2019).

Güloğlu, T. & Es, M. (2008). "Yerelleşen Sosyal Yardım ve Sosyal Hizmetler", *1. Ulusal Yerel Yönetimler Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, İstanbul, Erkam Matbaa.

Güneş, İ. (2001). "Karar Alma Mekanizmalarında Oylama Yöntemleri", *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15, ss. 131-147.

Hair, J. F., Anderson, R. E., Tahtam, R. L. & Black, W. C. (1998). *Multivariate Data Analysis*, New Jersey, USA, Prentice Hall International Inc..

İnceoğlu, F. (2018). *Doğrulayıcı Faktör Analizinde Yarışan Modeller ve Klinik Bir Uygulaması*, İnönü Üniversitesi, Sağlık Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Malatya.

Karagöz, Y. Kıngır S. & Güvendi, F. (2016). "Yapısal Eşitlik Modellemesi ile Hasta Memnuniyeti Ölçeğinin Geliştirilmesi", *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(13), ss. 140-158.

Küçük, H. (2018), Yerel Özerklik Bağlamında Belediyelerin Denetimi: İtalya ve Türkiye Örneği, *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, No: 6(1), ss. 35-60.

Meydan, C. H. & Şeşen, H. (2015). *Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS Uygulamaları*, Ankara, Detay Yayıncılık.

Norusis, M. J. (2005). *SPSS 13.0 Statistical Procedures Companion*, U.S.A, Prentice Hall Chicago.

Özcan, G. (2016). *Sosyal Bütçeleme Anlayışı, Gelir Dağılımını Sağlamadaki Rolü, Türkiye Analizi*, 1. Baskı. ISBN:978-605-66475-3-6, İzmir, Kitap Ana Basım Yayın Dağıtım.

Pinker, R. A. (2018). Social Service, https://www.britannica.com/topic/social-service, (13.12.2018).

Spicker, P. (2018). An Introduction to Social Policy, http://spicker.uk/social-policy/, (13.12.2018).

T.C. 1982 Anayasası, Kabul Tarihi 7 Kasım 1982, Kanun No:2709.

T.C. Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü (2010). *Sosyal Yardım Algısı ve Yoksulluk Kültürü: Türkiye'de Kamusal Sosyal Yardım Alanların Yardım Algısı ve Yoksulluk Kültürü Araştırması*, Genel Yayın No:144, Ankara.

Tiyek, R. (2012). "Yerel Yönetimlerin Sosyal Politika Uygulamalarındaki Rolü: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Sosyal Yardım Birimi Örneği", *Yerel Politikalar*, 2, ss. 53-84.

Türkoğlu, İ. (2013). "Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye'de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik"**,** *Akademik İncelemeler Dergisi,* No: 8 (3), ss. 275-305.

Tuncer, B. & E. Gavcar, (2014). "Havalimanı Terminal Hizmet Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi", *The Journal of Academic Social Science*, 2 (7), ss. 183- 211.

Şahin Taşğın, N. (2017). *Yoksulluk İnsan Hakları ve Sosyal Hizmetler, Değişen Anlayışlar: Refah Devletinden Hayırseverliğe Yoksulluktan Sosyal Dışlanmaya*, Ankara, Nika Yayınları.

Stratejik Yatırımlara Yönelik Teşvikler: Türkiye Örneği

Canatay HACIKÖYLÜ[1] **Zeynep KARAL ÖNDER**[2]

Öz

Maliye politikasının üç temel aracı vergi, harcama ve borçlanmadır. Harcama açısından bir maliye politikası örneği ise devletler tarafından sıklıkla kullanılan ve önemli bir kamusal yönlendirme aracı olan "devlet yardımları"dır. Devlet yardımı günlük dilde yaygınlaşmış olan teşvik ve destekleme önlemi gibi ifadeleri içine alan bir kavramdır. Devlet yardımları kavramı, kamu kaynakları kullanılarak, belirli bir bölgeye, sektöre, işletmeye veya işletme gruplarına belirli mal ve hizmetlerin üretimine yönelik olarak verilen yardımı ifade etmektedir.

Türkiye'de yatırımlarda devlet yardımlarına ilişkin olarak 2012 yılında çıkarılan 3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ile önceki yıllarda verilen desteklere ek olarak stratejik yatırım teşvikleri uygulanmaya başlamıştır. Stratejik yatırım teşvikleri, ithal bağımlılığı yüksek ürünlere yönelik uygulanan ve bu yolla uzun dönemde cari açığın azaltılması ve ithalat bağımlılığının ortadan kaldırılmasını hedefleyen bir harcama politikasıdır.

Bu çalışma, 3305 sayılı "Yatırımlardaki Devlet Yardımları Hakkında Karar"ına ilişkin olarak startejik yatırım uygulamalarını inceleyerek, stratejik yatırım teşvik sisteminin yatırımlar üzerindeki etkisini ortaya koymayı hedeflemektedir. 2012-2018 yılları arasında 66.503 adet teşvik belgesi verilmişken bunun sadece 48 tanesi stratejik yatırım teşvikidir. Buna karşın toplam 1 trilyon TL'lik sermeye teşvikinin 138.8 milyar TL'si yani %13'ü stratejik yatırım teşviki kapsamında verilmiştir. Bu kapsamda 2012-2018 yılları arasında stratejik yatırım teşviki kapsamında, teşvik verilen 48 işletme ile stratejik yatırım teşvik sisteminin işleyişi, sonuçları ve teşviki daha iyiye götürmek için önerileri kapsayan anket çalışması gerçekleştirilerek, teşvikin yatırımcılar nezlinde etkileri değerlendirilecek, stratejik yatırım teşvik sisteminin uygulanabilirliğine ve vergisel avantajların amacına ulaşıp ulaşmadığına yönelik politika önerileri sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Yatırım Teşvikleri, Cari Açık, İthal Bağımlılığı, Devlet Yardımları
JEL Kodu: H32 - H50

Strategic Investment Incentives: Turkish Case

Abstract

The three main instruments of fiscal policy are tax, expenditure and debt. An example of fiscal policy in terms of expenditure is state aids, which is frequently used by an intervention of the state. State aid is a concept that includes expressions such as the incentive and support measure, which is common in daily language. The state aid is determined support given to the production of certain goods and services to a specific region, sector, business or group of enterprises by using public resources.

In Turkey, in addition to the support given in previous years, strategic investment incentives started to be implemented in 2012 with 3305 No. "Decisions About State Aid for Investment". Strategic investment incentives are a spending policy aimed at reducing the current account deficit and eliminating import dependency in the long run, which is applied to products with high import dependency.

This study aims to explore the impact of strategic investment incentive system on investments by examining the strategic investment practices regarding 3305 No. "Decisions About State Aid for Investment". 66.503 incentive certificates were issued between 2012 and 2015, of which only 48 are strategic investment incentives. On the other hand, 13%(138.8 billion TL) of the total capital incentive of 1 trillion TL is strategic investmnet incentives. In this context, within the scope of strategic investment incentives(2012-2018), a survey will be carried out with 48 enterprises. The survey included effects of incentives on investors, operation and result of strategic investment incentive system and suggestions. As a result, policy implications will be

[1] Doç. Dr. Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, chacikoylu@anadolu.edu.tr
[2] Dr. Öğr. Üyesi, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, zkaral@anadolu.edu.tr

presented about the applicability of the strategic investment incentive system and whether the tax advantages have reached their goal.

Keywords: The Strategic Investment Incentive, Current Account Deficit, Import Dependency, State Aid
JEL Code: H32 - H50

1. Giriş

Devlet yardımları kavramına literatürde, politika uygulamalarında ve hatta yaşamda hayatta çok az rastlamaktayız. Bu kavram yerine teşvik, destekleme, sübvansiyon gibi kavramlar kullanılmaktadır. "Sübvansiyon", "Teşvik", "Devlet Yardımları" gibi kavramların arasındaki ayrım ancak kullanıldığı ulusal veya uluslararası düzey ve içerisinde bulunduğu kurallar bakımından yapılabilmektedir (Yıldız, 2011, s. 23). Devlet yardımları farklı amaçlarla ve değişik şekillerde verilebilmektedir. Fakat bu yardımların ekonomiler üzerindeki etkisi konusunda ciddi fikir ayrılıkları mevcuttur. Literatüde devlet yardımlarının ülke ekonomilerini destekleyen araçlar olduğunu savunan çalışmalar kadar, desteklemediğini hatta refah kaybına yol açtığını belirten çalışmalarda mevcuttur.[1] Bu yüzden devlet yardımlarının ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınması için mi, rant kollama veya kayırmacılık için mi yoksa her iki amaca da aynı anda hizmet etmek için mi kullanılan bir maliye politika aracı olduğu tartışma konusudur. Özünde ulusların ve uluslararası/ulusüstü kurumların da kavramları kullanış biçimleri arasında farklılığın temel nedeni de bu tartışmaya dayanmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe giren "Yatırımlar Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında, cari açığı azaltmak için uygulanan "stratejik yatırımların teşviki" uygulamasının 2012-2018 yılları arasındaki uygulama örneklerini incelemektir. Çalışma esnasında veriler derlenirken, ikinci bir alt amaç ortaya çıkmış ve stratejik yatırım teşvik belgelerinin farklı kamu kaynaklarından farklı şekilde yer aldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle bu farklılığın ortaya konması da çalışmaya bir alt amaç eklenmiştir.

Stratejik yatırım teşvikleri, Türkiye'nin cari açığını sürdürülebilir seviyeye getirmeye yönelik bir politikadır. Stratejik yatırım teşviklerinin sonuçları uzun dönemde değerlendirilebilir. Bu nedenle, bu çalışma kapsamında stratejik yatırımlara ilişkin iki yöntem ile veri toplanmıştır. İlk olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın yayınladığı veriler ile Resmî Gazete 'de yayınlanan teşvik belgeleri karşılaştırılarak yatırımlara ilişkin firma adı, yatırım kapasitesi ve yararlanılan teşvikler belirlenmiştir. İkinci olarak ise firmalara ulaşılarak online bir anket ile stratejik yatırım teşviklerine ilişkin görüşleri derlenmiştir. Böylece stratejik yatırım teşvikinin Türkiye'de uygulaması hakkında fikir edinilerek, olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konulmuştur.

Bu çalışmanın ilk bölümünde kısa bir kavramsal tartışılma yürütülmüştür. İkinci ve üçüncü bölümde stratejik yatırım teşvikleri ve stratejik yatırım teşviklerinin cari açık ile ilişkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise ilk olarak Türkiye'de 2012 yılında yürürlüğe giren stratejik yatırım teşviklerine ilişkin ikincil verilerin derlenerek karşılaştırılması yapılmış, ikinci olarak ise bu çalışma kapsamında gerçekleştirilen anket çalışmasının sonuçları betimsel analizler ile sunulmuştur.

[1] Konuyla ilgili ayrıntılı literatür taraması eserler için: (Cerulli, 2010) (Manolopoulos, 2008) (Peters & Fisher, 2004) (Özdemir & Aksoy, 2012)

2. Devlet Yardımları Kavramı ve Türkiye'de Devlet Yardımları

Maliye politikasının üç temel aracı vergi, harcama ve borçlanmadır. Harcama açısından bir maliye politikası örneği ise devletler tarafından sıklıkla kullanılan ve önemli bir kamusal yönlendirme aracı olan "devlet yardımları"dır. Devlet yardımı günlük dilde yaygınlaşmış olan teşvik ve destekleme önlemi gibi ifadeleri içine alan bir kavramdır. Devlet yardımları kavramı, kamu kaynakları kullanılarak, belirli bir bölgeye, sektöre, işletmeye veya işletme gruplarına belirli mal ve hizmetlerin üretimine yönelik olarak verilen yardımı ifade etmektedir. T.C. Ekonomi Bakanlığı *"devlet yardımlarını, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler"* olarak tanımlamaktadır. (Ekonomi Bakanlığı , 2014) Maliye politikasının bu aracı için hem ülkemizde hem de Dünya'da devlet yardımları, teşvik, sübvansiyon, destekleme...vb. bir çok kavram kullanılmaktadır. Bu kavramlar kimi zaman birbirleri yerine kullanılırken kimi zaman ise başka anlamları barındırmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti politika belgelerinde, kamu kurumları tarafından çıkarılan raporlarda, bilgilendirme kitapçıklarında ve uygulamada kavramlar sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Örneğin, Bakanlar Kurulu tarafından "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ismiyle yürürlüğe konan karar (Bakanlar Kurulu, 2012), Ekonomi Bakanlığı tarafından yayınlanan değerlendirme raporlarında "Yatırım Teşvik Sistemi" (Ekonomi Bakanlığı, 2013) olarak geçmektedir. Bu kavram karmaşası sadece ülkemizde yaşanan bir durum değildir. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), Avrupa Birliği (AB), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Bileşmiş Milletler (UN), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB) vb. uluslararası ve ulusüstü kuruluşlar da söz konu kavramları farklı anlamlarda kullanmaktadırlar. "Sübvansiyon", "Teşvik", "Devlet Yardımları" gibi kavramların arasındaki ayrım ancak kullanıldığı ulusal veya uluslararası düzey ve içerisinde bulunduğu kurallar bakımından yapılabilmektedir (Yıldız, 2011, s. 23).

Kavramların farklılaşmasının görünür nedeni, ulus devletlerin ve uluslararası ve ulusüstü kurumların, maliye politikası aracı olarak devlet yardımlarına bakış açılarıdır. Örneğin 1994 yıllında imzalanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nda (GATT) kavram olarak sübvansiyon kullanılmakta ve *sübvansiyon, anlaşma çerçevesindeki gelir ve fiyat desteklerinden herhangi biri* olarak tanımlanmaktadır (WTO, 1994). OECD ise, sübvansiyon kavramını, "*kamu otoritesinin, işletmelerin üretim miktarı, değeri, satışları veya ithalat ihracat seviyelerini temel alarak, gerçekleştirdiği karşılıksız ödemeleridir"* şeklinde tanımlamakta (OECD, 2014) ve yeni veya zayıflayan endüstrileri desteklemek, Ar-Ge faaliyetleri gibi spesifik ekonomik faaliyetleri özendirmek, bölgeler arası farklılıkları ortaya koymak, ödemeler dengesini dengelemek, istihdamı ve geliri arttırmak için (Ford & Suyker, 1990, s. 38) uygulandığını ifade etmektedir. Bunun yanı sıra bazı politika belgelerinde, sübvansiyonların, bazı firmaları gözeten ve sonuçta toplumsal bir refah kaybına yol açan politika aracı olduğu da vurgulanmaktadır. (OECD, 2001'den aktaran Yıldız, 2011,s. 23). Avrupa Birliği Kurucu Antlaşmalarından Roma Antlaşmasında, Rekabete İlişkin Bölüm M.90'da *"Kamu teşebbüsleri ve Üye Devletlerin özel ve münhasır haklar tanıdığı teşebbüslerele ilgili olarak Üye Devletler, işbu antlaşmada yer alan, özellikle 7. ve 85. İla 90. Maddelerde öngörülen kurallara aykırı hiçbir tedbir alamaz ve mevcut olanları da devam ettiremez."* ifadesi ile Avrupa Birliği devlet yardımlarını sınırını çizmiştir (DPT, 1993, s. 160). Bu sınır topluluk içerisinde rekabeti bozmayacak ve fakat topluluk dışına karşı topluluğun çıkarlarını koruyacak şekilde çizilmiştir. Bahsi geçen üç uluslararası/ulusüstü kuluşun (WTO, OECD ve AB) da kendi çıkarları doğrultusunda belirledikleri maliye politikası çerçevesinde, devlet yardımlarına bakış açılarının değiştiği açıktır. Türkiye bahsedilen bir çok Antlaşma'nın

tarafı veya topluluğun üyesidir. Bu yüzden Türkiye'de de devlet yardımlarına bakış, dönemler itibariyle değişiklik göstermektedir. Türkiye'de devlet yardımlarına bakışın değiştiği en önemli nokta 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü üyeliğidir.

Türkiye'de yatırımlara yönelik devlet yardımlarına ilişkin 24 Ocak 1980 kararlarına dönüm noktası alarak bakmak gerekir. 1980 öncesi ithal ikameci kalkınma stratejisinin benimsenmesi, yatırımlara yönelik teşviklerin, ucuz kredi ve girdi temini, vergilendirmede kolaylıklar ve ithalata kota ve yüksek gümrük tarifeleri uygulamaları şeklinde gerçekleşmesine yol açmıştır. 24 Ocak 1980 kararları sonrası ise, ihracata dönük sanayileşme stratejisinin benimsenmesi, teşvik sistemini genişletmiştir. 1986 yılından itibaren yatırım teşvik tedbirlerine nakdi desteklerin girmesi ve verilen teşviklerin yatırım kararlarını etkileyecek büyüklükte olması bazı sektörlerde yatırımların önemli ölçülerde artmasına sebep olmuştur. Yatırım maliyetlerinin %60'ına varan hibe yardımlarının uygulanması bazı imalat sanayi dalları ile turizm, ulaştırma, eğitim ve sağlık gibi özel önem taşıyan sektörler yönelik yatırımlarda ciddi artışlar sağlanmıştır. 1990'lardan itibaren, kamu maliyesinde baş gösteren kaynak sıkıntısı sonucunda bütçeden yatırımların teşvik edilmesi maksadıyla ayırılmış olan kaynaklar yetersiz kalmıştır. Bu sebeple 1991 yılından itibaren nakdi ve hibe şeklindeki teşvikler kaldırılarak düşük faizli kredi uygulaması başlatılmıştır. 1995 yılında ise Dünya Ticaret Örgütü üyeliği gerçekleştirilmiş, Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlenmeler Anlaşmasına uyum süreci başlamıştır. Bu süreç teşvik sisteminde sektörel seçicilikten uzaklaşılarak bölgesel gelişmişlik düzeyinin temel alınması sonucunu doğurmuştur. Bölgesel gelişmişlik düzeyinin yanında Ar-Ge, çevre koruma, küçük ve orta boy işletmelerin desteklenmesine yönelik teşvik politikaları da öne çıkmıştır. Bu kapsamda 2006 ve 2009 yıllarında gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, faiz desteği, vergi indimi, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi tedbirleri yürürlüğe girmiştir (Yardımcı, 2012).

Türkiye'de 2014 yılı itibariyle devlet yardımları, teşvik, sübvansiyon adları altında bir çok politika aracı kullanılmaktadır. Günümüzde destekleme anlamında Türkiye'de uygulanan bütün araçları tek bir başlık altına toplamak zor görünmektedir. Türkiye İhracatçılar Meclisi'nin devlet yardımlar başlığı altında destekleme sağlayan kurumları, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı, Ziraat Bankası, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Kalkınma Ajansları, KOSGEB ve TÜBİTAK gibi birçok kurum olarak sıralanmaktadır. Uygulanan devlet yardımlarını tek tek saymak yerine Genel Teşvik Sistemi, KOSGEB Teşvikleri, İŞKUR ve İstihdam Teşvikleri, TÜBİTAK Teşvikleri, AR-GE Teşvikleri, San-Tez Teşvikleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Teşvikleri, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Teşvikleri, Serbest Bölge Teşvikleri, OSB Teşvikleri, Kültür ve Turizm Yatırımları Teşvikleri, Tarım Teşvikleri, Tarımsal ve Kırsal kalkınmayı Destekleme Kurumu Teşvikleri, Kooperatifçilik Proje Destekleri, Dış Ticaret Teşvikleri, Dahilde İşleme Rejimi Teşvikleri, Döviz Kazandırıcı Hizmetler Destekleri, Sağlık Turizm, Sektörüne Yönelik Destekler, Teknolojik Ürünlerin Tanıtım ve Pazarlaması Desteği, UR-GE Destekleri, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Kümelenme Destekleri, Enerji Sektörü ARGE ve verimlilik Destekleri, Kalkınma Bakanlığı ve Ajansları Destekleri, Avrupa Birliği Fonları olarak konu başlıklarına göre de sınıflandırılabilir (BAKA, 2015) (TİM Akademi, 2013: 21). [1]

[1] Türkiye'de sağlanan Teşvik ve Desteklerin ayrıntıları için: http://www.baka.org.tr/uploads/9209 turkiyedekitesvikvedestekler-01.pdf

3. Stratejik Yatırım Teşvik Sistemi

2012 yılında çıkarılan 3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında" Bakanlar Kurulu kararı ile stratejik yatırım kavramı teşvik sistemi içinde yer almıştır. Bu kararın 1. maddesinde kararın amacı "kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın arttırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımla ilk stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi" olarak ifade edilmiştir. İlgili karar çerçevesinde yatırımlar genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar olmak üzere dört kategoriye ayrılmıştır.

2012 yılında yürürlüğe giren teşvik sistemi ile Türkiye açısından sorun oluşturan cari işlemler açığına yönelik hedefler de ortaya konulmuştur. Bu bağlamda anılan kararın 8. maddesinde "ithal bağımlılığı yüksek ürünlerin ülke içinde üretimine yönelik yatırımların stratejik yatırımlar kapsamında destekleneceği" ifade edilmiştir. Stratejik yatırımlar, "sanayi için işlem görmüş hammaddeler"in ithalatını azaltmaya ve Türkiye'de yatırımları bu alanlara teşvik etmeyi hedeflemektedir.

Bu kapsamda desteklenecek olan yatırımlar politika yapıcı tarafından önceden belirlenmemiştir. Stratejik yatırım teşvikinden her sektör belirli kriterleri yerine getirdiği takdirde yararlanabilmektedir. Bu kriterler:

- Asgari sabit yatırımın 50 milyon Türk Lirasının üzerinde olması
- Yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması
- Katma değeri asgari %40 olması
- Son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD dolarının üzerinde olması olarak belirlenmiştir (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019, s. 37).

Stratejik yatırımlar kapsamında desteklenecek yatırımlara ilişkin destekler şu şekilde belirlenmiştir: KDV istisnası, Gümrük Vergisi Muafiyeti, Vergi İndirimi, Sigorta Primi İşveren Hisse Desteği, Yatırım Yeri Tahsisi, KDV İadesi, Sigorta Primi (İşçi Hissesi) Desteği (6. Bölgede), Gelir Vergisi Stopajı desteği (6. Bölgede) (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 38)

4. Stratejik Yatırımlar ve Cari Açık İlişkisi

4.1. Türkiye'de Cari Açığın Kısa Tarihi

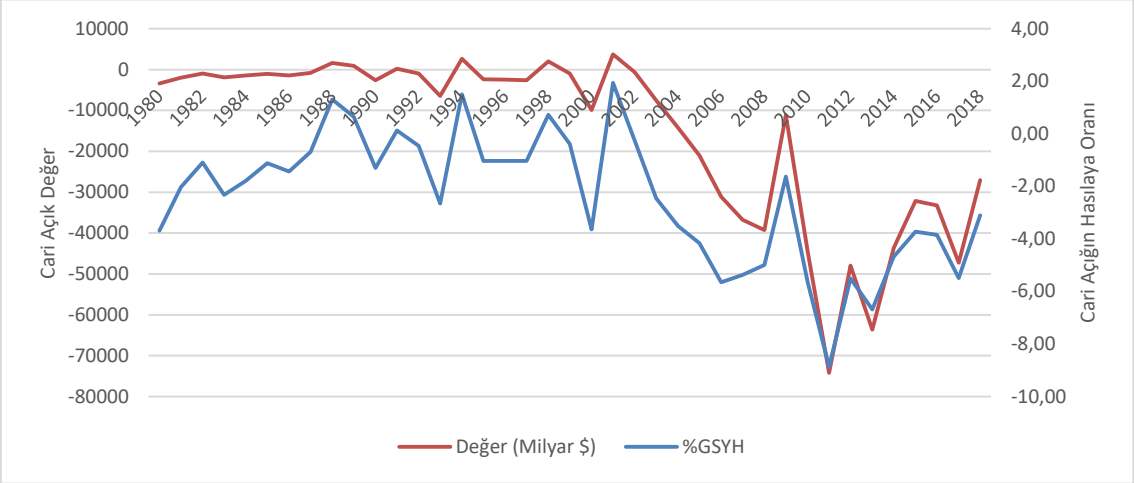
Ödemeler dengesi, bir ekonomide yerleşik kişilerin diğer ekonomilerde yerleşik kişiler ile belli bir dönem içinde yapmış oldukları ekonomik işlemlerin sistematik kayıtlarını elde etmek üzere hazırlanan istatistiki bir rapordur. Cari işlemler hesabı ise ödemeler dengesi hesapları içinde yer alan mal ve hizmet ticareti ile birincil ve ikincil gelir hesaplarını kapsamaktadır. Cari işlemler açığı, söz konusu hesaplarda gelirlerin giderlerden az olması durumunda oluşmaktadır. (TCMB, 2019).

Gelişmekte olan ülkeler için cari açığın GSYH'ye oranı, bütün ekonomik aktörler için önemli bir göstergedir. 2010-2018 yılları arasında Türkiye'de cari açığın GSYH'ya oranı %-9 ile, %-3,7 arasında değişkenlik göstermektedir. Literatürün cari açığın GSYH'ya oranının her zaman istikrarı bozucu bir gösterge olduğu konusunda hem fikir olmamasına rağmen,

sürdürülebilirlik oranını %-4/-5 düzeyinde olduğunu hesaplayan birçok çalışma vardır (Babaoğlu, 2005: 10-11). Cari açığın oluşum nedeni, sürdürülebilirliği ve/veya hangi kaynakla finanse edildiği de ülke ekonomileri açısından kritiktir. Cari açığın sürdürülememesi ülke ekonomileri açısından önemli bir sorundur. Tasarruf yetersizliği, döviz kuru dalgalanmaları, yanlış politikalar...vb. birçok nedenle cari açık ekonomileri istikrarsızlığa ve krizlere sürükleyebilir. Bu çerçevede önemli olan ülke ekonomilerini kendi dinamikleri ve küresel konjonktür ile eş zamanlı değerlendirerek, cari açığına ilişkin politikalar yürütmektir.

Türkiye için cari açık tartışmaları, 1980'li yıllarla, 24 Ocak kararlarına dayandırılabilir. 1980'lerin neo-liberal politikaları sonucu dış ticaretin serbestleşmesi ile toplam üretim ihracata yönlendirilmiş, ithalat bir önceki yıla göre %56 oranında, cari işlemler açığı ise 2,8 kat artmıştır. Bu artışın nedeni ihracatın, ithal ara malı ile gerçekleştirilen üretime dayanmasıdır. Bu dönemde Türkiye'nin genişleme konjonktürü, talep genişlemelerini takip eden cari açık ve ardından sermaye girişleri döngüsüne bağlanmıştır. 1989 yılından sonra sermaye hareketlerinin önündeki bütün engellerin kaldırılması ile de dış ticaret dengesi daha farklı bir boyut kazanmıştır. Talep genişlemesi, bireysel talep genişlemesinden değil, kontrolsüz sermaye girişlerinden kaynaklanmış ve döngü sermaye girişlerini takip eden talep genişlemesi ve cari açığın körüklenmesine dönüşmüştür (Boratav, 2005, s. 145-192). 2002 yılından sonra ise cari işlemler açığında, ithalattaki hızlı artış sonucunda dikkat çekici artışlar gözlemlenirken, bu açık çoğunlukla sıcak para girişi ve doğrudan yabancı yatırım teşvikleri ile finanse edilmeye çalışılmıştır (Boratav, 2010: 455). 2002 sonrasında 2008 krizine kadar belli bir ivmede devam eden cari işlemler açığı 2008 yılından sonra da bir kırılma yaşamıştır. 2008'de yaşanan küresel kriz ile birlikte *"2009'un ilk çeyreğinde reel olarak %15 düşen GSYH ile Türkiye yalnızca daralan en büyük yirmi ekonomi arasında değil başlıca yükselen piyasa ekonomileri arasında da en çok daralan ülke olmuştur.* (YASED, 2011: 4). Sonuç olarak, Grafik 1'de görüldüğü üzere, cari açık ve cari açığın hasılaya oranı 30 yıllık dönemde paralel olarak seyretmiştir. Bu gösterge Türkiye'de hasıla ve cari açık arasındaki ilişkiyi yani Türkiye'de üretimin dışa bağımlılığını net bir şekilde göstermektedir. 1980'lerden günümüze, ihracata dönük büyüme stratejisi, beraberinde yüksek ithalatı (özellikle ara malı ithalatı) getirerek döviz açığını yani cari açığı meydana getirmektedir. Dövizdeki dalgalanmalar ise ithalatın daralmasına ve takibinde üretimin sınırlanmasına böylece ihracatın düşüşüne neden olmaktadır. Bu sarmala ise sürekli bir döviz açığını ortaya çıkarmaktadır. İhracata dayalı büyüme stratejisinin, gelişmekte olan ülkelerde ciddi bir ara malı ithalatına sebep olduğu, oluşan cari açığın ise büyümeyi engellediği ve ekonomileri kırılganlığa sürüklediği yönünde bir literatür mevcuttur. Dışa açık gelişmekte olan ekonomilerin yüksek ara malı ithalatı ile de büyüme trendlerinde bir kırılganlığın olmadığını savunan çalışmalar ekonomik büyüme ile ithalat arasında çift(karşılıklı) yönlü bir nedensel ilişkinin varlığından söz etmektedirler. Bu büyüme trendinin kapalı ya da sermaye kısıtlamalarının olduğu ülkelere göre daha olumlu olduğu vurgulanmaktadır. (Humpage, 2000, s. 1). Bunun yanı sıra, "Esfahani, (Exports, Imports and Economic Growth in Semi-Industrialized Countries, 1991: 106-111) çalışmasında, ihracatın ekonomik büyüme üzerindeki anlamlı ve pozitif etkilerinin, modele aramalı ithalatının dahil edilmesiyle kaybolduğunu ampirik olarak ispatlamıştır." (Aktaran: Gerni, Emsen, & Değer, 2008: 7). İşte tam da bu nedenle 2012 yılında uygulamaya konular stratejik yatırımlar ithal ara malının ülke içinde üretiminin sağlanması ile dışa bağımlılığı azaltmayı hedeflemektedir.

Grafik 1 .1980 -2018 arası Cari Açık Değeri ve Cari Açığın Hasılaya Oranı



Kaynak: (OECD, 2019)

4.2. Cari Açığa Yönelik Bir Politika Olarak: Stratejik Yatırım Teşvikleri

Stratejik yatırım teşvik politikasında sektör sınırlandırması getirilmese de teşvik şartları, ithal işlem görmüş hammadde kullanan sektörlere yönelik olarak belirlenmiştir. Bu sektörler yüksek dış ticaret açığının kaynağı olan sektörlerdir. Bu sektörler, T.C. Ekonomi Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Aralık 2012 itibariyle Resmî Gazete 'de yayınlanan "Girdi Tedarik Stratejisi" ile önceliklendirilmiştir. GİTES'in amacı hem iç hem de dış yatırım harcamalarını söz konusu sektörlere yönlendirmektir. İşlenmemiş yüksek hammadde ithal eden sektörler, demir-çelik, madencilik, otomotiv ve makine, kimyasal ürünler, tekstil ve tarım olarak belirlenmiştir. 2017-2019 yıllarını kapsayan Girdi Tedarik Stratejisi Eylem Planında da sektörler değişiklik göstermemiştir. Bu kapsamda, stratejik yatırım teşvikler cari açığı önlemeye yönelik olarak öncelikli olarak bu sektörlerde "sanayi için işlem görmüş hammaddeler"in ithalatını azaltmaya ve Türkiye'de yatırımları bu alanlara teşvik etmeyi hedeflemektedir. Bu sektörlerin problemleri ithal bağımlılığını azaltmak adına spesifik hedefler ortaya konulmalıdır. Yapılan çalışmalar sonucunda, demir-çelik sektöründe en önemli ithal girdinin, hurda olduğu ortaya çıkmakta ve hurda arzının arttırılması ve hurdaya alternatif girdilerin değerlendirilmesi yönünde yatırımlar teşvik edilmektedir. Madencilik sektöründe ise, enerji maliyetlerinde ve ara malı tedariğinde ciddi bir dışa bağımlık olmasının sonucunda tesisler faaliyetlerini sürdürememektedir. Bu yüzden bu alanda enerji yoğun üretimin dışına çıkan yatırımların teşvik edilmesi öngörülmüştür. Otomotiv sektöründe ise en önemli sorun motor üretiminin ülke içinde gerçekleştirilememesidir. Bu açığı kapatacak teknolojik yatırımlar sektör için kilit önem taşımaktadır. Kimya sektörü ise Türkiye'nin bir diğer önemli dış ticaret açığı veren sektörlerindendir. Petrokimya, plastik ve ilaç gibi kimyasal girdinin yüksek olduğu sektörler, Türkiye'nin yüksek dışa bağımlılığı olan diğer bir sektörüdür. Bu çerçevede yatırım teşvikleri, söz konusu kimyasal ithal girdilerin, yurt içinde üretimi ve bu yatırımların gerçekleştirilmesi teşvik edilen bir diğer husustur. Tekstil[1] ise Türkiye'nin 1970'lerde mukayeseli üstünlüğe sahip olduğu bir sektör olmasına rağmen, ülke içinde görece yüksek emek ve girdi maliyetleri ile dışa bağımlı bir sektör haline gelmiştir. Bu yüzden sektörün, dışa bağımlılığının azaltılabilmesi için yatırımlar teşvik edilirken, çeşitli vergisel

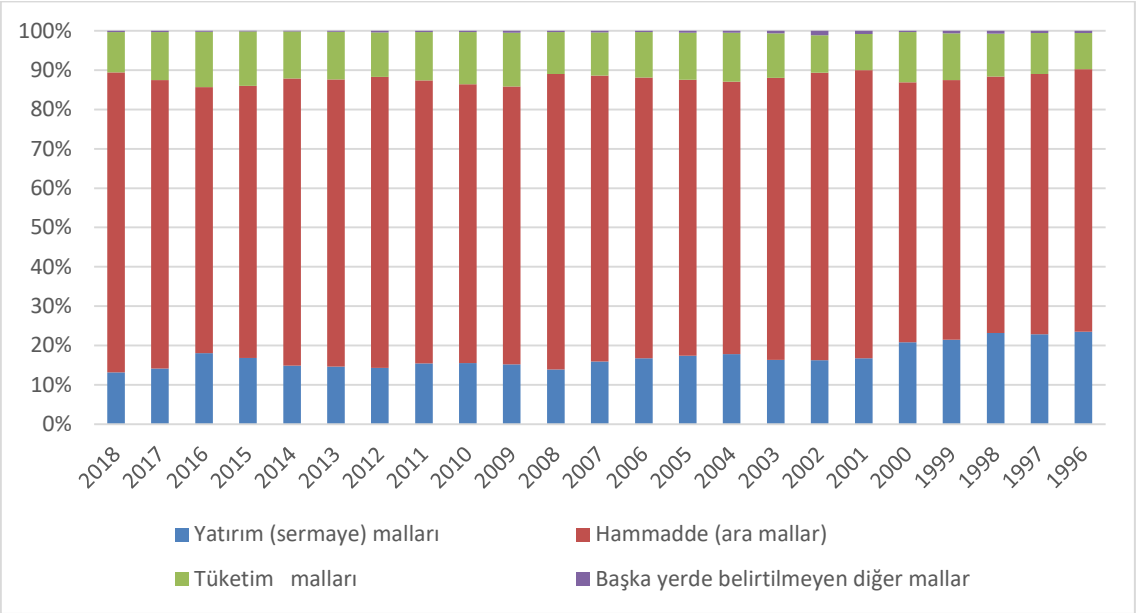
[1] Pamuk, tekstil sektörü içinde değerlendirilmektedir.

indirimlerle girdi maliyetleri de azaltılmalıdır. Son olarak Tarım sektöründe ise 1980'lerde sonra ithal tohum kullanımı hem üretimde verimliliği azaltmış hem de sektörü dışa bağımlı hale getirmiştir. Bu yüzden tarım sektöründe de yatırım teşvikleri hem önemli hem de hayati bir konudur.

Grafik 2'de 1996-2018 yılları arasında geniş ekonomik grupları sınıflandırmasına (GEGS) göre ithalatın bileşenleri bulunmaktadır. 22 yıllık dönemde Türkiye'nin ithalatının ortalama %70'ini ara malları oluşturmaktadır. Bu rakam basit bir analizle Türkiye'deki sanayi üretiminin çok büyük bir kısmının dışa bağımlı olduğu tezini desteklemektedir. Bu durumda da üretim, döviz kuruna, dünya girdi kaynaklarındaki belirsizliğe, kaynak ülkenin kendi dinamiklerine ve ürün fiyatlarındaki dalgalanmalara bağlıdır. Bunun yanında ülke içinde üretilen ürünün yarattığı katma değer, aramalı ithalatı ile dış piyasalarla paylaşılmak durumundadır. İthal ara malı kullanımının en önemli sorunlarından biri ise ihracata dayalı bir büyüme stratejisi izleyen ülkemizin rekabet gücünü ciddi şekilde etkilemesidir. (Ekonomi Bakanlığı, 2012).

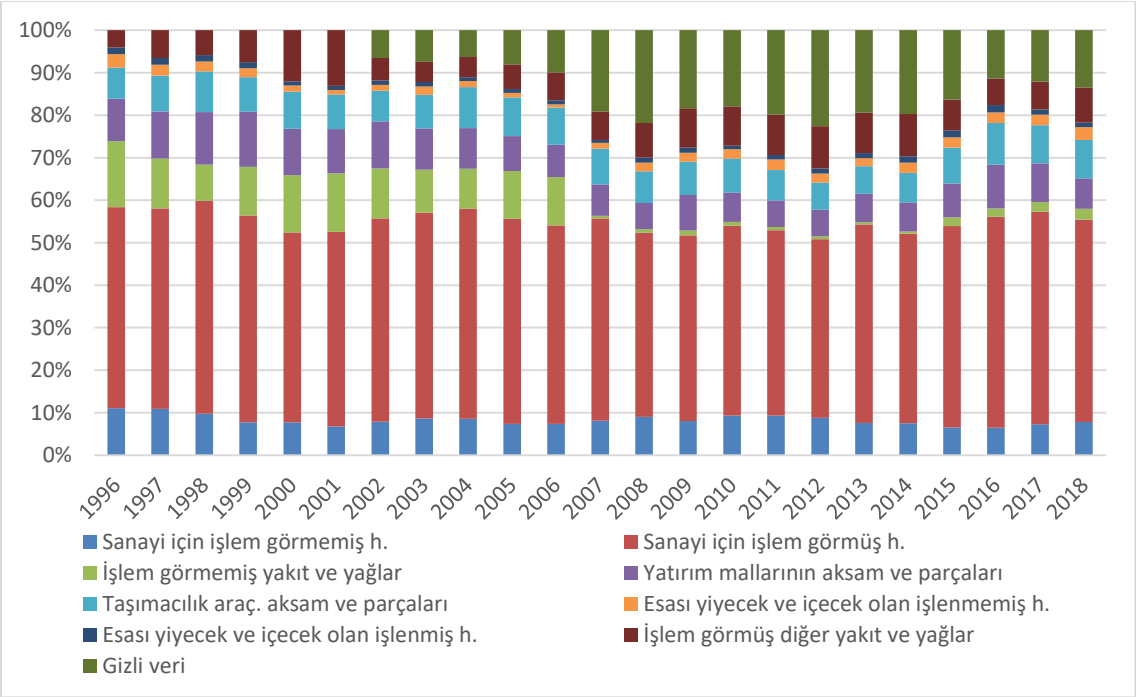
Grafik 3'te GEGS'e göre Hammadde (ara mallı) bileşenlerinin alt kalemleri görülmektedir. Türkiye'nin ithalatında en önemli payı sanayi için işlem görmüş hammaddeler oluşturmaktadır. Bu kalem de açıktır ki, Türkiye'nin ihracata dayalı büyüme politikasında yukarıda belirttiğimiz kırılganlığı meydana getirmekte ve cari açığın büyüme ile birlikte aşırı genişlemesine neden olmaktadır. "Yüksek miktarda ithal girdi ihracatın ithalatı karşılama oranında azalmaya, dış ticaret ve cari işlemler dengesinde ise bozulmaya yol açmaktadır" (Aras, Öztürk & Erdoğan , 2012: 95).

Grafik 2: GEGS'ye göre ithalat bileşenleri



Kaynak: (TUİK, 2019)

Grafik 3: GEGS'ye göre ara malı ithalatı bileşenleri



Kaynak: (TUİK, 2019)

Bu çerçevede ödemeler dengesi makro ekonomik bir sorun olarak karşımıza çıksa da mikro ekonomik bazda sektörel olarak da çözüm getirilebileceği literatürde ve uygulamada tartışıla gelmiştir. 2012 yılında yürürlüğe giren teşvik sistemi içerisinde bulunan "stratejik yatırım teşvikleri" ile cari işlemler açığına mikro bazda çözüm getirilmeye çalışılmıştır (YASED, 2011: 13). Bu politikalar "sanayi için işlem görmüş hammaddeler"in ithalatını azaltmaya ve Türkiye'de yatırımları bu alanlara teşvik etmeyi hedeflemektedir. Makro bazda, bu politikayı ithal ikameci strateji, yerlileştirme veya millileştirme olarak da tanımlayabiliriz. (YASED, 2011: 13).

İthal ikameci strateji, yerlileştirme veya millileştirme, ithal girdilerin ülke içinde üretiminin gerçekleştirilmesi politikasıdır. Fakat bu politikanın, 1970'li yıllarda yürütülen ithal ikameci politika serüveninde olduğu gibi çeşitli tehlikeleri vardır. Yatırımların doğru alanlara yönlendirilmesi bu noktada en önemli husustur. Burada politika yapıcının ikilemi, maliyetli yatırım teşvikleri ile yatırımları yönlendirmek ya da istenen sektörlere yabancı yatırımın çekilmesi ile söz konusu üretimin ülkede gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu noktada makro politikanın çerçevesinin doğru belirlenmesi önemli bir noktadır. Teşvik sistemi ile sektör belirlenmezken, kriterlerin oluşturması dikkat çekicidir. Böylece seçim kamu eliyle değil, özel sektör tarafından serbest piyasa da gerçekleştirilmektedir. Böylece yatırımların sürdürülebilirliğine ilişkin tartışmalar ilk aşamada çözülmektedir. Bu noktada kritik olan konu, yatırımların gerçekleşme sürecinde teşvikin doğru kullanılıp kullanılmadığının kamu otoritesi tarafından denetlenmesidir. Teşvikin bir başka tartışmalı konusu ise teşvik süresi sona erdiğinde yatırımların sürdürülebilirliğinin ortadan kalmasıdır. Bu nokta da devlet söz konusu stratejik yatırımlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisini kullanmalıdır.

Stratejik yatırım teşviklerine ilişkin bir diğer handikap ise yabancı sermaye tarafından yapılan yatırımlardır. Kaynak ülke stratejik bir sektörde yatırım yapabilecek bilgiye ve teknik kapasiteye sahip olması, bu ürünü ülkemize ithal edebileceği hatta ediyor olduğu anlamına gelmektedir. Yabancı sermayenin stratejik yatırım teşviki kullanması ve ülkemize sabit

yatırım yapması ile beklenen sonuç gerekli bilgi ve teknolojinin ülkemize aktarılmasıdır. Bu noktada da denetim ve gözetim görevi yine kamu otoritesine düşmektedir.

Sonuç olarak, stratejik yatırım teşvikleri, Türkiye'nin cari açığını sürdürülebilir seviyeye getirmeye yönelik bir politikadır. YASED'in raporunda da belirtildiği gibi hem mikro bazlı hem de makro bazlı bir politikadır. Stratejik yatırım teşviklerinin sonuçları uzun dönemde değerlendirilebilir. Bu nedenle bu çalışmada uygulama örnekleri incelenerek, politikanın uygulama deneyimlerine ilişkin çıkarımlar bir sonraki bölümde yapılmıştır.

5. Stratejik Yatırım Teşviki Uygulamaları

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verilerine göre Ocak 2012- Aralık 2018 arasında, toplam 34,849 teşvik belgesi verilmiştir. Bu belgelerden sadece 52 (%0,14) tanesi stratejik yatırım teşvik belgesidir. Buna karşın 760 milyar TL'lik yatırımın 164 milyar TL'si (%21.57) stratejik yatırımlar tarafından gerçekleştirilmiştir. 52 belgenin 13'ü yabancı sermayeye, 39 'u ise yerli sermayeye verilmiştir. Yabancı sermaye 101 milyar TL'lik yatırım gerçekleştirirken, yerli sermaye 62 milyar TL'lik yatırım gerçekleştirmiştir. Tablo 1 'de stratejik yatırımların sektörel ve Tablo 2'de ise yatırım cinsine göre dağılımları bulunmaktadır (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019).

Girdi Tedarik Stratejisi kapsamında önceliklendirilen sektörler ile stratejik yatırım teşvikler kapsamında verilen teşvikler incelendiğinde madencilik ve kimyasal ürünler sektörlerinde teşvik kapsamında yatırımlar gerçekleştirilirken, demir-çelik, otomotiv ve makine, tekstil ve tarım sektörlerinde hiçbir yatırımcı teşvik almamış veya alamamıştır. Stratejik yatırım teşvik politikasına ilişkin beklentiler, teşvik paketi sunumunda çok daha yüksek olmasına karşın, bu beklenti henüz karşılanamamıştır.

Tablo 1. Stratejik Yatırımların Sektörel Dağılımı

Sektörü	Belge Adedi	Sabit Yatırım (Milyon TL)	İstihdam
Enerji	3	83,318	3,623
Hizmetler	4	31,401	8.528
İmalat	32	34,955	7,460
Madencilik	13	14,688	3,498
Genel Toplam	52	164,361	23.109

Kaynak: (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019)

Tablo 2. Stratejik Yatırımların Yatırım Cinsine Dağılımı

Yatırımın Cinsi	Belge Adedi	Sabit Yatırım (Milyon TL)	İstihdam
Komple Yeni	36	126,338	11,580
Tevsi	8	32,455	9,993
Diğer	8	32,455	1,536
Genel Toplam	52	164,361	23.109

Kaynak: (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019)

Bu çalışma kapsamında stratejik yatırımlara ilişkin iki yöntem ile veri toplanmıştır. İlk olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın yayınladığı veriler ile Resmi Gazate'de yayınlanan teşvik belgeleri karşılaştırılarak yatırımlara ilişkin firma adı, yatırım kapasitesi ve yararlanılan teşvikler belirlenmiştir. İkinci olarak ise firmalara ulaşılarak online bir anket ile stratejik yatırım teşviklerine ilişkin görüşleri derlenmiştir. Böylece stratejik yatırım teşvikinin Türkiye'de uygulaması hakkında fikir edinilerek, olumlu ve olumsuz yönleri ortaya konulmuştur.

İlk olarak, Stratejik yatırım teşvikleri kapsamında Resmî Gazete 'den yatırım teşvik bileşenleri incelendiğinde, bu süreçte stratejik yatırım teşvikleri kapsamında 49 yatırımın stratejik yatırım teşvikleri kapsamında desteklendiği görülmüştür (Tablo 3). Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verilerine göre 52 stratejik yatırım teşviki toplamda 164 milyar TL'lik sabit sermaye yatırımı gerçekleştirmiştir. Resmî Gazete 'de yayınlanan teşvik belgelerinde ise 49 stratejik yatırım teşviki toplam sabit sermaye yatırımı 67 milyar TL olarak hesaplanmıştır. İki kaynak arasındaki beklenen istihdam rakamı arasındaki fark ise 636'tir. Resmî Gazete 'den bu yatırımlara ilişkin elde edilen bir diğer veri ise bu yatırımlar için ithal makine teçhizat tutarıdır. 49 yatırıma ilişkin toplam 17 milyar $'lık bir ithalat rakamı öngörülmüştür. 2012-2018 yılları arasında yaklaşık 49 milyar TL'lik ithal makine teçhizat alımı yapılmıştır.[1]

Tablo 3. Stratejik Yatırım Teşvik Belgelerine İlişkin Derlenen Veriler

Kaynak	Belge Adedi	Sabit Yatırım (TL)	İthal Makine Teçhizat Tutarı (ABD$)	İstihdam
Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	52	164.361.147.294		23.109
Resmi Gazete	52*	67.511.948.960	17.161.428.477	22.474

Not: * Eksik 3 yatırıma ilişkin veri Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının yayınladığı veriler kullanılarak 52 sayısına ulaşılmıştır.
Kaynak: (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019)

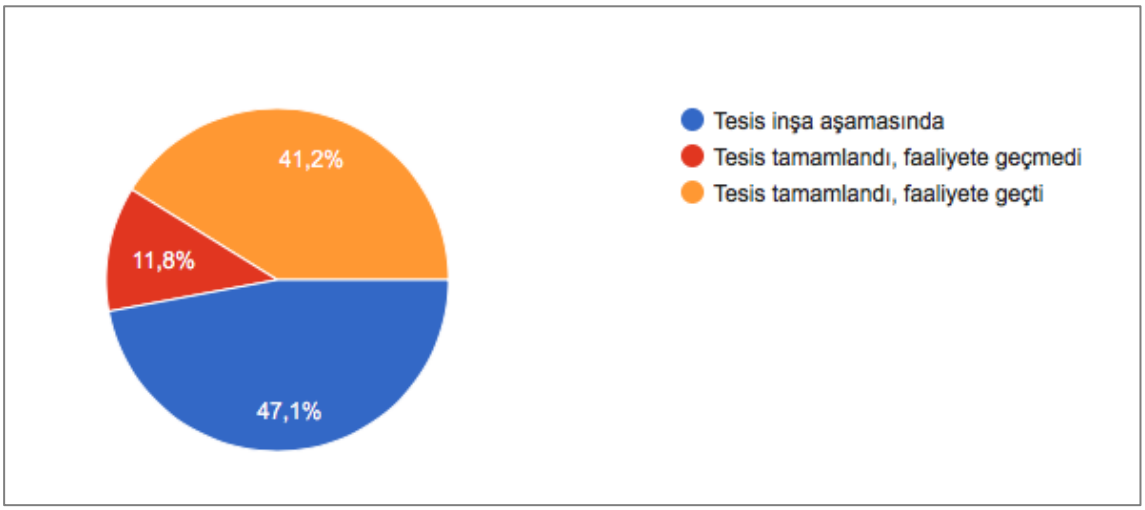
Bu yatırımların %92'sine KDV istisnası ve %96'sına ise gümrük vergisi muafiyeti verilmiştir. Yatırımların %71'i %90 vergi muafiyeti alırken, %8'i %80, %4'ü %70, %4'ü %60, %6'sı %55 ve %6'sı (0) vergi muafiyeti almıştır. Stratejik yatırımların %71'i %50 yatırıma katkı oranı almıştır. Yatırımlardan sadece %8'i yatırıma katkı oranından faydalanamamıştır. 49 yatırımdan %80'i sosyal sigorta işveren payı prim desteğinde maksimum süre olan 7 yıllık sürede destek almışlardır. Stratejik yatırımların sadece %8'i arazi tahsisinden yararlanırken, geriye kalan büyük kısmı arazi tahsisi imkanından yararlanmamıştır. Buna karşın %80'i faiz oranı desteği

[1] TCMB yıllık döviz alış kurunun 7 yıllık aritmetik ortalaması alınarak hesaplanmıştır. (1$ = 2.8TL)

almıştır. KDV iadesinden ise yalnızca %4'lük kısmı yararlanmıştır (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019).

Yatırımcı anketi sonucunda ise verilen stratejik teşvik belgesi sayısı 47'e düşmüş, iki yatırımcı yatırımların hayata geçirilmediğini beyan etmiştir. 47 yatırımdan 17 firmaya yani %36'sına anket uygulanmıştır. Yapılan anketin sonucunda, Yatırımların %47,2'sinin faaliyete geçtiği, %41,2'sinin inşa aşamasında, %11,8'inin ise tamamlansa da faaliyete geçmediği sonucuna ulaşılmıştır (Grafik 4). Ayrıca anket kapsamında edinilen bilgiler ışığında kimi tesislerin inşasının ve faaliyete geçme süresinin ekonomik dalgalanmalardan etkilenerek ertelendiğine ilişkin bilgiler edinilmiştir.

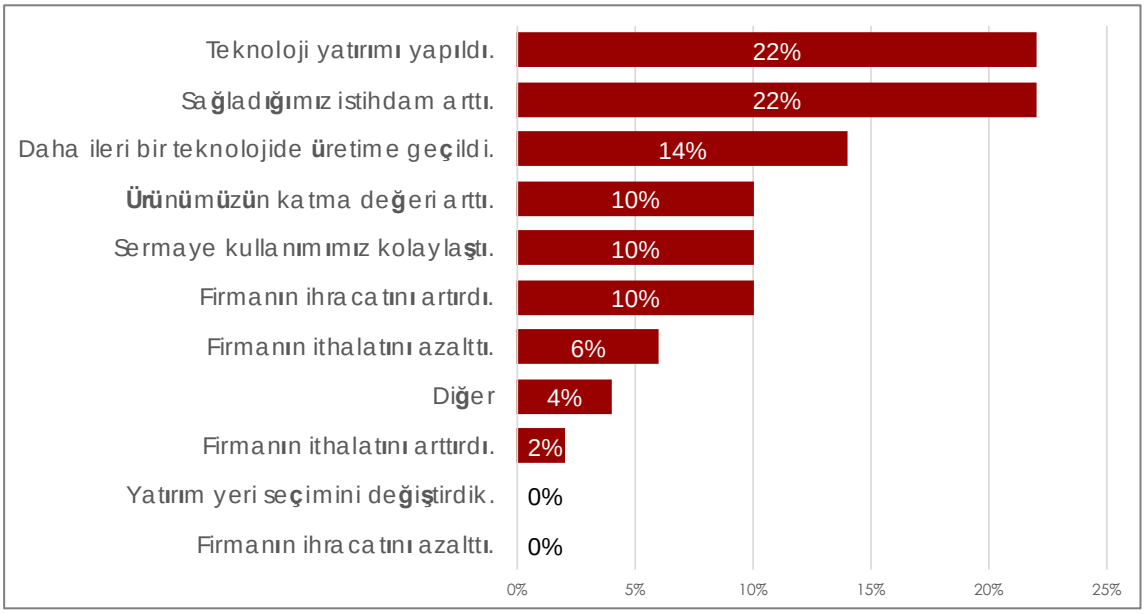
Grafik 4. Stratejik Yatırım Teşviki Alan İşletmelerin Faaliyet Durumu



Kaynak: Birincil veriler kullanılarak yazarlar tarafından derlenmiştir.

Yatırımcı anketi kapsamında yatırımcılara, stratejik yatırım teşvikinin teşvik alan firmaya yönelik sonuçları sorulmuştur. Stratejik yatırım teşvikinin teşvik alan firmaya yönelik sonuçları Grafik 5 'de görülmektedir. Stratejik yatırım teşviki alan firmaların %22'si hem teknoloji yatırımı gerçekleştirdiğini hem de firmalarında istihdam artışı yaşandığını belirtmiştir. Hali hazırda üretim yapan işletmeler ise üretimlerini daha ileri bir teknoloji ile gerçekleştirmeye başladığını beyan etmiştir. Her üç veri de Resmî Gazete 'den derlenen ithal makine teçhizat miktarının firmalar açısından sonucunu ortaya koymaktadır. Bu soru kapsamında elde edilen bir diğer önemli yanıt ise firmaların ürettikleri ürüne ilişkin katma değer artışının gözlemlenmesidir (%10). İthal bağımlığının en önemli sonuçlarından biri katma değerin yurtdışına transfer edilmesidir. Türkiye'de üretilen ürünün katma değerinin artması döviz açığına katkı sağlayacak bir veridir. Bu soruya ilişkin iki adet kontrol sorusu tanımlanmıştır. İlki yatırım yer seçimine ilişkindir. Bu soruya verilen yanıt da Resmî Gazete 'den derlenen veriler ile uyumluluk göstermektedir. İkinci kontrol sorusu ise stratejik yatırım teşviklerinin firmanın ihracatını azalttığına ilişkin ifadedir. Bu seçeneği hiçbir katılımcılının onaylamaması, anket verilerine ilişkin güveni arttırmaktadır.

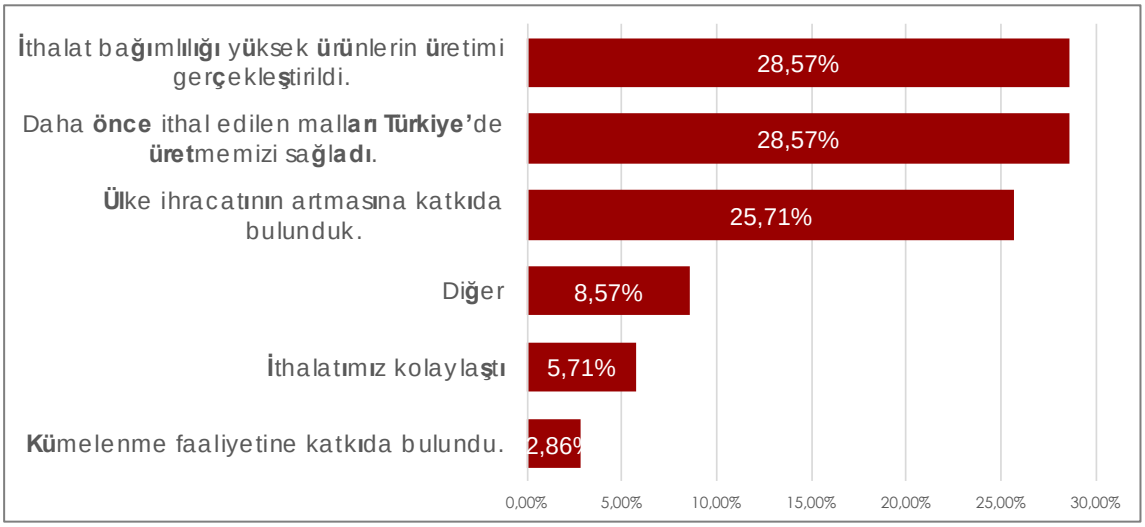
Grafik 5. Stratejik Yatırım Teşvikinin Firmalara Yönelik Sonuçları



Kaynak: Birincil veriler kullanılarak yazarlar tarafından derlenmiştir.

Gerçekleştirilen anket ile katılımcılara yöneltilen bir diğer soru ise stratejik yatırım teşvikinin Türkiye ekonomisine yönelik sonuçlarına ilişkin görüşleridir (Grafik 6). Bu kapsamda, yatırımcılar, ithal bağımlılığı yüksek ürünlerin üretiminin gerçekleştirildiği, daha önce ithal edilen malların Türkiye'de üretiminin sağlandığını ve ülke ihracatına katkı sağladıklarını beyan etmişlerdir. Stratejik yatırım teşvik paketinin temel hedeflerinden biri olan bu sonuçlar, ilk uygulamaların beklenen sonuçları vereceğine ilişkin fikirlerin oluşmasına neden olmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi stratejik yatırım teşvik politikasının sonuçları uzun dönemde gözlemlenebileceği için bu sonuçlar umut verici olmaktan öteye gitmemektedir. Bu soru kapsamında yatırımcılara yöneltilen bir diğer soru ise, Kalkınma Planları ve çeşitli strateji belgelerinde sıklıkla vurgulanan kümelenme faaliyetine ilişkindir. Yatırımların kümelenme faaliyetine katkıda bulunup bulunmadığı sorusuna katılımcıların sadece %3'ü onay vermiştir.

Grafik 6. Stratejik Yatırım Teşvikinin Türkiye Ekonomisine Yönelik Sonuçları



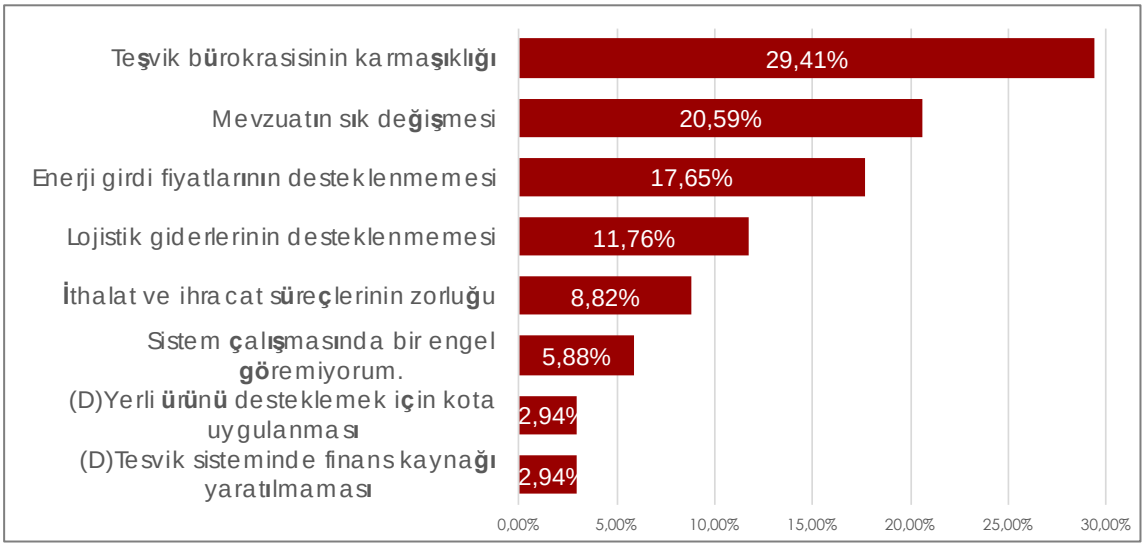
Kaynak: Birincil veriler kullanılarak yazarlar tarafından derlenmiştir.

Bu çalışma kapsamında yatırımcılara sorulan ve sistemin işleyişi açısından önemli olan soru ise, teşvik sisteminin etkin çalışmasının önündeki engellere ilişkin sorudur. Bu soruya ilişkin yanıtlar Grafik 7'de sunulmuştur. Bu soruda katılımcıların %30'u teşvik bürokrasisinin karmaşık olduğunu vurgulamıştır. Stratejik yatırım teşvik sisteminde yatırımların ülke ekonomisi için önemi göz önüne alındığında bürokratik sorunların yürütme tarafından acilen çözülmesi gerekmektedir. Bu soruya ilişkin ikinci önemli yanıt ise mevzuatın sık değişmesine ilişkin eleştirilerdir. Bu süreçte mevzuata ilişkin bir çok değişiklik olmasının yanında, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş ile birlikte Bakanlıkların görev ve sorumluluklarının değişmesi ekonomi Bakanlığı'nın sorumluluğunda olan teşvik uygulamalarının Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na geçişi karmaşık olan bürokratik yapıyı ve sık değişen mevzuatı daha da karmaşık hale getirmiştir.

Yatırımcıları açısından, teşvik sisteminin etkin çalışmasının önündeki diğer engellerin başında ise enerji girdi fiyatlarının desteklenmemesi olarak belirtilmiştir. Enerji açısından dışa bağımlı olan bir ülke olarak, Türkiye için enerji fiyatlarındaki dalgalanmalar stratejik yatırımları ciddi şekilde etkilemektedir. Bu kapsamda yatırımcıların teşvik sistemine ilişkin beklentileri arasından en önde enerji maliyetlerinin de teşvik kapsamında desteklenmesi gelmektedir.

Yatırımcıların teşvik sisteminin daha etkin çalışması için diğer beklentileri ise, lojistik giderlerinin desteklenmesi, ithalat ve ihracat sürelerinin zorluğu, yerli ürünün desteklenmesine yönelik kota talebi ve teşvik süresince kısa süreli dalgalanmalardan etkilenmemek için finans kaynağının yaratılması olarak sıralanmaktadır. Yatırımcıların %6'sı teşvik sisteminin etkin çalışmasında bir engel görmemektedir.

Grafik 7. Teşvik Sisteminin Etkin Çalışmasının Önündeki Engeller



Kaynak: Birincil veriler kullanılarak yazarlar tarafından derlenmiştir.

6. Sonuç

Bu çalışman ile 2012/ 3305 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe giren "Yatırımlar Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında, cari açığı azaltmak için uygulanan "stratejik yatırımların teşviki" uygulamasının 2012-2018 yılları arasındaki uygulama örneklerini incelemiştir. Bu çalışma sonucunda stratejik yatırım teşvik politikasına ilişkin ilk sonuç, beklentilerin karşılanamamış olmasıdır.

Stratejik yatırım teşviki politikasının cari açık ile ilişkisine odaklandığımızda ise politikanın sonuçları uzun dönemde değerlendirilebilir. Uygulama süresi henüz 8 yıl olmuş uzun dönemli bir politikanın sonuçlarını değerlendirmek mantıklı değildir. Buna karşın cari açığın sürdürülebilir düzeye gelmesi için Türkiye ekonomisinin ihtiyacının ithal bağımlılığını ortadan kaldırmak ve katma değerli üretimi ülke içerisinde gerçekleştirmek olduğu açıktır. Bu bakış açısıyla gerçekleştirilen yatırımların bir kısmının bu sonuçları doğurabileceği gözlemlenmiştir. Bu nedenle uzun dönemde cari açığa olumlu etkileri olabileceğini düşünmekle birlikte bu olumlu beklentinin karşılanabilmesinin birkaç kritik aşamaya bağlı olduğu unutulmamalıdır.

Birincil verilerden yola çıkarak, bu aşamalardan ilki doğru teknoloji transferinin bürokratik engellere takılmadan kolaylıkla gerçekleştirilebilmesidir. Stratejik yatırım teşviki kapsamında ithal edilecek makine ve teçhizatın ülke içerisinden temin edilemeyen veya ülke içinde benzer teknoloji ile üretilemeyen ekipmanlar olmasına özen gösterilmedir. Ülke içerisinde üretilebilen bir ürünün daha ucuz bir şekilde ülkeye getirilmesi sadece işletme için bir fayda sağlarken, yeni teknolojinin getirilmesi teknolojinin öğrenilme sürecini başlatacaktır.

İkinci aşama ise, stratejik yatırımların teknoloji transferine odaklanması istihdam da önemli bir artış beklentisi doğurmasa da bu süreçte teknik bilgiyi öğrenen ve gelecek kuşaklara aktaracak uzmanlaşmış istihdamın oluşmasıdır. Uzmanlaşmış istihdam sadece söz konusu işletmede ya da sektörde değil, bütün bir endüstride gelişmenin ana kaynağıdır.

Üçüncü dikkat edilmesi gereken unsur ise, görüşmelerin sonucunda sıklıkla yatırımcının şikâyet ettiği bir konudur. Teşvik sistemi içerisinde birçok fayda elde eden yatırımcıları iki nokta da önemli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bunlardan yatırımların uzun dönemli projeler

olması nedeniyle, yatırım süresi boyunca yaşanan ekonomik dalgalanmalardan özellikle de kur hareketlerinden etkilenmeleri yatırımların hayata geçirilmesinde en önemli engellerden biridir. İkinci bir engel ise, teşvik kapsamında hayata geçirilen ve faaliyete geçen yatırımların aynı dalgalanmalardan uzun dönemde de etkilenmesidir. Bu kapsamda yatırımcının beklentisi teşvik sistemi kapsamında sadece yatırımların kontrol ve denetimin yapılmasının yanında, desteklerin yatırımın aşamalarına ve ekonomik şartlara göre şekillendirilebilmesidir. Araştırma süresince kimi teşvikli tesislerin sadece teşvik belgeli olması nedeniyle çalışır durumda gözükürken, üretimin sınırlı ilerlediğidir. Bunun nedeni yatırımcının destek kapsamında elde ettiği kazanımları kaybetmek istememesine karşın yatırımı işletmenin etkinliğinin ortadan kalkmasıdır. Tam olarak bu nedenden kamu otoritesinin özellikle stratejik yatırım teşvikli tesislerin denetimini sıklaştırmalıdır. İşletme açısından mikro bir sorun olsa da bu yatırımların makro ekonomi politikasının bir aracı olduğu unutulmamalıdır.

Dördüncü ve son olarak dikkat çekmek istediğimiz nokta ise, yatırımcıların yerli malının korunmasına ilişkin kota gibi taleplerinin varlığıdır. Bu konu başlı başına bir çalışma alanı olmakla beraber, hem yurtiçinde üretilen ürünün ithal yüzdesi hem de uluslararası anlaşmalar dikkate alınmalıdır. Bu nedenle kota gibi ticareti kısıtlayıcı politikalar yerine ülkemizin bu alanlarda uluslararası piyasa ile rekabet edebilirliğinin sağlanmasına yönelik spesifik teşvik, sübvansiyon vb. araçların geliştirilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Çalışma esnasında veriler derlenirken, stratejik yatırımlara ilişkin olarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı teşvik istatistikleri ile Resmî Gazete ’de yer alan teşvik belgesi istatistikleri arasında bir tutarsızlığa rastlanmıştır. Bu nedenle bu çalışmadan çıkan sonuçlardan bir diğeri ise kamu kurumları tarafından veri tutarsızlığının ve karmaşıklığının giderilmesi gerekliliğidir. İkincil veriler derlenirken yaşanan bir diğer sorun ise, iptal edilen teşvik belgelerinin yayınlanmasına karşın, verilen teşvik belgeleri ve iptal edilen teşvik belgelerinin karşılaştırmasının yapılabilmesindeki imkansızlıktır. Farklı zamanlarda verilen ve iptal edilen belgelerin birbiriyle eşleştirmesini yapmak sağlanan istatistikler ile mümkün görünmemektedir. Bu nedenle bu çalışmada yer alan teşvik belgesi verileri sadece Resmî Gazete ‘de yayınlamış verilen teşvik belgeleridir. Konu ile ilgili istatistiklerin tek kaynakta derlenmesi söz konusu veri karmaşıklığını ortadan kaldıracaktır.

Sonuç olarak, bunlardan ilki stratejik yatırım teşvikleri kapsamında gerçekleştirilecek desteklerin, sektör, alt sektör hatta ithal bağımlılığı olan ürün şeklinde kurgulanmasının sistemin etkinliğini arttıracağı kanaatindeyiz. Genel bir stratejik yatırım teşvik sistemi, ithal bağımlılığı olan üründe kimi üründe enerji girdisinde kimi üründe lojistik giderlerinde kimi üründe ise uluslararası piyasa ile rekabet konusunda yeterli olmamaktadır. Bu nedenle sektör uzmanı kamu görevlilerinin sektör temsilcileri ile sektöre özgü hazırlayacağı bir sistem, hem kamu ekonomisi için daha ekonomik hem de daha etkin çalışacaktır. Aynı zamanda bürokratik süreçlerinde uzman ekipler tarafından çözümlenmesi yatırımcının en önemli şikayetini ortadan kaldıracaktır. Bu sistemin genel bir stratejik yatırım teşvik sisteminden çok daha maliyetli olduğu açıktır. Fakat bu maliyetin uzun dönemde hangi sektörde hayata geçirilse geçirilsin, maliyetinden fazla fayda sağlayacağı kanaatindeyiz.

Kaynakça

Aras, O. N., Öztürk, M., & Erdoğan , E. (2012). Türkiye'nin cari açık sorunu ve soruna çözüm noktasında yeni yatırım teşvik sisteminin değerlendirilmesi. *Ekonomi bilimleri Dergisi, 4*(1), 91-104.

Babaoğlu, B. (2005). *Türkiye'de Cari işlemler Dengesi Sürdürülebililiği.* (D. S. Böke, Ed.) Ankara: Yüksek Lisans Tezi.

BAKA. (2015, 01). *Yatırımcılara Teşvik ve Destekelr Rehberi.* Retrieved 01 07, 072015, from Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı: http://www.baka.org.tr/yatirimcilara-tesvik-ve-destekler-rehberi--H273.html

Bakanlar Kurulu. (2012, Haziran). Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

Boratav, K. (2005). *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002.* Ankara: İmge Kitabevi.

Boratav, K. (2010). *Emperyalizm, Sosyalizm ve Türkiye.* İstanbul: Yordam Kitap.

Cerulli, G. (2010). Modelling and measuring the effect of public subsidies on business R&D: A critical review of the econometric literature. *Economic Record*, 421-229.

DPT. (1993). *Avrupa Topluluklarına İlişkin Belgeler.* Ankara: DPT.

Ekonomi Bakanlğı. (2012, Nisan 06). Yeni Teşvik Sistemi - Yatırımlarda Devlet Yardımları. İstanbul: T. C. Ekonomi Bakanlığı - Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü.

Ekonomi Bakanlığı . (2014). *Yatırım Teşvik Sistemi*. Retrieved 01 2015, 07, from Ekonomi Bakanlığı: http://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/yatirimTesvik/yatirimTesvik-Genel_Bilgi?_afrLoop=91461789982147&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=j7phtr7q2_399#!%40%40%3F_afrWindowId%3Dj7phtr7q2_399%26_afrLoop%3D91461789982147%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3Dj7phtr7q2_437

Ekonomi Bakanlığı. (2012). *Girdi Tedarik Stratejisi (GİTES) ve Eylem Planı.* Ankara: Ekonomi Bakanlığı.

Ekonomi Bakanlığı. (2013). *Yatırım Teşvik Sistemi Yıllık Değerlendirme Raporu.* Ankara: Ekonomi Bakanlığı.

Esfahani, S. H. (1991). Exports, Imports and Economic Growth in Semi-Industrialized Countries. *Yournal of Development Economics, 35*(1), 93-116.

Ford, R., & Suyker, W. (1990). *Industrial Subsidies in The OECD Economies.* OECD Economic Studies. OECD.

Gerni, C., Emsen, Ö., & Değer, M. (2008). İthalata Dayalı İhracat ve Ekonomik Büyüme: 1980-2006 Türkiye Deneyimi. *2.Ulusal İktisat Kongresi.* İzmir.

Humpage, O. F. (2000, March 15). Do iports Hinder of Help Economic Growth? *Federal Reserve Bank of Cleveland*.

Manolopoulos, D. (2008). A Systematic Review of the Literature and Theoretical Analysis of Subsidiary Roles. *Journal of Transnational Management*, 23-57.

OECD. (2014). *Glossary of Statistical Terms*. Retrieved 01 07, 2015, from OECD: http://stats.oecd.org/glossary/

OECD. (2019). Retrieved from Current account balance statistics: https://data.oecd.org/trade/current-account-balance.htm

Özdemir, Z. A. & Aksoy, E. (2012). Türkiye'de Makroekonomik Değişkenler ve İstihdam Teşviklerinin İstihdam Üzerine Etkisi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*(24), 102-124.

Peters, A. & Fisher, P. (2004). The Failıres of Economics Development Incentives. *Journal of the American Planning Assıciation, 70*(1).

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. (2019). *Yatırım Teşvik Sistemi - Yatırımlarda Devlet YArdımları.* Ankara, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.

T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2012). *Girdi Tedarik Stratejisi ve Eylem Planı (2013-2015).* Ankara, T.C. Ekonomi Bakanlığı.

TCMB. (2019). *Ödemeler Dengesi İstatistikleri - Metaveri.* Retrieved from Ödemeler Dengesi İstatistikleri: https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Odemeler+Dengesi+ve+Ilgili+Istatistikler/Odemeler+Dengesi+Istatistikleri/

TİM Akademi. (2013). *Devlet Yardımları* (Dış Ticaret Destek Serisi -1 ed.). (E. Altun, Ed.) İstanbul: TİM Akademi.

TUİK. (2019, 02 20). *Dış Ticaret İstatistikleri*. Retrieved from Türkiye İstatistik Kurumu: http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1046

Uygur, E. (2004, Eylül). Cari Açık Tartışmaları. *İktisat İşletme ve Finans*, 5-20.

WTO. (1994). The Uruguary Round Agreement. *Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Antlaşması*. Marrakesh.

Yardımcı, A. (2012). *Türkiye'de Teşvikler ve Uygulaması.* Ankara, Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü.

YASED. (2011). *Türkiye'nin Cari Açığı: Makro ve Mikro Açıdan Nedenleri ve Çözüm Önerileri.* İstanbul, YASED.

Yıldız, A. A. (2011). *İstihdamın Geliştirilmesi Bağlamında Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2006 ve 2009 Kararlarının ve İstihdamı Teşvik Paketlerinin Şanlıurfa İlinde Ortaya Çıkardığı Sonuçların Değerlendirilmesi .* (E. Bedir, Ed.) Ankara.

Kalkınma Sürecinde Yoksulluk, Gelir Dağılımı Ve Sosyal Yardımlar

Osman Cenk KANCA[1] **Yusuf AKAN[2]**

Öz

Türkiye ekonomisi için üzerinde en fazla durulan konular arasında; yoksulluk, gelir dağılımı ve sosyal yardımlar yer almaktadır. Gelişmekte olan ekonomiler içerisinde bulunan Türkiye'de bahsi geçen kalkınma göstergeleri arasındaki ilişkilerin saptanması önem arz etmekte ve oluşturulacak mali ve iktisadi politikalarda bu etkileşimin göz önüne alınması gerektiği düşünülmektedir. Bu çalışmanın amacı; 1990-2016 döneminde zaman serisi ekonometrik teknikleri kullanılarak yoksulluk oranı, Gini katsayısı ve sosyal yardımlar değişkenleri ilişkisinin değerlendirilmesidir. Yapılan analiz sonucunda, elde edilen bulgular Türkiye'de gerçekleştirilen sosyal yardımların Gini katsayısını azaltıcı yönde etkilediğini yani gelir adaletsizliğini azaltıcı yönde etki yaptığını göstermektedir. Buna ilave olarak da Gini katsayısı ile yoksulluk oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir nedensellik ilişkisinin varlığına rastlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kalkınma, Yoksulluk, Gelir Dağılımı, Sosyal Yardımlar.
Jel Kodu: O30, I30, D33, H50

Poverty, Income Distribution and Social Welfare in Development Process

Abstract

Among the most considered topics on Turkish economy are poverty, income distribution and social benefits. It gains importance to determine the relations among the above mentioned development indicators and it is thought that this interaction should be taken into account in the fiscal and economic policies to be formed in Turkey being among the developing countries. The aim of this study is to evaluate the relationship among the rate of poverty, Gini coefficient and social benefits by using time series econometric techniques in the period of 1990-2016. The findings obtained as a result of the analysis show that the social benefits in Turkey affect the Gini coefficient in a lessening way in other words has a lessening effect on the income injustices. In addition, a statistically significant causality relation between Gini coefficient and poverty also exists.

Keywords: Development, Poverty, Income Distribution, Social Benefits.
Jel Code: O30, I30, D33, H50

1. Giriş

Toplumun tamamını ilgilendiren kalkınma olgusu, belli başlı belirleyicileriyle ülke ekonomilerinin yapısını ve dolayısıyla insanların refahını etkileyen iktisat kuramının önemli bir parçası durumundadır. Özellikle 1980 sonrası dünyada yaşanan değişim süreciyle birlikte yoksulluk, gelir dağılımı ve sosyal yardımlar; politik, sosyal ve iktisadi boyutu olan konular olarak algılanmaya başlanmıştır.

Yoksulluk problemini ve gelir dağılımı sorununu ortadan kaldırabilmek ve daha müreffeh bir yaşam sağlamak her dönemde kamu politikaları açısından ön plana çıkmış ve bu suretle tüm dünya ülkeleri için siyasal iktidarların elinde olan ve sıklıkla kullanılan sosyal yardımlar oldukça önemli bir politika aracı durumunda olmuştur. Konu Türkiye özelinde düşünüldüğünde ve 1980 sonrası dönemde bir dizi mali-siyasi-ekonomik sarmal tecrübe

[1]Dr. Öğr. Üyesi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum MYO, Dış Ticaret Bölümü, osmancenkkanca@hotmail.com
[2] Prof. Dr., Atatürk Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, yusufakan@atauni.edu.tr

edinildiği dikkate alındığında, kalkınmanın önemli göstergelerinden olan bu "üç" argümanın ilişkilerinin tespiti hususi bir önem taşımaktadır.

Yoksulluk, ülkelere göre görece değişmekle birlikte mutlak-göreli, objektif-subjektif, gelir yoksulluğu-insani yoksulluk, kentsel-kırsal yoksulluk şeklinde kategorize edilmekte (Günaydın ve Yıldız, 2015: 82-116) ve genel olarak hane halklarının en temel ihtiyaçlarını karşılayacak gelirden mahrum olma durumu olarak ifade edilmektedir. Genel olarak bakıldığında, kaynakların yetersizliği, ülkelerin ekonomik yapılarındaki zayıflık ve mali durumlarındaki bozukluklar, terör olayları ve savaşlar, işsizlik, doğal afetler, nüfus yapısındaki değişim, göç, ekonomik-politik krizler vb. etkenler yoksulluğun nedenleri arasında sayılabilmektedir. Bu bağlamda, yoksulluğun ölçümünde "yoksulluk endeksi" önemli bir gösterge olarak kullanılmaktadır (Maxwell, 1999; Sala-i-Martin, 2006: 351-397; Üzümcü ve Korkat, 2014; Çalışkan, 2010: 99-100). Öte yandan yoksulluğa, sadece ekonomik değil, sosyal, politik ve kültürel unsurları da kapsayan çok boyutlu bir sorun olarak da bakılmaktadır (Altay, 2005). Gelir dağılımı ise, bir ekonomideki toplam gelirin ekonomik aktörler arasındaki oransal paylaşımıdır (Künü, 2018: 286). Diğer bir ifadeyle, sosyal grupların milli hasıladan ne kadar pay aldıklarıdır. Bir ekonomide gelir dağılımının ne ölçüde adaletli olduğu "Gini Katsayısı" yardımıyla belirlenmektedir (Ulusoy, 2006: 10). Şöyle ki, Gini katsayısının "1" değerine yaklaşması toplam gelirin gayri adil dağılımına, "0" değerine yaklaşması ise gelirin bireyler arasında eşit bir şekilde paylaşımına işaret etmektedir (Yamak ve Yamak, 1999: 16-28; Şengür ve Taban, 2016: 49-72). Diğer taraftan, kamu kesiminin ekonomiye müdahale araçlarından olan ve sosyal devlet olmanın gerektirdiği sosyal yardımlar, kamu kesiminin herhangi bir karşılık beklemeksizin gelirin toplumun bir sosyal grubundan diğerine aktarılmasına neden olan ayni ve nakdi yardımları kapsamaktadır. Bu durum bir nevi kendini geçindirmeden yoksun kalmış kişilere resmi-yarı resmi ve gönüllü kuruluşlarca yapılan bir gelir transferi olarak kabul edilebilir (DPT, 2001). Ülkemizde 2011 yılında yürürlüğe giren 633 sayılı KHK ile Türkiye'de sosyal hizmet ve sosyal yardım veren kurumlar T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı çatısı altında toplanmış ve sosyal yardım faaliyetleri, söz konusu bakanlığın "Sosyal Yardımlar Genel Müdürlüğü" tarafından yürütülmektedir.

Sosyal yardımlar; bir ülkenin ihtiyaçlı ve yoksul katmanlarını koruyarak toplumsal denge ve adaleti sağlamada bir sosyal politika aracı olarak kabul edilmekle birlikte son yıllarda politika yapıcıları tarafından yoksullukla mücadelede sıklıkla kullanılmaktadır. Sosyal devlet olmanın gereği olarak yoksulluğu önlemede siyasi otorite bir dizi önlemler alarak toplumdaki yoksul kesimleri (dar gelirli grupları) koruyabilmektedir. Bu açıdan, sosyal yardımların ana gayesi, yoksul kesimlere asgari düzeyde bir yaşam seviyesi sunmak ve insanların refah seviyesini yükseltmektir. Ancak bunun yanı sıra, sosyal yardımların bireylerin çalışma şevklerini kırarak işsizliği artığına dair bilimsel iddialar da bulunmaktadır (Ditch, 1999). Türkiye ekonomisi özelinde bakıldığında, yoksul kişilerin sağlık hizmetlerinde faydalanabilmesi için verilen sağlık yardımları uygulaması, 65 yaşını aşmış ve herhangi bir sosyal güvenceye sahip olmayan insanlara ödenen yaşlılık maaşları (yaşlı ve engelli yardımları), aile yardımları, eğitim yardımları, özel amaçlı yardımlar, proje destekleri ve istihdam yardımları ana gruplar bazında sosyal yardım(lar)a örnek olarak gösterilebilir (Öztürk & Öztürk, 2010; Güneş, 2012: 153-154; ASPB, 2017: 49).

Ülke ekonomilerinde gelirin adil dağılımı toplumun farklı kesimlerindeki iktisadi ve refah düzeyi açısından oluşabilecek dengesizlikleri gidermekte, kalkınma sürecine katkıda bulunmakta ve zengin-fakir arasındaki gelir ayrımını ortadan kaldırabilmektedir. Bununla birlikte, yaratılan toplam gelirin adilane biçimde dağılmaması halinde ise kişiler arasındaki huzursuzluk artmakta, sosyal barış bozulmakta ve yoksulluk olgusu ile karşılaşılması

kaçınılmaz olmaktadır (Günaydın & Yıldız, 2016: 90-104). Yani bir nevi yoksulluk, gelir dağılımı gibi ekonomik değerlerin insana yansımasının bir sonucudur (Santos-Paulino, 2012: 1-30; Türk, 2005: 18-19; Vural & Aktan, 2002; Bakırtaş, 2010). Dolayısıyla, düşük gelir düzeyli ve Gini katsayısının yüksek olduğu ekonomilerde (sıklıkla az gelişmiş ülkelerde) yoksulluk oran(lar)ının görece daha üst seviyelerde seyredeceği beklenebilmektedir. Dolayısıyla, düşük miktardaki gelirin giderek artan nüfus tarafından paylaşılması mecburiyetinin doğması söz konusu problemi daha da tırmandırmaktadır (Tokatlıoğlu & Selen, 2017: 273). Bu durumda devlet, varlıklı kesimler üzerindeki vergiyi artırarak ve ilaveten kamu harcamalarını yoksul kesimlere daha çok yönlendirerek (doğrudan gelir transferi, harcama bütçesi finansmanı, vasıfsız veya geçerliliğini yitirmiş meslek gruplarına yeni ve geçerli meslekler kazandırılması, girişimcilik vasfının kazandırılması, diğer sosyal politikalar (sağlık, eğitim, güvenlik ve diğer sosyal imkânların geliştirilmesi) (Sarısoy & Koç, 2010) gelir dağılımındaki adaletsizlikleri azaltma yoluna gidebilmektedir (Karluk & Ünal, 2017: 1-23). Ortaya çıkacak yeni tablo, toplumsal fayda ve refahın olumlu yönde etkilenmesine yol açabilecektir (Öztürk, 2012: 141-142).

Çalışmanın 1. bölümde konu ile ilgili olarak Türkiye'de genel duruma değinildikten sonra, 2. bölümde ülke örneklerine yer verilmiştir. 3. bölümde çalışmada kullanılan veri seti ile ekonometrik yöntemler açıklanmış, 4. bölümde ise kullanılan metodoloji sonucunda ulaşılan ampirik bulgulara yer verilmiştir. Sonuç bölümde ise elde edilen ampirik bulgular ışığında politika önerilerinde bulunulmuştur.

2. Türkiye'de Yoksulluk, Gelir Dağılımı ve Sosyal Yardımların Genel Görünümü

Türkiye'nin, 1970'lerin sonlarına doğru iktisadi, sosyal, siyasal ve mali açıdan çıkmaza girmesi, ekonomide yapısal bir dönüşümün yapılmasını mecburi hale getirmiştir. Bu suretle, Türkiye ekonomisinde 1980 yılında iktisat politikalarında köklü yapısal değişikliklere gidilmeye başlanmıştır (Akalın, 2004). Ancak, 1980'li yılların sonlarına doğru yaşanan istikrarsızlıklar ve bozulan iktisadi dengeler 1990'lı yıllarda ivme kazanarak devam etmiş ve bu durum yoksulluk, gelir dağılımı gibi bir takım makroekonomik problemleri de beraberinde getirmiştir. Bu durumun oluşumunda uygulanan ekonomik ve sosyal politikaların yadsınamaz payının olduğu söylenebilir (DPT, 2001).

Türkiye'de, Gini katsayıları esas alındığında; 1968'den 1987 yılına kadar iyileşen gelir dağılımının 1987-1994 yılları arasında servet dağılımı, istikrar ve büyümedeki kaotik durum, göç, krizler vb. nedenlerle bozulduğu ancak 1994 yılından sonra istikrarlı bir biçimde gelir eşitsizliğinin azaldığı görülmektedir. Şöyle ki 1987 yılında 0,43 olan Gini katsayısı, 1994 yılında 0,49'a yükselmiş, 2002 yılında 0,44'e, 2004 yılında 0,40'a, 2005 yılında ise 0,38'e (Bkz. Tablo 1) gerilemiştir (DPT, 2007: 19). Devam eden süreçte söz konusu katsayı fazla bir salınım göstermemiş ve 2016 yılı itibariyle 0,40 olarak teşekkül etmiştir. Gini katsayısının düşme eğiliminde olması olumlu bir gelişme olmakla birlikte, en zengin kesimle en yoksul kesimin gelirden aldığı paydaki orantısızlık göze çarpmaktadır (Çalışkan, 2010: 90-132).

Tablo 1. Türkiye'de Gini Katsayısı, Yoksulluk ve Sosyal Yardımlar

Gösterge/Yıllar	1987	1994	2005	2016
Gini Katsayısı	0,43	0,49	0,38	0,40
MutlakYoksulluk (%)	27,00	28,30	20,50	14,30
SosyalYardımlar/GSYH	0,70	1,10	0,67	1,45

Kaynak: Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı 2006-2012 Yılları Faaliyet Raporları; www.tuik.gov.tr; www.kalkinma.gov.tr.

Türkiye'de yoksulluk oranı, 1987'den 2005 yılına kadar, 18 yılda % 6,5'lik bir gerileme kaydederek, 2005 yılında % 20,50 olarak gerçekleşmiştir. Öte yandan, 1994 yılında yoksulluk oranında ufak çaplı bir artış göze çarpmaktadır. Bu durumun oluşumunda söz konusu yıldaki ekonomik kriz ve ülke genelinde yaşanan istikrarsızlıkların etkisinin olduğu söylenebilir. Ancak 2005 yılından itibaren Türkiye ekonomisinde görülen görece iyileşmelere paralel olarak yoksulluk düzeyinde kayda değer bir azalma meydana gelmiş ve mutlak yoksulluk oranı Tablo 1'de görüldüğü üzere 2016 yılı itibariyle % 14,3 olarak gerçekleşmiştir. Sağlanan bu olumlu gelişmelerde, ekonomide yakalanan istikrarın ve politika aracı olarak sosyal transferlerin etkisinin ve öneminin büyük olduğu söylenebilir. Günümüzde yoksullukla mücadelede sosyal yardımlar (periyodik aktarımlar, aile yardımları, sağlık yardımları, eğitim yardımları, özürlü ihtiyaç yardımları, sosyal ve özel amaçlı yardımlar vb.); merkezi ve mahalli idarelerin yanı sıra vakıflar, özel kuruluşlar ve gönüllü dernekler tarafından parasal ve/veya ayni olarak yapılmaktadır (Türkoğlu, 2013). Türkiye'de 2005 yılında sosyal yardımlar GSYH'nin % 0,67'sini oluştururken, 2016 yılında bu oran % 1,45'e yükselmiştir (ASPB, 2017). Maliye politikasının harcama odaklı uygulamaları bağlamında, Türkiye'de sosyal yardımlara ayrılan payın GSYH'ye oranında bir iyileşme olduğu görülmektedir. Yukarıdaki tablodan izlenebileceği gibi, Türkiye'de sosyal transferler yoluyla yapılan yardımların GSYH'ye oranı artmakta buna mukabil yoksulluk oranının 2005'ten 2016'ya yaklaşık 6 puan azaldığı gözlenmektedir. Yoksulluğa suni çözümler içeren, pratik olan ve bu sebepten de sıkça kullanılan sosyal yardımlar, yerel ve/veya merkezi siyasi otorite(ler)in ilk başvurdukları politika araçlarındandır. Son yıllarda Türkiye'de bu tür yardımların giderek yükseldiği, yoksullukla mücadelede sosyal yardımların kolayca tatbiki sebebiyle daha çok benimsendiğine ilişkin gelişmeler yaşanmaktadır (Güneş, 2012: 152).

3. Literatür

Literatürde yoksulluk, gelir dağılımı ve sosyal yardımlar ilişkisini ele alan çalışmalar yer almakla beraber, söz konusu makroekonomik değişkenler arasındaki ilişkiler üzerine ülkeler özelinde farklı ampirik bulgulara rastlanılmaktadır. Bu anlamda çalışmaya bakış açısı katması bakımından konu hakkında yabancı ve yerli literatür özetine yer verilmiştir.

Kenworthy (1999), 1960-1991 dönemi için on beş sanayileşmiş ülkeyi EKK yöntemiyle karşılaştırmalı olarak ele almış ve sosyal refah harcamalarının yoksulluğu azalttığına ilişkin ampirik bulgulara ulaşmıştır. Atkinson (2000), sosyal harcamalar çerçevesinde transfer harcamaları/GSYH oranındaki artışın Fransa ve İngiltere ekonomilerinin yoksulluk oranında azalmaya sebebiyet verdiğini bulmuştur. Förster ve D'Ercole, (2005), çalışmalarında 27 OECD ülkesini 1990'lı yılların ikinci yarısı için incelemişler ve gelir dağılımındaki iyileşmenin yoksulluğu azalttığına ilişkin ampirik kanıtlara ulaşmışlardır. Jolliffe vd., (2005), ABD'de yapılan sosyal içerikli gıda yardımlarının yoksulluğu azalttığını ileri sürmüştür. Brady (2005), 1967-1997 döneminde on sekiz Batı Avrupa ülkesinde refah devleti ve yoksulluk arasındaki ilişkiyi incelemiş ve sosyal güvenlik transferlerinin yoksulluğun azaltılmasında etkili olduğu

sonucuna ulaşmıştır. Smeeding (2005, 2006), kuzey Avrupa ülkelerinde yapılan sosyal içerikli harcamaların yoksulluk oranında düşüşe sebebiyet verdiğini iddia etmiştir. Beck vd., (2007), çalışmasında finans, gelir eşitsizliği ve yoksulluk arasındaki ilişkiyi 72 ülke örneğinde 1960-2005 dönemi için regresyon analiziyle incelemiş ve finansal sistemin gelir eşitsizliği ve fakirlik üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu bulmuştur. Wan (2007), Çin'deki bölgesel yoksulluk ve ekonomik eşitsizlik üzerine çalışmış ve 1987 yılından 2002'ye kadarki süreçte bölgesel eşitsizlik sorununun yoksulluğu da beraberinde getirdiğini saptamıştır. Caminada vd., (2012), çalışmalarında, 1985-2005 dönemi için 22 OECD ülkesini panel veri analiziyle incelemişler ve sosyal harcamalar ile yoksulluk arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Cheema ve Sial (2012), çalışmalarında 1992-2008 döneminde Pakistan ekonomisini göz önünde bulundurarak ve Hausman test istatistiğini kullanmışlardır. Yazarlara göre, gelir dağılımı bozukluğu yoksulluğa yol açabilmektedir. Martinez vd., (2012), panel veri analizi aracılığıyla 150 gelişmiş, gelişmekte ve geçiş ülke ekonomisinin 1970-2009 dönemine ait verilerini tahmin etmişler ve sosyal içerikli kamu harcamalarının gelir dağılımını pozitif etkilediğine dair kanıtlara ulaşmışlardır. Erkal, vd., (2015), seçilmiş 11 ülke için yoksulluk, gelir eşitsizliği ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkileri 1998 - 2010 dönemi panel veri analiz yöntemi ile incelemişlerdir. Analiz sonuçlarına göre; gelir eşitsizliği, doğrudan yabancı yatırımlar, nüfus artışı, enflasyon, kamu sağlık harcamaları, özel sağlık harcamaları ve orta öğretim harcamalarının yoksulluk üzerinde, anlamlı etkiye sahip oldukları tespit edilmiş ve gelir eşitsizliğindeki artış ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yoksulluğun büyümeye yol açtığı belirtilmiştir. Boukhatem (2016), çalışmasında, düşük ve orta gelir sınıfındaki 67 ülkeyi 1986-2012 periyodunda incelemiş ve finansal gelişmenin yoksulluğu önemli ölçüde azalttığı neticesine varmıştır. Bayar ve Şaşmaz (2017), 2005-2014 periyodunda merkez ve doğu Avrupa Birliği ülkelerinde sosyal harcamalar ve yoksulluk arasında herhangi bir nedensel ilişkinin varlığına rastlamamışlardır. Eroğlu vd., (2017), çalışmalarında, Türkiye'nin de yer aldığı 21 OECD ülkesi için 2004-2011 döneminde sosyal yardım harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisini panel veri analiziyle araştırmışlardır. Elde edilen bulgulara göre sosyal yardım harcamaları gelir dağılımını olumlu yönde etkilemektedir. Solmaz ve Avcı (2017), 2005-2013 döneminde Avrupa Birliği ülkelerinde sosyal koruma harcamalarının yoksulluğun azaltılması üzerindeki etkisini araştırmışlar ve sosyal koruma harcamalarının GSYH içindeki payı arttıkça yoksulluk oranlarının ters yönde etkilendiği bulgusuna ulaşmışlardır.

Konuyla ilgili Türkiye ekonomisine yönelik yapılan çalışmalardan; Şeker (2008), Türkiye'de sosyal transferlerin gelir eşitsizliğini azaltıcı bir yapı sergilediği sonucuna ulaşmıştır. Çelikay ve Gümüş (2014), Türkiye'de İstatistiki Bölge Birimlerini (26 bölge) temel alarak 2004-2011 yıllarına ait sosyal harcama ve yoksulluk oranı verilerini statik panel veri analizi yöntemleri ile incelemişlerdir. Ampirik kanıtlar, sosyal harcamaların gayri safi katma değer içerisindeki payı arttıkça yoksulluk oranının azaldığını göstermektedir. Sarısoy ve Koç (2010), çalışmalarında 2002-2007 dönemini incelemişler ve yapılan regresyon testinde sosyal kamu harcamalarının yoksulluk oranlarını azalttığı tespit edilmiştir. Hazman (2011), çalışmasında gelir dağılımında adalet ve sosyal güvenlik harcamaları arasındaki nedensellik ilişkisini 1980-2005 dönemi yıllık verilerini kullanarak Hata Düzeltme Modeli ile incelemiştir. Analiz sonuçlarına göre, gelir dağılımından kamu harcaması büyüklüğüne doğru ve sosyal güvenlik harcamaları payından kamu harcaması büyüklüğüne doğru tek yönlü nedensellik olduğu tespit edilmiştir. Kabaş (2013), çalışmasında tablo oran analizi kullanmış ve Türkiye ekonomisinde yoksulluğun daha hızlı azalmasının Gini katsayısındaki düşüşe bağlı olduğunu ifade etmiştir. Yıldız (2013), çalışmasında tanımlayıcı çalışma yöntemini benimsemiş olmakla birlikte dünyada ve Türkiye'de doğrudan mali tedbirlerin yeterli ve regüler kaynakla, uzun dönemli, planlı

hedefleme mekanizmaları vasıtasıyla ve bir bütün olarak kullanılması halinde yoksullukla mücadelede başarının yakalanabileceğini ileri sürmüştür. Kanberoğlu ve Arvas (2014), finansal kalkınmanın gelir eşitsizliği üzerindeki etkisini Türkiye örneğinde 1980-2012 dönemi için ARDL yöntemiyle incelemişler ve kişi başına düşen gelire ilaveten özel kredi hacmindeki artışın gelir eşitsizliğini azaltıcı olacağına yönelik ekonometrik bulgular elde etmişlerdir. Karadağ ve Saraçoğlu (2015), Alkire-Foster yöntemini kullandıkları çalışmalarında, Türkiye'deki yoksulluk düzeyinin 2006'dan 2012 yılına gelindiğinde önemli derecede düşüş göstermesine karşın hala AB ortalamasının oldukça üzerinde olduğu hususuna vurgu yapmışlardır. Tüğen ve Eroğlu (2017), çalışmalarında yoksulluk ile sosyal bütçe arasındaki ilişkiyi Türkiye'de özelinde incelenmişler ve sosyal içerikli harcamaların yoksulluğun azaltılması için son derece önemli olduğuna işaret etmişlerdir. Destek, vd., (2017) çalışmalarında, Türkiye'de 1977-2013 dönemi için reel GSYH, finansal gelişim, kamu harcamaları ve enflasyonun Gini katsayısı üzerindeki etkilerini ARDL sınır testi yaklaşımı ve VECM Granger nedensellik yöntemi ile incelenmişlerdir. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre kamu harcamalarındaki ve enflasyon oranındaki artışın gelir eşitsizliğini arttırdığı görülmüştür. Erçakar ve Güvenoğlu (2018) çalışmalarında, Türkiye'de gelir dağılımı ve sosyal koruma harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemişler ve sosyal koruma harcamalarının artmasının gelir eşitsizliğinin azalmasını sağladığını ileri sürmüşlerdir.

4. Veri Seti ve Ekonometrik Yöntem

Çalışmada kullanılan veri seti 1990-2016 dönemini kapsamakta olup, sosyal yardımlar/GSYH (SA) ve yoksulluk oranı (POV) (yoksulluğu temsilen İnsanı Gelişme Endeksi [İGE] proxy değişken olarak kullanılmıştır) BÜMKO, UNDP'nin (United Nations Development Programme) raporlarından ve TUİK veri dağıtım sisteminden; Gini katsayısı (GINI) serisi ise TUİK'in resmi internet sitesinden derlenmiştir. Gini katsayısı serisi (GINI) 2003 sonrası yayınlanmaya başlandığı için, 1990-2002 arası döneme ilişkin veri (Dumlu ve Aydın, 2008) vekil (proxy) değişken olarak analize katılmıştır. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP), 1990 yılından bu yana çeşitli sosyo-ekonomik değişkenler vasıtasıyla insani gelişim endeksi (HDI) hesaplayarak ülkeler düzeyinde kalkınmanın içerik ve boyutlarına farklı bir bakış açısı kazandırmıştır (UNDP, 1997). Bu açıdan ampirik kısımda, kalkınmanın göstergelerinden olan yoksulluğu açıklamada "İnsanı Gelişme Endeksinin" kullanılmasının daha kapsayıcı ve doğru olacağı düşünülmüştür.

Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen sınır testi tekniği, diğer geleneksel eşbütünleşme (Engle-Granger ve Johansen eşbütünleşme) analizlerine kıyasla daha etkin bir yöntem olmakla beraber bu yaklaşım uzun ve kısa dönem ilişkiyi inceleme noktasında oldukça güçlü ampirik sonuçlar çıkmasına imkan tanımaktadır (Atkins & Coe, 2002: 255-266; Ulusoy, vd., 2016). Sınır testi yönteminde, değişkenlerin I(0), I(1) veya karşılıklı olarak eş bütünleşik olmalarına bakılmaksızın değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisini test etmek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, "sınır testi yaklaşımıyla serilerin hangi düzeyde durağan olduğuna bakılmaksızın iki değişken arasında koentegre ilişkisinin var olup olmadığı araştırılabilmektedir" (Tanrıöver & Yamak, 2015: 192; Kutlar, 2009). Sınır testi, iki aşamadan oluşmakta, öncelikle değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin olup olmadığına bakılmaktadır. Daha sonra değişkenler arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin mevcut olması durumunda ARDL (Autoregressive Distributed Lag) modeli kullanılarak kısa ve uzun dönem ilişkiler tahmin edilmektedir (Pesaran vd., 2001; Aksu & Başar, 2009).

ARDL modelinde öncelikle değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi olup olmadığını sınamak için kısıtlanmamış hata düzeltme modeli (Unrestricted Error Correction Model) tesis edilmektedir. Çalışmada bu model, Gini katsayısı ile sosyal yardımlar/GSYH ve yoksulluk oranı arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığını test etmek için (1) numaralı denklemdeki gibi oluşturulmuştur.

$$\Delta GINI_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^{m} \beta_{1i}\, \Delta GINI_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \beta_{2i}\, \Delta SA_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \beta_{3i}\, \Delta POV_{t-i} + \beta_4\, GINI_{t-1} + \beta_5 SA_{t-1} + \beta_6\, POV_{t-1} + u_t \quad (1)$$

Uzun dönem katsayıları tahmin edildikten sonra değişkenler arasındaki kısa dönem ilişkiyi incelemek amacıyla hata düzeltme modeli (ECM) tahmin edilmektedir. Sosyal yardımların gelir dağılımı üzerindeki kısa dönem etkisinin araştırılması amacıyla, ECM modeli (2) numaralı denklemdeki gibi tahmin edilmiştir.

$$\Delta GINI_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^{m} \beta_{1i}\, \Delta GINI_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \beta_{2i}\, \Delta SA_{t-i} + \sum_{i=0}^{m} \beta_{3i}\, \Delta POV_{t-i} + \beta_4 EC_{t-1} + u_t \quad (2)$$

(2) numaralı denklemde yer alan EC_{t-1} değişkeni (hata düzeltme terimi) katsayının negatif ve istatistiksel olarak anlamlı olması beklenmektedir.

Ampirik kısımda, seriler arasındaki uzun dönemli ilişki ARDL Sınır testi tekniği ile araştırılırken, Toda ve Yamamoto (1995) tarafından geliştirilen model ile de nedensellik ilişkisi incelenmiştir. Toda ve Yamamoto (1995) zaman serileri durağan olmasalar dahi serilerin düzey değerlerinde VAR modelinin tahmin edilebileceğini öne sürmüşlerdir. Bu analiz iki kademede yapılmaktadır. İlk kademede, zaman serisi değişkenlerinin maksimum durağanlık derecesi (d_{max}) ve optimal gecikme uzunluğunu (k) belirlenmekte ve daha sonra ($k+d_{max}$) boyutunda bir VAR modeli tahmin edilmektedir.

5. Bulgular

Analizde kullanılan serilerin bireysel zaman serisi özellikleri, (değişkenlerin birim kök içerip içermediği veya diğer bir ifadeyle değişkenlerin durağan olup olmadıkları) Genişletilmiş Dickey-Fuller birim kök testi yardımı ile tespit edilmiştir. Elde edilen sonuçlar, Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Birim Kök Test Sonuçları

ADF Birim Kök Test Sonuçları

Seriler	**Sabit**	**Sabitli-Trendli**	
POV	-5.512301*	-5.898593*	I(0)
GINI	-3.890622*	-3.908322*	I(0)
SA	-1.713084	-1.962078	
DSA	4.257883*	-4.264399*	I(1)

* işareti %1 anlam düzeyini, D; fark operatörünü göstermektedir.

Tablo 2'de verilen ADF birim kök test sonuçlarına göre, ilgili değişkenlerden yoksulluk oranı (POV) ve Gini katsayısı (GINI) değişkeni seviyesinde durağan olup, sosyal yardımlar/GSYH (SA) değişkeni ise birinci farkında durağan bulunmuştur. Değişkenlerin aynı dereceden durağan

olmamaları, bilinen eşbütünleşme tekniklerinin kullanımına izin vermemiş (Aksu ve Başar, 2009) ve bu sebepten ötürü tahminler (kısa ve uzun dönemli ilişiler), Sınır Testi Yöntemi (Bound Testing Approach) vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Önce uzun dönem ilişkinin olup olmadığı tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo 3'de verilmiştir. Gecikme uzunlukları "Akaike Bilgi Kriteri" ile belirlenerek (2, 4, 0) olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3. ARDL (2,4,0) Sınır Testi Sonuçları

GINI ⇒Bağımlı Değişken	**Katsayılar**	**t İstatistiği**	**Prob.**
$GINI_{t-1}$	0.235911	1.886475	0.0818
$GINI_{t-2}$	0.168239	1.234049	0.2390
DSA_t	-0.012867	-1.496981	0.1583
DSA_{t-1}	-0.005806	-0.799553	0.4383
DSA_{t-2}	0.002100	0.290474	0.7760
DSA_{t-3}	0.017821	2.639353	0.0204
DSA_{t-4}	-0.010568	-1.493273	0.1592
POV_t	-0.043668	-0.315169	0.7576
C	0.275708	1.995208	0.0674
R^2	0.56		
DW	1.99		
F-istatistiği	2.11		
Sınır Testi	Kritik Değerler		
F= 5.80	%1	4.13-5	
		%5	3.1-3.87
		%10	2.63-3.35

Tablo 3'e bakıldığında, %1 önem seviyesinde hesaplanan sınır testi sonucunun üst sınır kritik değerini aştığı görülmektedir. Buna göre değişkenler arasında uzun dönemli ilişki söz konusudur. Bu sonuçlar doğrultusunda hata düzeltme modeli tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. ARDL Hata Düzeltme Modeli Sonuçları

GINI ⇒Bağımlı Değişken	**Katsayılar**	**t İstatistiği**	**Prob.**
$DGINI_{t-1}$	-0.155771	-1.346144	0.2013
$DDSA_t$	-0.012716	-2.017478	0.0648
$DDSA_{t-1}$	-0.009235	-1.398676	0.1853
$DDSA_{t-2}$	-0.007246	-1.072227	0.3031
$DDSA_{t-3}$	0.011074	1.894218	0.0807
$DPOV_t$	-0.066066	-0.809362	0.4329
EC_{t-1}	-0.594665	-5.143512	0.0002
Uzun Dönem Katsayıları			
DSA	-0.015645	-2.589627	0.0655
POV	-0.073287	-0.322112	0.7525
C	0.462713	2.695378	0.0184
LM	2.11 (0.98)		
Breusch-Pagan-Godfrey	14.22 (0.01)		

Kısa dönem katsayılarına bakıldığında sosyal yardımın cari değeri ve üçüncü gecikme dönemi katsayıları %10 önem seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur. Koentegrasyon katsayısı %1 önem seviyesinde anlamlı bulunmuştur. Negatif ve mutlak değerce 1'den düşük olması katsayıyı anlamlı kılmıştır. Tahmin sonuçlarına göre; sosyal yardımların GINI katsayısı üzerinde negatif etki yaptığı, yoksulluk oranının ise istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Görüldüğü üzere, Türkiye ekonomisi özelinde, işsizlik, sakatlık ve yaşlılık gibi nedenlerden dolayı hayatlarını idame ettirebilecek düzeyde gelire sahip olamayanlara kamu kesiminin sosyal devlet olma prensibince karşılıksız olarak yardım etmesini ifade eden sosyal yardımların gelir dağılımına etkisi olumlu yönde olmaktadır (Eroğlu vd., 2017).

Çalışmada daha sonra, söz konusu değişkenler (GINI, SA, POV) arasındaki ilişkinin tespitinde, "Toda-Yamamoto" testi vasıtasıyla değişkenler arasında nedensellik ilişkilerine bakılmıştır. Söz konusu test serilerin farklı dereceden durağan olmaları durumunda değişkenler arasında nedensellik ilişkisinin tespitine imkân tanımaktadır. Bu kapsamda çalışmada yer alan değişkenlerin farklı dereceden durağan olmaları nedeniyle Toda-Yamamoto nedensellik testi yapılmıştır. Tahmin sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Toda-Yamamoto Test Sonuçları

Nedenselliğin Yönü	**k**	**d_{max}**	**χ^2 İstatistiği**	**Olasılık Değeri**	**Sonuç**
GINI →POV	0	1	31.92589	0.0000	**Nedensellik Var**
GINI →SA	0	1	2.541344	0.1109	Nedensellik Yok

Toda-Yamamoto testi sonucunda %1 önem seviyesinde GINI değişkeninden POV değişkenine doğru nedensellik ilişkisi elde edilmiştir. Bu bulgu(lar) iktisadi beklentileri karşılamaktadır. Kamu kesimi gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik politikalar uygulayarak yoksulluğun azalmasına neden olabilir. Buradan hareketle sosyal yardımlar arttıkça devletin gelir dağılımında adaleti sağlayacağı ve dolayısıyla yoksulluğun azalabileceği söylenebilir. Tablo 5'de görüleceği üzere, GINI değişkeninden SA değişkenine doğru herhangi bir nedensellik bulgusuna rastlanmamıştır. Öte yandan, diğer değişkenlerin de bağımlı değişken olarak alınıp ARDL model ile analizi yapılmıştır fakat anlamlı sonuçlar bulunamadığından GINI değişkenin bağımlı değişken olduğu model kullanılmıştır.

6. Sonuç

Yoksulluk ve gelir dağılımı diğer gelişmekte olan ülkeler gibi Türkiye'de de gündemi sıkça meşgul eden iktisadi bir konu durumundadırlar. Öte yandan devletin politika araçlarından olan sosyal yardımlar bahsi geçen problemlerin çözümünde önemli görevler üstlenebilmektedirler. Bu kapsamda çalışmada, Türkiye'de 1990 sonrası dönemde yoksulluk, gelir dağılımı, sosyal yardımlar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri üzerine odaklanılmıştır. Bu maksatla bir model oluşturularak sınır testi vasıtasıyla ekonometrik tahmin yapılması yoluna gidilmiştir.

Çalışmada, Türkiye'de 1990-2016 periyodunda "yoksulluk", "gelir dağılımı" ve "sosyal yardımlar"ın karşılıklı etkilenme düzeyi saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmada ARDL sınır testi

metodolojisi kullanılmış ve söz konusu dönemde sosyal yardımların Türkiye ekonomisinde "Gini katsayısını" azaltıcı (gelir dağılımını düzeltici) etkilediğine dair kanıtlar elde edilmiştir. Buna karşılık yoksulluk oranının ise Gini katsayısını azalttığına dair istatistiksel olarak anlamlı bulgulara rastlanmamıştır. Öte yandan, Toda-Yamamoto test sonuçları Gini katsayısından (GINI) yoksulluk oranına doğru (POV) bir nedenselliğe işaret etmektedir. Bu bulgu, Türkiye ekonomisi özelinde düşünüldüğünde gelir dağılımında görülebilecek bir düzelmenin yoksulluğu azaltabileceği yönünde değerlendirilmektedir.

Türkiye'de kamu kesimi bünyesinde gelir dağılımını düzeltebilecek ve doğası itibariyle yoksulluğu makul seviyelere indirgeyebilecek birtakım enstrümanlar bulunmaktadır. Bu kapsamda siyasi otorite(ler) tarafından kullanılan sosyal yardımların nispi artışı Türkiye ekonomisi özelinde göze çarpmakla beraber gelir dağılımının daha adilane biçimde olmasını sağlaması yadsınamaz bir gerçek olarak düşünülebilir. Bununla birlikte, gelir dağılımı eşitsizliği küçüldükçe yoksullukla mücadele daha başarılı bir hale gelebilir. Bu açıdan hükümetlerin, sosyal yardımları daha ihtiyatlı kullanarak gelir dağılımını iyileştirici politikalar üretmeleri gerekmektedir. Böylece yoksullukla mücadelede daha başarılı sonuçlar alınabilecektir.

Kaynakça

Akalın, U. S. (2004). *Üç Dönem Üç Ekonomi*, İstanbul: Set Yayınları.

Aksu, H., & Başar, S. (2009). "Türkiye için İkiz Açıklar Hipotez'inin Tahmini: Bir Sınır Testi Yaklaşımı", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64 (4), 1-14.

Altay, A. (2005). "Yoksulluk Sadece Devletin Sorunu mu? Kamu Harcamaları Açısından Bir Değerlendirme", *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 2, 155-178.

ASPB (2013). 2012 Faaliyet Raporu, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

ASPB (2017). 2016 Faaliyet Raporu, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Atkinson, A. (2000). "A European Social Agenda: Poverty Benchmarking and Social Transfers", *Euromod Working Paper Series*, 3, 00, Jully.

Atkins, F. J., & Coe, P. J., (2002). "An ARDL Bounds test of the Long-Run Fisher effect in the United States and Canada", *Journal of Macroeconomics*, 24, 255-266

Bakırtaş, T., (2010). "Türkiye'de Yoksulluk Olgusu'nun Yapısal Ekonomik Analizi (1908–2008)", *Yıldız Teknik Üniversitesi Department of Economics Working Papers*, 1-48.

Bayar, Y. & Şaşmaz, M. U. (2017). "Social Expenditures and Poverty in Central and Eastern European Union Countries: A Causality Analysis", *18th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA)*, 257-263.

Beck, T., Kunt, A. D., & Levine, R. (2007). "Finance, Inequality and the Poor", *Journal of Economic Growth*, 12 (1), 27-49.

Boukhatem, J. (2016). "Assessing the Direct Effect of Financial Development on Poverty Reduction in a Panel of Low and Middle-Income Countries", *Research in International Business and Finance*, 37, 214-230.

Brady, D. (2005). "The Welfare State and Relative Poverty in Rich Western Democracies", *Social Forces*, 83 (4), 1329-1364.

Caminada, K., Goudswaard, K. & Koster, F. (2012). "Social Income Transfers and Poverty: A Cross-Country Analysis for OECD Countries", *International Journal of Social Welfare,* 21, 115-126.

Cheema, A. R. & Sial, M. H., (2012). "Poverty, Income Inequality, and Growth in Pakistan: A Pooled Regression Analysis", *The Lahore Journal of Economics* 17 (2), 137-157.

Çalışkan, Ş. (2010). "Türkiye'de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk", *Sosyal Siyaset Konferansları,* 59 (2), 89-132.

Çelikay, F. & Gümüş, E. (2014). "Sosyal Harcamaların Yoksulluk Üzerine Etkileri: Ampirik Bir İnceleme", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (4), 127-138.

Destek, M., A., Okumuş, İ., & Manga, M., (2017). "Türkiye'de Finansal Gelişim ve Gelir Dağılımı İlişkisi: Finansal Kuznets Eğrisi", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 18 (2), 153-165.

Ditch, J. (1999). "The Structure and Dynamics of Social Assistance in the European Union" Luxembourg: Official Publications of the European Communities, 59-71.

DPT (2001). Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.

DPT (2001). Sosyal Hizmetler ve Yardımlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.

DPT (2007). Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 9. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.

Dumlu, U. & Özlem, A., (2008) "Ekonometrik Modellerle Türkiye için 2006 Yılı Gini Katsayısı Tahmini", *Ege Akademik Bakış*, 8 (1), 373-393.

Erçakar, M. E. & Güvenoğlu, H. (2018). "Türkiye'de Gelir Dağılımı ve Sosyal Koruma Harcamalarına Bir Bakış", *Sosyal Bilimler Metinleri*, 01, 38-53.

Erkal, G., Akıncı, M. & Yılmaz, Ö. (2015). "Yoksulluk, Gelir Eşitsizliği ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Seçilmiş Doğu Avrupa ve Latin Amerika Ülkeleri İçin Ampirik Bir Analiz", *Tisk Akademi*, 1, 66-86.

Eroğlu, N., Altaş, D., Ün, T., Ulu, M. İ. (2017). "OECD Ülkelerinde Sosyal Yardım Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi: Panel Veri Analizi", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3 (3), 335-354.

Förster, M. & D'Ercole, M. M. (2005). Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of the 1990s, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, 1-79.

Günaydın, İ. & Yıldız, B. (2015). "Dünyada ve Türkiye'de Uygulanan Kamusal Sosyal İçerikli Harcamalar ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 6 (13), 81-116.

Günaydın, İ. & Yıldız, B. (2016). "Vergi Politikası ile Yoksulluk Azaltılabilir mi?", *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 5 (9), 90-104.

Güneş, M. (2012). "Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımların Bir Kamu Yönetimi Politikası Olarak Sürdürülebilirliği", *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 24, 149-184.

Hazman, G. G. (2011). "Türkiye'de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,16 (1), 205-216.

Jolliffe, D., Gundersen, C., Tiehen, L. & Winicki, J. (2005). "Food Stamp Benefits and Child Poverty", *American Journal of Agricultural Economics*, 87 (3), 569-581.

Kabaş, T. (2013). "2002 Yılından Sonra Türkiye'nin Yoksullukla Mücadele Performansının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 164, 68-81.

Kanberoğlu, Z. & Arvas, M. A. (2014). "Finansal Kalkınma ve Gelir Eşitsizliği: Türkiye Örneği, 1980-2012", *Sosyoekonomi Dergisi*, 1, 105-122.

Karadağ, M. R. & Saraçoğlu, B. (2015). "Çok Boyutlu Yoksulluk Analizi: Türkiye-AB Karşılaştırması", *Amme İdaresi Dergisi*, 48 (4), 129-159.

Karluk, R. S. & Ünal, M. (2017). "Türkiye Ekonomisinde Yoksulluk, Yolsuzluk ve Gelir Dağılımı İlişkisi", *MPRA Paper*, No. 70118, 1-23.

Kenworthy, L. (1999). "Do Social-Welfare Policies Reduce Poverty? A Cross-National Assessment", *The University of North Carolina Press, Social Forces,* 77 (3), 1119-1139.

Kutlar, A. (2009). *Uygulamalı Ekonometri*, Ankara: Nobel Yayınevi.

Künü, S. (2018). "Türkiye'de Yolsuzluk ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki", *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 283-298.

Martinez, V., Moreno, D. B. & Vulovic, V. (2012). "The Impact of Tax and Expenditure Policies on Income Distribution: Evidence from a Large Panel of Countries", *International Center For Public Policy Working Paper*, 12-25.

Maxwell, S. (1999). "The Meaning and Measurement of Poverty", *Overseas Development Institute*, 3, 1-4.

Öztürk, N. (2012). *Maliye Politikası,* Bursa: Ekin Kitabevi.

Öztürk, N. & Öztürk, Y. (2010). *Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları*, Ankara: Palme Yayıncılık.

Pesaran, H., Shin, Y. & Smith, R. J. (2001). "Bound Testing Approaches to the Analysis of Long Run Relationships", *Journal of Applied Econometrics*, 16 (3), 289-326.

Sala-i-Martin X. (2006). "The World Distribution of Income: Falling Poverty and Convergence Period", *Quarterly Journal of Economics,* 121 (2), 351-397.

Santos-Paulino, A. U. (2012). "Trade, Income Distribution and Poverty in Developing Countries: A Survey", *Discussion Papers UNCTAD*, 1-30.

Sarısoy, İ. & Koç, S. (2010). "Türkiye'de Kamu Sosyal Transfer Harcamalarının Yoksulluğu Azaltmadaki Etkilerinin Ekonometrik Analizi", *Maliye Dergisi*, 158, 326-348.

Smeeding, T. M. (2005). " Public Policy, Economic Inequality, and Poverty: The United States in Comparative Perspective", *Social Science Quarterly*, 86, 955-983.

Smeeding, T. (2006). "Poor People in Rich Nations: The United States in Comparative Perspective", *Journal of Economic Perspectives*, 20 (1), 69-90.

Solmaz, E. & Avcı, M. (2017). "Yoksullukla Mücadelede Sosyal Koruma Harcamaları: Avrupa Birliği Ülkeleri Üzerine Bir İnceleme", *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6 (1), 46-73.

Şeker, S. D. (2008). *Türkiye'de Sosyal Transferlerin Yoksulluk Üzerindeki Etkileri,* DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.

Şengür, M. & Taban, S. (2016). "Gelir Dağılımı-Tasarruf İlişkisi: Türkiye'de Hanehalkı Gelir Türünün Tasarruflar Üzerindeki Etkisi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16 (1), 49-72.

Tanrıöver, B. & Yamak, N. (2015). "Nominal Faiz Oranı-Genel Fiyat Düzeyi İlişkisinin Gibson Paradoksu Çerçevesinde Analizi", *Maliye Dergisi*, 168, 186-200.

Toda, H, Y. & Yamamoto, T. (1995). "Statistical Inference in Vector Autoregressions with Possibly İntegrated Processes", *Journal of Econometrics*, 66, 225-250.

Tokatlıoğlu, M. & Selen, U. (2017). *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Tüğen, K. & Eroğlu, A. (2017). "Yoksulluğu Önlemeye Yönelik Sosyal Bütçe Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 54 (627), 31-46.

Türk, İ. (2005). *Maliye Politikası*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Türkoğlu, İ. (2013). "Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye'de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik", *Akademik İncelemeler Dergisi*, 8 (3), 275-305.

Ulusoy, A. (2006). *Maliye Politikası,* Trabzon: Üçyol Kitabevi.

Ulusoy, A., Yamak, R. & Şahingöz, B., (2016). "Faiz Dışı Dengenin Ekonomik Büyüme ve İşsizlik Üzerine Etkisi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 1-33.

UNDP, (1997). Human Development Report.

Üzümcü, A. & Korkat, M. (2014). "Türkiye'de Gelir Dağılımı Adaletsizliği ve Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımların Gelişimi (2003-2012)", *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (8), 135-166.

Vural, İ. Y. & Aktan, C. C. (2002). "Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağlımı ve Yoksulluk", Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Konfederasyonu Yayınları, Ankara.

Wan, G. (2007). "Understanding Regional Poverty and Inequality Trends in China: Methodological Issues and Empirical Findings", *Review of Income and Wealth,* 53 (1), 25–34.

Yamak, R. & Yamak, N. (1999). "Türkiye'de Gelir Dağılımı ve İç Göç", *DEÜ SBE Dergisi*, 1 (1),16-28.

Yıldız, B. (2013). *Dünyada ve Türkiye'de Yoksullukla Mücadelede Uygulanan Mali Tedbirler ve Türkiye Analizi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

www.kalkinma.gov.tr

www.tuik.gov.tr

VERGİ CEZA HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ*
(Düzenleme-Uygulama-Yargılama)

Yusuf KARAKOÇ*

Öz
Vergi ödevine ilişkin hukuka aykırılıklar niteliklerine ve ağırlıklarına göre Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Vergi Ceza Hukuku'nun temelini oluşturan bu hükümlerin sistematik açıdan çok önemli eksiği olmamasına rağmen, günümüz şartları ve Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu hükümlerine uyumu konusunda çözümü zor meselelerle karşılaşılmaktadır. Bu bağlamda, Vergi Ceza Hukuku'nun düzenleme, uygulama ve yargılamaya ilişkin aksayan yönleri-yanları bulunmaktadır. Bu çalışmada, Vergi Ceza Hukukunun Değerlendirilmesi yapılmakta; sorunları tesbit edilmekte ve çözüm önerilerinde bulunulmaktadır. Böyle bir çalışmanın, Vergi Usul Kanunu'nda geniş çaplı değişiklik yapılması için sürdürülmekte olan hazırlık çalışmalarına katkısı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu
JEL Kodları: K14, K34, K42

A General Evaluation of Tax Criminal Law
(Regulation-Practice-Trial)

Abstract
Illegalities about the tax-related duties are regulated in the Tax Procedure Law as Tax Misdemeanors and Tax Crimes according to their qualities and the weight of injustice of the action in tort. Although these provisions, which underlie the Tax Criminal Law, have not systematical significant deficiencies, it is encountered the problems concerning today's conditions and about the compliance with the Turkish Penal Code and the Law on Misdemeanor. In this context, there are deficiencies of Tax Criminal Law relating to regulation, practice and trial. In this study, evaluation of Tax Criminal Law is carried out; problems are identified and solutions are offered. Such a study is expected to contribute to the progressing preparatory work for an extensive alteration to the Tax Code.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Misdemeanors, Tax Crimes, Tax Procedure Law, Turkish Penal Code, Misdemeanor Law
JEL Codes: K14, K34, K42

* Bu Metin, *34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye* için hazırlanan Tebliğin geliştirilmiş, düzeltilmiş düzenlenmiş halidir. Sözü edilen Tebliğ esas alınarak daha geniş kapsamlı bir metin *Prof. Dr. Nami Çağan Armağanı*'nda yer almaktadır. Bu Metinlerde, daha önce bu konuları kapsayan çalışmalarımın yer yer aynı-benzer kısımları bulunmaktadır. Düz anlatım metni olması sebebiyle, atıf ve dipnot kullanılmamış; *Seçilmiş Kaynakça* ile yetinilmiştir. Metnin oluşumuna katkısı olan çalışmalarıma ve ayrıca bu metinde ana hatları ile dile getirilen düşüncelerin/görüşlerin ortaya çıkmasına aracılık eden kaynakların önemli bir kısmına *Kaynakça*da yer verilmiştir.

* Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Malî Hukuk Anabilim Dalı, yusuf.karakoc@deu.edu.tr

GİRİŞ

Devletin milleti ile barışık olması; milletin de Devletine güvenen ve destek veren konumunda bulunması şarttır. Devlet, millete hizmet etmek için vardır. Millet de talep ettiği hizmetlerin finansmanına katkıda bulunmak mecburiyetindedir. Yatırım/üretim, tüketim, tasarruf/servet Devletin varlığı, gerçekleştirdiği hizmetler ve sağladığı güven ortamında yapılabilmektedir. Devlet, egemenlik yetkisine dayanarak yatırıma/üretime, tüketime ve tasarrufa/servete katkısı sebebiyle ve gerekçesiyle, üretimden, tüketimden ve tasarruftan/servetten pay almaktadır. Bu pay, çoğu zaman gelir, harcama ve servete dayanan vergiler olarak ortaya çıkmakta ve alınmaktadır. Bazen, bu payın sunulan hizmetin doğrudan yararlanıcıları tarafından ödenmesi yöntemi benimsenmektedir. Birinci halde, malî güce dayanan *genel (karşılıksız) vergiler*den; ikinci halde ise, *yararlanma vergileri*nden söz edilmektedir.

Vergi hukuku ilişkisi, Devlet ile kişiler arasında kanunla kurulan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi ödevinin, vergi hukuku ilişkisini düzenleyen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak, mükelleflerin ve/ya da vergi sorumlularının bazı hallerde vergi ödevlerini bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek kanunlara uygun olarak yerine getirmedikleri bilinmektedir. Hukuka aykırı davranışlar niteliklerine bağlı olarak farklı vergi suçlarını ve/ya da kabahatlerini oluşturmakta ve bu suçlara ve/ya da kabahatlere farklı nitelikte müeyyideler-cezalar uygulanmaktadır. Vergi hukukunun vergi kanunlarına aykırı davranışlara ve bunlara uygulanan müeyyidelere-cezalara (ve/ya da yaptırımlara) ilişkin bölümüne *vergi ceza hukuku* adı verilmektedir.

Vergi ödevine ilişkin hukuka aykırılıklar niteliklerine ve derecelerine göre *Vergi Kabahatleri* ve *Vergi Suçları* olarak *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmektedir. *Vergi Ceza Hukuku*nun temelini oluşturan bu hükümlerin, günümüz şartlarına ve *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* hükümlerine uyumu konusunda çözümü zor meselelerle karşılaşılmaktadır. Bu bağlamda, *Vergi Ceza Hukuku*nun düzenleme, uygulama ve yargılamaya ilişkin aksayan yanları-yönleri bulunmaktadır. Bu çalışmada, *Vergi Ceza Hukuku*na ilişkin genel bir *Değerlendirme* yapılmaktadır. Böyle bir çalışmanın, *Vergi Usul Kanunu*'nda geniş çaplı değişiklik yapılması için sürdürülmekte olan hazırlık çalışmalarına, uygulamaya ve yargılama süreçlerine katkısı olacağı düşünülmektedir.

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi Ceza Hukuku, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan ve kabahat ya da suç niteliği fiiller ile bunlara ilişkin müeyyide-ceza ve/ya da yaptırımları incelemektedir. Vergi suçları ve/ya da kabahatleri, kural olarak Devlet Hazinesine karşı işlenen (iktisadî) suç ve/ya da kabahat olarak nitelendirilmektedir. Vergi suç ve/ya da kabahatleri ve bunlara uygulanan müeyyidelerin-cezaların ve/ya da yaptırımların amacı, vergi kanunlarının zamanında ve gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi hem Hazinenin gelirinin azalmasını önlemekte, hem de kamu hizmetlerinin malî kaynağını oluşturan kamu gelirlerinin toplanması yoluyla kamu yararının gerçeklemesini sağlamaktadır.

Vergi kabahatlerinin tesbit edilmesi ve bunlara ilişkin müeyyidelerin uygulanması görev ve yetkisi vergi idaresine aittir. Başka bir deyişle, vergi kabahatlerini oluşturan fiiller ile bunlara uygulanacak müeyyideler-yaptırımlar idare tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu kabahatlerin tesbit edilmesi ve bunlara ilişkin cezaların kesilebilmesi için, herhangi bir yargı

organının kararına ihtiyaç bulunmamaktadır. Buna karşılık, vergi suçlarının tesbiti ve bunlara ilişkin müeyyidelere hükmedilmesi görev ve yetkisi ise, ceza muhakemesi süjelerine aittir. Bu itibarla, vergi kanunlarına aykırı fiillerin bir kısmı (*idarî) kabahat* ve bunlara uygulanan cezalar (*idarî) yaptırım* niteliği taşımakta; kanunlara aykırı bazı fiiller ise, ceza hukuku anlamında *suç* oluşturmakta ve bunları işleyenler hakkında *hürriyeti bağlayıcı ceza* ve/ya da *adlî para cezasına* hükmolunmaktadır. Ceza hukuku anlamında vergi suçları daha çok genel ceza hukuku ilkelerine bağlı olmakta ve bunları yargılama ve müeyyidelerine karar verme ceza mahkemelerinin görevine girmektedir.

Vergi ceza hukukunda suç ve/ya da kabahat olarak nitelendirilen fiillerden bir kısmı *zarar suçu ve/ya da kabahati*; diğerleri ise, *tehlike suçu ve/ya da kabahati* niteliği taşımaktadır. *4369 sayılı Kanun*[1] ile vergi ceza hukukuna dahil edilen "*vergi ziyaı*", bir zarar kabahati olarak kabul edilmektedir. Çünkü, bu kabahatin oluşması, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi yüzünden Devlet Hazinesinin vergi alacağının tahsilinin gecikmesi şartına bağlıdır. Buna karşılık, tehlike kabahatleri kategorisinin tipik örneğini *usulsüzlük* ve *özel usulsüzlük* kabahatleri oluşturmaktadır. Nitekim, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerini oluşturan fiiller, Hazinenin ileride karşılaşabileceği gelir elde edememe, eksik ve/ya da geç elde etme ihtimali nedeniyle kabahat sayılmaktadır. Buna karşılık, *Vergi Usul Kanunu*[2] kapsamında yer alan vergi (*kaçakçılık*; *vergi mahremiyetinin ihlâli*; *mükelleflerin özel işlerini yapma; mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz* ile *ekim sayım beyanlarını denetlememe*) suçlarının hiç birisinin oluşması vergi zıyaının doğması şartına bağlı olmadığından, hepsi *tehlike suçu* niteliğindedir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına yol açılması da mümkündür. Bu itibarla, vergi zıyaına yol açan bir fiille işlenmiş olan kaçakçılık suçunu, *zarar suçu* olarak nitelendirmek gerekir.

Vergi borcu bakımından yalnız mükellef ve/ya da vergi sorumlularının vergi dairesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi-ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilere de bazı şeklî ödevlere uyma (bilgi verme, vergi mahremiyetini ihlâl etmeme, mükelleflerin özel işlerini yapmama, ekim sayım beyanlarını denetleme, vergi mahremiyetine kanunla getirilen istisnaların kötüye kullanılmaması) görevini yükleyip buna uyulmaması halinde uygulanacak müeyyideleri düzenlemektedir.

II. VERGİ CEZA HUKUKUNUN KAPSAMI

Bir hukuk dalının konusunu, bu hukuk dalına kaynaklık eden kuralların kimler arasındaki ilişkileri düzenlediği; bu ilişkilerin doğması, niteliği, kapsamı ve sona ermesi oluşturmaktadır. *Vergi ceza hukuku*, Devlet ile vergi ödevlileri arasında doğan ceza hukuku ilişkisini; hangi fiillerin kabahat ve/ya da suç oluşturduğunu ve bu fiillere uygulanacak ceza ve/ya da

[1] 22.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı *Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 29.7.1998-23417 Mük.).

[2] 4.1.1961 tarih ve 213 Sayılı *Vergi Usul Kanunu*, (RG. 10.1.1961-1073).

yaptırımları; cezaların kesilmesini ve/ya da hükmolunmasını; ceza muhatabının hak arama yollarını ve ceza hukuku ilişkisinin sona ermesini konu edinmektedir.
*Vergi Ceza Hukuku*nun düzenlenmesinde, yürürlüğe konulan kuralların uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkların ve/ya da uyuşmazlıkların çözümünde sadece *Vergi Usul Kanunu*'nun esas alınmasının eksik olacağını belirtmek gerekir. Çünkü, vergi ve/ya da malî yükümlülük hükümlerine aykırı davranışlar bağlamında müeyyide içeren düzenlemeler sadece ve yalnızca *Vergi Usul Kanunu*'nda yer almamaktadır. *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine tâbi olanlar başta olmak üzere, kamu alacaklarının tahsili aşamasına yönelik hukuka aykırılıklar *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da[1] düzenlenmektedir. Bu *Kanun*da da bazı suçlar ve bunlara uygulanan cezalar yer almaktadır. Nitekim, bunlardan bir tanesi *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan *vergi mahremiyetinin ihlâli suçu* (VUK.m.362, TCK.m.239) ile aynı hukukî yararı korumakta ve aynı ceza ile cezalandırılmaktadır (AATUHK.m.107, TCK.m.239). Ayrıca, gümrük idaresince talep ve tahsil edilen vergiler bağlamında, *Gümrük Kanunu*'nda[2] *Vergi Usul Kanunu*'ndaki düzenlemelere paralel kabahatler ve bunlara uygulanması gereken müeyyidelere-yaptırımlara yer verilmektedir. Öte yandan, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nda[3] da *Vergi Usul Kanunu*'ndaki kaçakçılığa denk düşebilecek suçlar ve buna uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Bu nedenle, *Vergi Ceza Hukuku* alanında düzenleme yapılırken, *Vergi Usul Kanunu* yanında sözü edilen *Kanun*ları da dikkate almak gerekir. Aksi halde, aynı alana ilişkin hukuka aykırılıkların farklı derecelerde müeyyideye tâbi tutulması ve birbiriyle çelişen, çatışan birtakım düzenlemelerin yapılması/yapılmış olması kaçınılmaz hale gelebilmektedir.

Vergi ceza hukukunda eskiden *Türk Ceza Kanunu*[4] ile *Vergi Usul Kanunu* ilişkisinden söz edilmekteydi. Şimdi, ayrıca *Vergi Usul Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu*[5] ilişkisinin de incelenmesi gerekmektedir. *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu*, *Vergi Usul Kanunu*'na göre *genel kanun* niteliğindedir. Her iki *Kanun*un genel hükümleri, *Vergi Ceza Hukuku*nda da uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle, *Vergi Usul Kanunu*'nda var olan düzenlemelerin *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* karşısındaki durumunun çok iyi tahlil edilmesinde ve uygulamanın da bu sağlıklı tahlillere uygun olarak geliştirilmesinde yarar vardır.

Kabahatler Kanunu (KabK.m.3), özel olarak düzenlenmiş olan kabahat niteliğindeki hukuka aykırı fiiller ve bunlara ilişkin yaptırımlar için de genel hükümlere yer vermektedir. *Türk Ceza Kanunu* (TCK.m.5) da, bu *Kanun*un genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun *Genel Hükümleri*nin uygulanacak olması, vergi kabahatlerine ilişkin olarak *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Çünkü, *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan hükümler *özel hüküm* niteliğindedir. Özel hükümlerin genel hükümler karşısında her zaman uygulanma önceliği bulunmaktadır. Ancak, özel hükümlerin genel hükümlere açıkça aykırı/çelişik olması halinde ise, uyumun sağlanması için gerekli değişikliklerin-düzenlemelerin yapılmasında yarar vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun *Dördüncü Kitabı*nda yer alan mevcut düzenlemede aksayan yanlar-yönler vardır. Ancak, ana sistematik çok problemli değildir. Bu bağlamda, *Vergi Kabahatleri-Vergi Suçları* ayrımı ve bunlara ilişkin ortak hükümlere yer verilmesi uygundur. Ancak,

[1] 21.7.1953 tarih ve 6183 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (RG. 28.7.1953-8469).
[2] 27.10.1999 tarih ve 4458 Sayılı *Gümrük Kanunu*, (RG. 04.11.1999-23866).
[3] 21.03.2007 tarih ve 5607 Sayılı *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, (RG. 31.03.2007-26479).
[4] 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*, (RG. 12.10.2004 – 25611).
[5] 30.3.2005 tarih ve 5326 sayılı *Kabahatler Kanunu*, (RG. 31.3.2005 – 25772 Mükerrer).

maddelerin ifadeleri ve birbiriyle ya da diğer kanunların hükümleri ile uyumuna ilişkin meselelerin halledilmesi gerekmektedir.

III. HUKUKA AYKIRI FİİLLERİN NİTELENDİRİLMESİ

Hukukî fiillerden hukuka aykırı olanları üç ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar, *haksız fiil*, *kabahat* ve *suç*tur.

Haksız fiil, şahsa özgü sonuç doğuran ve telâfisi mümkün olduğu düşünülen hukuka aykırı fiillerdir. Bu tür fiillere sadece zararın tazmini müeyyidesi uygulanmaktadır. Bu fiillerin kural olarak özel hukuk karakteri gösterdiği kabul edilmektedir ve takibi özel hukuk hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

İkinci tür hukuka aykırı fiiller, kabahatlerdir. *Kabahatler*, haksız fiillere nisbeten daha fazla haksızlık içermektedir. Bu haksızlık, şahsa özgü değil, daha çok toplumun geneline ya da toplumun önemli bir kesimine yönelik sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle, bu haksızlıkların tesbiti ve bunlara uygulanması gereken müeyyidelerin takdiri-takibi idareye verilmiş bir görev ve yetkidir. Kabahatlerin en yaygın müeyyidesi idarî para cezasıdır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi sınırlı bir müeyyidedir.

Üçüncü hukuka aykırı fiiller *suç* olarak nitelendirilmekte-belirlenmektedir. *Suç*, kanunun cezalandırdığı; *kanunî tarife (tipe) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiil* olarak tanımlanmaktadır. *Suç* oluşturan fiillerdeki hukuka aykırılığın şiddeti/derecesi diğer iki tür hukuka aykırı fiilden farklıdır ve fazladır. Bu fiillerin ihlâl ettiği hukukî yarar, kamu düzenine-kamu yararına ilişkindir. Ayrıca, bu fiiller yüzünden, kişilerin menfaatlerinin ihlâl edilmesi, zarar görmesi, mağdur olması da her zaman mümkündür. Ancak, mağduriyet sadece şahsın mağduriyeti ile sınırlı değildir. Bu itibarla, kamu düzenini ciddi bir biçimde bozduğu, kamu yararını ihlâl ettiği kabul edilen suçların ve suçluların takibi ayrı bir düzenlemeyi ve yargılamayı gerektirmektedir. Cezaya hükmedilebilmesi, mahkeme kararına bağlıdır. Kişi, suçluluğu mahkeme kararı ile sabit oluncaya kadar masumdur. Çünkü, suçluluk hukuka aykırılığı ciddi-ağır bir fiili işlemiş olmayı zorunlu kılmaktadır. Buna bağlı olarak, suçun ve suçluların tesbiti görevi ve yetkisi ceza muhakemesi sujelerine aittir. Nitekim, mahkeme kararı olmadan bir suçun ve/ya da suçlunun varlığından/sabit olduğundan söz edilemez.

Tazminata mahkemeler de karar verebilir. Ancak, haksız fiil yüzünden doğan zararın tazmini mutlaka mahkeme kararını gerektirmez. Taraflar kendi aralarında zararın giderilmesi konusunda anlaşabilmektedir. Kabahatleri için uygulanan müeyyidelerin de mahkeme tarafından hükmedilmesi şart değildir. Kaldı ki, idare tarafından kesilen cezanın erken-peşin ödeme indiriminden yararlanarak ödenmesi mümkündür. Suç ve suçlulukta ise, kural olarak böyle bir anlaşma mümkün değildir. Suç işlemediği halde, mahkûm olan kişinin yaşadığı/yaşayacağı mağduriyet de kamu düzenini bozucu etkiye sahiptir. Çünkü, bir masumun cezalandırılması, çoğu zaman gerçek suçlunun cezasız kalmasına sebep olur; hukuk güvenliğini zedeleyici; adlî hakikatin ortaya çıkmasını engelleyici sonuçlar doğurur. Bu yüzden, bir masumun cezalandırılmasından ise, çok sayıda suçlunun cezasız kalması tercih edilir.

IV. MÜEYYİDE TÜRLERİ

Hukuk dilinin asaletini-özgünlüğünü koruyabilmesi ancak ortak terimlerin kabulü ve kullanılması sayesinde mümkündür. *Kabahat* ya da *suç* mahiyetindeki hukuka aykırılıklara uygulanması gereken *müeyyide* öteden beri *ceza* terimi ile ifade edilmekteydi. Günümüzde ise, hukuk dilinde yapılan sadeleştirme/bozma sürecinin bir sonucu olarak *müeyyide* yerine

yaptırım terimi kabul edilmekte ve kullanılmaktadır. Oysa, *müeyyide* daha geniş kapsamlı ve bir üst kavramdır. Kapsamına *ceza-tazminat-iptal edilebilirlik, yokluk, temerrüt faizi-gecikme zammı/faizi, cezai şart* gibi müeyyide türleri dahildir. Cezanın da *idarî para cezası*, *vergi cezası*, *adlî para cezası*, *hapis cezası*, *mülkiyetin kamuya geçirilmesi-müsadere, idarî tedbir* gibi türleri vardır. *Yaptırım* ise, bizatihi genel anlamda müeyyidenin karşılığıdır. Bunun bilinmesinde yarar vardır.

Kabahatler Kanunu, *yaptırım* terimini kabahatler için uygulanması gereken müeyyide olarak tahsis etmiş/özgülemiştir. Bu düzenlemeden sonra, *Kabahatler Kanunu*'nun bir gereği olarak, teknik/hukukî anlamda *yaptırım* teriminin sadece ve yalnızca kabahatlerin müeyyideleri anlamında kullanılması gerekir. Bu çalışmada bu gerekçe ve ihtirazî kayıtla sadece kabahatlerin cezası anlamında *yaptırım* terimi kullanılmaktadır.

Vergi kanunlarına aykırı fiiller için, fiilin niteliğine göre *vergi cezaları* ve *diğer cezalar* olmak üzere iki farklı ceza türü düzenlenmektedir (VUK.m.331). *Vergi cezaları*, vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine uygulanan müeyyidelerdir. *Diğer cezalar* ise, vergi suçları için uygulanması gereken müeyyidelerdir. Bunlar, *hürriyeti bağlayıcı ceza* ve/ya da *adlî para cezası*dır.

İşlenen kabahatler karşılığında *idarî yaptırım* uygulanması gerekir. Ancak, *Kabahatler Kanunu*, yaptırımı tanımlamayıp, kabahatler için uygulanması gereken idarî yaptırım türlerini düzenlemektedir. *İdarî yaptırım*, kabahat işlenmesi halinde idarî makamlar tarafından uygulanan idarî para cezası ve idarî tedbirlerdir. *İdarî para cezası*, maktû veya nisbî olabilir. *İdarî tedbirler* ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya ilgili kanunlarında yer alan diğer tedbirlerdir (KabK.m.16-17).

*Vergi Ceza Hukuku*nda düzenlenen hukuka aykırı davranışlar ile bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımları, ya da ceza ve/ya da yaptırıma bağlanmış hukuka aykırılıkları düzenlerken birtakım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Birincisi, acaba şu anda sistemde var olan her hukuka aykırılığı mutlaka teknik anlamda ceza ile müeyyideye bağlamak gerekir mi? Burada ceza tâbiri, hem kabahatler için uygulanan yaptırımları hem de hürriyeti bağlayıcı cezayı kapsamaktadır. Acaba *gecikme zammı*, *gecikme faizi* gibi niteliği ceza olmayan başka müeyyideleri devreye sokarak bu hukuka aykırılıkların bir kısmını sistemde bu şekilde muhafaza etmek gerekli ve/ya da mümkün müdür? Buna karar verilmesinde yarar vardır. Çünkü, ceza nitelikli müeyyidelerin olumlu yanları ve sonuçları kadar olumsuz yanları ve sonuçları da bulunmaktadır. Örneğin, ölüm halinde ceza nitelikli müeyyide düşmektedir (VUK.m.372); diğer müeyyidelerin ise, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılar hakkında da uygulanması mümkündür. Ayrıca, ceza insanlara soğuk gelen bir müeyyidedir. Diğerleri, özel hukuk alanında kullanılan bir tâbirle *medenî müeyyide*dir; bunların daha insanî/sempatik bir yanı bulunmaktadır. Kabul edilmesi düşünülen bu müeyyideyi, *vergi zammı*, *haksızlık zammı* gibi adlarla ifade etmek mümkündür. Amaç, insanlara ceza uygulamak değil; kanunlara uygun davranılmasını sağlamak suretiyle, kamu alacağının daha kısa sürede eksiksiz olarak Hazineye intikal ettirilmesidir. Bu itibarla, aracı da amaca uygun hale getirmekte yarar vardır. Kaldı ki, hukuka aykırılıklar sadece suç olarak nitelendirilmez. Örneğin, haksız fiil de hukuka aykırıdır, fakat suç değildir. Onun müeyyidesi tazminattır. Şu an sistemde var ya da ileriki aşamalarda hukuka aykırılık olarak kabul edilecek olan birtakım fiillerin hangilerinin suç ya da kabahat olarak nitelendirileceğine, hangilerinin medenî müeyyideye bağlanacağına karar vermek gerekir.

V. VERGİ KABAHATLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve *Vergi Ceza Hukuku* kapsamında ele alınan vergi kabahatleri, usulsüzlük kabahatleri, özel usulsüzlük kabahatleri ve vergi ziyaı kabahatidir. Bu kabahatlerin işlendiğinin tesbiti ve bunlara ilişkin cezanın kesilmesi görev ve yetkisi vergi idaresine aittir. Ancak, ceza kesme işlemi de diğer idarî işlemler gibi yargı denetimine tâbidir. Vergi kabahatlerinden usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri daha çok şeklî-usûlî yükümlülüklere uyulmaması; vergi ziyaı kabahati ise, maddî yükümlülüğün hiç yerine getirilmemesi veya eksik ya da geç yerine getirilmesine sebep olunması anlamına gelmektedir. Aslında, vergi kabahatleri ve suçları verginin ödenmesinden ziyade ödenecek aşamaya gelmesine yönelik hukuka aykırı fiillerden oluşmaktadır. Bu başlık altında, Vergi Kabahatlerine ilişkin düzenleme, uygulama ve yargılama süreçlerine ilişkin tesbit ve önerilere yer verilmektedir.

B. Usulsüzlük Kabahati

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır (VUK.m.351). *Usulsüzlük kabahati*, henüz bir vergi zıyaı meydana gelmediği için *tehlike kabahati* olarak kabul edilmektedir. Çünkü, mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi zıyaına yol açmaya elverişli bir vasat/ortam oluşturmaya çalışmaktadır. Usulsüzlük fiillerinin cezalandırılması, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak beyan ve/ya da tarh edilmesini sağlamak için alınmış bir önlemdir.

*Usulsüzlük kabahatleri*nin işlenmiş sayılabilmesi için, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmaması yeterlidir. *Usulsüzlük kabahatleri,* neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir.

Usulsüzlük kabahatleri *Vergi Usul Kanunu*'nda iki dereceli olarak düzenlenmektedir (VUK.m.352). Fiillerin birbirine benzer olması yüzünden tesbiti ve takibinde bazı zorlukların yaşanılması gerekçesiyle usulsüzlük kabahatini oluşturan fiiller iki dereceli olmaktan çıkarılmalı ve daha az sayıda fiilin sayıldığı hale dönüştürülmelidir. Bu bağlamda, bazı fiillerin birleştirilmesi; mahiyet ve muhteva bakımından özel usulsüzlük kabahati oluşturan fiillere uygun ve uyumlu olanların da özel usulsüzlük kabahatine dahil edilmesi mümkündür.

Usulsüzlük cezalarının ise, mevcut haliyle yeniden değerleme oranına bağlı olarak her yıl artırılmak suretiyle uygulanmasına devam edilmesi mümkündür. Yeniden değerleme oranına bağlı olarak cezanın artırılmasının/yükseltilmesinin kanunîlik ilkesi ile hukukî güvenlik (belirlilik) ilkesine aykırı olduğu düşünülebilir. Ancak, bu yolla belirlenen cezanın takip eden takvim yılında işlenen kabahatler için uygulanacağı; geçmiş yıllarda işlenen kabahatlere uygulanamayacağı dikkate alındığında bu endişenin yersiz olduğu anlaşılmaktadır.

C. Özel Usulsüzlük Kabahati

*Vergi Usul Kanunu usulsüzlük kabahatleri*nin yanı sıra daha ağır şekil-usûl ihlâllerini *özel usulsüzlük kabahatleri* olarak düzenlemekte ve bunlar hakkında daha ağır müeyyidelere-yaptırımlara yer vermektedir. Vergi ceza hukukunda yer alan özel usulsüzlük halleri, *fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması*

(VUK.m.353); *damga vergisinde* (VUK.m.355) ve *bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara ceza* (VUK.Mük.m.355) başlıkları altında düzenlenmektedir.

*Özel usulsüzlük kabahatleri*nin işlenmiş sayılabilmesi için, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmaması yeterlidir. *Özel usulsüzlük kabahatleri,* neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir.

Vergi Usul Kanunu, hem özel usulsüzlük kabahati sayılan fiilleri hem de bu fiillerin işlenmesi halinde kesilmesi gereken cezaları aynı hüküm içinde düzenlemektedir.

Özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin bir kısmının vergi zıyaı kabahatinin; bir kısmının da kaçakçılık suçunun teşebbüs hali niteliğinde olduğunun bilinmesinde ve düzenleme-uygulama-yargılamanın buna uygun olarak gerçekleştirilmesinde yarar vardır. Bunun tabiî sonucu olarak, hesap dönemi kapandıktan sonra vergi zıyaı cezası kesilmesi ve/ya da kaçakçılık suçuna bağlı olarak hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması halinde, hesap dönemi içinde işlenen kabahatler için kesilmesi mümkün olan özel usulsüzlük cezasının kesil(e)memesi gerekir. Bu yönde bir hükme yer verilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Dönem içinde kesilen ya da kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasında daha çok belge türü ve/ya da belgedeki bedel esas alınmakta; vergi ziyaı kabahatinde ise, zıyaa uğratılan vergiye bağlı ceza kesilmektedir. Ayrıca bir fiil hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyaı kabahati oluşturuyorsa, ağır olan cezanın kesilmesi yönünde düzenleme yapılması gerekir. Bu yolla bir fiile iki kere ceza kesilmesi haline de son verilmesi mümkündür. Çünkü, *bir* yandan, belgenin alınmadığı-verilmediği için; *öte* yandan, aynı belgenin kullanıldığı-kullanılmadığı için ceza kesilmektedir. Kesilen ya da kesilmesi gereken cezalardan ağır olanının tercih edilmesi mümkündür. Şüphesiz, her özel usulsüzlük kabahati mutlaka vergi zıyaı ile bağlantılı değildir.

Ç. Vergi Ziyaı Kabahati

Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında zıyaa uğratılan verginin *bir kat*ı tutarında *vergi ziyaı cezası* kesilmesi gerekir. Vergi zıyaına 359'uncu maddede yazılı (kaçakçılık suçu oluşturan) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza *üç kat*; bu fiillere iştirak edenlere ise, *bir kat* olarak uygulanmaktadır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için vergi ziyaı cezasının *yüzde elli* oranında kesilmesi gerekmektedir (VUK.m.344).

Vergi Usul Kanunu'na göre, *vergi zıyaı*, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden,

- verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya
- eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir.
- Şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de *vergi zıyaı* hükmündedir.

Bu sayılan hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmemektedir (VUK.m.341).

Zıyaa uğratıldığı iddia edilen *verginin yarısı*, *bir katı* ve *üç katı* olarak kesilen vergi ziyaı cezasının ölçülülük ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Kat/misil cezaları ağır-ölçüsüz; uyulması-uygulanması mümkün olmayan cezalardır. Nitekim, çok sık aralıklarla yapılan af niteliğindeki düzenlemeler ile bu cezalar ya terkin edilmekte ya da düşük oranlara indirilmektedir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına yol açılması halinde üç kat kesilen cezanın *vergi ziyaı cezası* olarak adlandırılması ve/ya da nitelendirilmesi konusu tartış(ıl)malıdır. Ayrıca, sadece ve yalnızca inceleme elemanının ve/ya da idarenin kaçakçılık suçu işlenmiştir ve burada vergi zıyaı vardır iddiasına dayalı olarak cezanın üç kat kesilmesinin doğru olmadığı açıktır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiille vergi zıyaına yol açılması halinde, hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında ayrıca para ile ifade edilen bir cezanın da bulunmasında yarar vardır. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiille vergi zıyaına yol açıldığının iddia edilmesi halinde dahi temel ceza kesilmeli; gerçekten suçun işlendiği ve bu suçu şüphelinin işlediği mahkeme kararıyla sabit olduğunda ise, ek ceza devreye sokulmalıdır. Bu yapılmadığı müddetçe şu anda hukuk âleminde birbiriyle çelişik mahkeme kararları varlıklarını sürdürmeye devam edecek demektir.

D. Cezanın Hesaplanması-Kesilmesi-Ağırlığı

Müeyyide-Ceza ve/ya da yaptırımlar konusunda işaret edilmesi gereken bir husus, mevcut vergi cezalarının ödenmesi zor oran ve/ya da tutarda/miktarda olmasıdır. Örneğin, vergi ziyaı kabahatinin cezası, *zıyaa uğratılan verginin bir katı*; şayet vergi zıyaı kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiilden kaynaklanıyorsa, *zıyaa uğratılan verginin üç katı*dır. Ayrıca, bu ceza, vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammına da tâbidir. Bu kat/misil cezaları, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerden kalmadır. O dönemlerde böyle bir cezanın bir anlamı olabilir, ya da böyle bir ceza anlaşılabilirdi. Çünkü, o dönemlerde enflasyon oranının üç haneli; gecikme zammının aylık oranının %15 olduğu bilinmektedir. Oysa, günümüzde gecikme zammı oranı aylık %2 olarak uygulanmaktadır[1]. Benzer bir indirimin vergi cezaları için de yapılmasında yarar vardır. Kaldı ki, sık aralıklarla yapılan af nitelikli düzenlemelerde ceza oranı ve/ya da tutarları/miktarları çok düşürülerek tahsil edilmektedir. Şayet, af nitelikli düzenleme yapıldığı zamanlarda düşük oran ve/ya da tutarda/miktarda ceza tahsil edilmesi mümkün ve uygun ise, bunun normal zamana da yaygınlaştırılması mümkün ve gereklidir. Kaldı ki, böyle bir düzenleme ve uygulamanın, af düzenlemesi zaruretini de ortadan kaldırma etkisi bulunmaktadır.

Cezalar, uğranılan zararın ve/ya da katlanılan maliyetin doğrudan bir karşılığı değildir; caydırıcı bir etkisinin bulunması gerekir. Ancak, öldürücü-yok edici-iflâs ettirici bir etkisinin olmamasına dikkat edilmelidir. Bu nedenle, cezalar bakımından da, enflasyon oranı, faiz oranı dikkate alınarak bir oran ve/ya da tutarın/miktarın belirlenmesinde yarar vardır. Bunun için belki, *yeniden değerleme oranı*nın katları vergi cezalarının oranlarının ve/ya da tutarlarının/miktarlarının belirlenmesinde esas alınabilir. Ancak, yeniden değerleme oranına bağlı olarak nisbî ceza belirlenmesi, yıllar itibariyle farklılık-belirsizlik oluşturacağından

[1] 1592 sayılı *Cumhurbaşkanı Kararı*, (RG. 2 Ekim 2019 – 30906). Karar ile 1.7.2019 tarihinden bu yana %2,5 olarak uygulanan *gecikme zammı oranı* **2.10.2019** tarihinden geçerli olmak üzere **aylık %2'**ye indirilmiştir. Bununla birlikte, *Vergi Usul Kanunu*'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca *gecikme faizi* ve yine aynı *Kanun*un 371'nci maddesinin 5'nci fıkrası uyarınca *pişmanlık zammı* oranı, *gecikme zammı oranı*na atıfta bulunarak uygulandığından, *gecikme faizi* ve *pişmanlık zammı oranı da* **2.10.2019** tarihinden geçerli olmak üzere aylık **%2** olarak uygulanmaktadır.

kanunîlilik-hukukî güvenlik-belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir[1]. Bu itibarla, nisbî cezaların mutlaka açık-net bir şekilde *Kanun*da belirlenmesinde yarar vardır. Örneğin, *vergi ziyaı cezası* şöyle kademelendirilebilir;

- indirimli; zıyaa uğratılan verginin %25'i; (%15)
- temel ceza; zıyaa uğratılan verginin %50'i; (%25)
- kaçakçılık fiili ile verginin zıyaa uğratılması halinde ise, zıyaa uğratılan verginin bir katı (%50) olarak belirlenebilir.

Bu cezanın vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammına tâbi tutulmasına devam edilmelidir.

E. Ceza Yığılması

Bir fiil ile birden çok vergide usûle-şekle aykırılığa ya da vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde her biri için ayrı ceza kesilmesi ile bir fiil ile birden çok kabahatin işlenmiş olması halinde ağır olan cezanın kesilmesi ya da her kabahat için ayrı ceza kesilmesi yüzünden katlamalı ceza uygulanmasına *ceza yığılması* denilmektedir. *Ceza yığılması*nın olumsuz sonuçlarını kısmen azaltmak için *cezaların içtimaı* müessesesine başvurulmaktadır. Ancak, bu yolla *ceza yığılması*nın büyük oranda önüne geçilmesi mümkün değildir.

*Ceza yığılması*nı önlemenin yolu, aynı fiille işlenmiş olan kabahatlere tek ceza kesilmesinden geçmektedir. Öte yandan, özel usulsüzlük kabahatini oluşturan bir fiilin hesap dönemi içinde tesbit edilip cezasının kesilmesine rağmen, hesap dönemi kapandığında aynı fiilin vergi zıyaına sebebiyet verdiğinin tesbit edilmesi halinde de, ayrıca vergi ziyaı cezası kesilmesi mümkün ve gereklidir (VUK.m.353). Oysa, kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile kesilmiş olan özel usulsüzlük cezasının karşılaştırılması; vergi ziyaı cezası daha ağır-büyük-yüksek ise, onun kesilmesi; ancak, hesap dönemi içinde kesilmiş olan özel usulsüzlük cezasının mahsup edilmesini sağlayan bir düzenlemenin yapılmasında yarar vardır.

Kabahatin de suçun da cezasız kalması düşünülemez. Ancak, aynı fiilin birçok kere yargılanması-cezalandırılması mümkün değildir. Makûl bir bağlantının kurulmasında yarar vardır. Kabahatin işlenmesi halinde temel ceza kesilmelidir. Suç işlenmiş ve vergi zıyaına da sebebiyet verilmişse, ceza yargılaması sonucunda hükmedilecek adlî para cezasından önceden kesilen ceza mahsup edilmelidir. Verginin ve cezanın süresinde ödenmiş olmasının hükmedilecek hapis cezası için hafifletici/indirim sebebi olarak düzenlenmesi ve uygulanmasında yarar vardır.

VI. VERGİ SUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu esas alındığında, iki ana grup hukuka aykırı fiil ve bunlara uygulanacak müeyyide-ceza (ve/ya da yaptırım)dan söz edilmektedir. Bunlardan birinci grubu *vergi kabahatleri* ve bunlara uygulanacak (müeyyide-ceza ve/ya da) yaptırımlar oluşturmaktadır. *Vergi kabahatleri*, vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olmak üzere üç

[1] Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yeniden değerleme oranına bağlı olarak her yıl belirlenmesine ilişkin düzenlemenin sözü edilen ilkelere mutlak aykırı olmamasının sebebi, bu yolla belirlenen ve yürürlüğe konulan cezaların hem maktu olması hem de bir sonraki takvim yılında uygulanmakta olmasıdır. Vergi ziyaı cezası ise, nisbî cezalardandır. Bu yüzden oran olarak belirlenmesi gerekir. Oran belirlemek tutar belirlemeye benzemez. Belirlenmiş oranın belli bir istikrarının olması şarttır.

çeşittir. İkinci grup hukuka aykırı fiiller, *vergi suçlarını* oluşturmaktadır. *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenen temel *vergi suçları*, *kaçakçılık* (VUK.m.359, 360), *vergi mahremiyetinin ihlâli* (VUK.m.362, 5; TCK.m.239) ve *mükelleflerin özel işlerini yapma* (VUK.m.362, 5, TCK.m.239) suçlarıdır. Bunlara *mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu* (VUK.m.5/VI) ile *ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu*nu da (VUK.m.245-246; TCK.m.257) eklemek gerekir. Bu çalışmada kaçakçılık suçunun ana hatları ile değerlendirilmesi yapılmakta; diğer suçlara ise, işaret edilmekle yetinilmektedir.

Kaçakçılık, vergi konusuna uygun bir suç türü olarak öteden beri sistemde var olmaya devam etmektedir. Bu suç, önce *hileli vergi suçu* olarak sistemde yerini almıştı; daha sonra *kaçakçılık* adıyla ve hem kabahat hem de suç niteliği bulunan çift karakterli bir suç olarak düzenlendi; şu anda yürürlükte olan şekli ise, daha çok teknik/genel ceza hukuku anlamında suç olarak varlığını sürdürmektedir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde, failin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması için hakkında ceza davasının açılması yanında ayrıca zıyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı *vergi cezası* kesilmektedir (VUK.m.359, 344).

B. Kaçakçılık –Vergi Zıyaı İlişkisi

Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar ve diğer kanunlarda yazılı olan cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez (VUK.m.340). Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde zıyaa uğratılan verginin üç katı ceza kesilir (VUK.m.344/II). Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında cezaya hükmolunması vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez (VUK.m.359/sf). Ceza mahkemesi kararları, vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz (VUK.m.367/sf.).

Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak, suçun işlenmiş sayılması için vergi zıyaının gerçekleşmesinin şart olması gerektiği tartışılmaktadır. *4369 sayılı Kanun*la yapılan değişiklikten önce, vergi kaçakçılığı *kasten vergi zıyaına sebebiyet vermek* olarak tanımlanıyordu (VUK.m.344). Kaçakçılık suçunun vergi zıyaı şartına bağlanması halinde, şu anda sistemde var olan birtakım kaçakçılık fiillerinin varlıklarını sürdürüp sürdürmemesi meselesi gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle, kaçakçılık suçunun işlenmesi için mutlaka vergi zıyaının ortaya çıkması gerekir denildiğinde, vergi zıyaına yol açmayan birtakım fiiller sistemde muhafaza edilecek mi, yoksa o fiiller başka bir kanunda mı düzenlenecektir? Bu konunun tartışılmasında yarar vardır. Aksi halde, *özel evrakta sahtecilik* nitelemesine tâbi tutulacak birtakım kaçakçılık fiilleri, vergi zıyaına yol açmadığı zaman, kaçakçılık suçu oluşmayacaktır; o zaman da *Vergi Ceza Hukuku* kapsamından çıkıp *Genel Ceza Hukuku* alanına dahil olacak demektir. Vergi zıyaına yol açmadan kaçakçılık suçu işlenebilir denildiğinde, bu sefer düzenlenen suç çifte karakterli, çok karakterli bir suç olmaktadır. Nerede hangi karakter esas alınarak müeyyide uygulanacağı sıkıntıya yol açmaktadır. Bu konuların ayrıntılı incelenmesi ve muhtemel sonuçlarının dikkate alınarak düzenleme yapılmasında yarar vardır.

Bir suç türünün çok karakterli olması, takip edilmesini ve müeyyideye bağlanmasını-uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle kaçakçılığı kaçakçılık olarak muhafaza edip *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlemek; eğer vergi zıyaına yol açacak bir durum söz konusu ise, ona *fer'i ceza* ekleyerek meseleyi çözmek gerekir.

C. Aynı Fiilin İki Kere Cezalandırılması-Non Bis In Idem İlkesi

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde hem kaçakçılık suçundan dolayı hapis cezasına hükmedilmesi hem de zıyaa uğradığı iddia edilen verginin üç katı ceza kesilmesi konusunun, hem iç hukuk hem de *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* içtihatları bakımından farklı zeminlerde tartışılmakta olduğu bilinmektedir. Bunlardan ilki, *Vergi Usul Kanunu*'nun ilgili hükümleri (VUK.m.344, 359) ile *Kabahatler Kanunu*'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının çelişkili bir durum oluşturmasıdır. Bu zıtlığı, *özel kanun-genel kanun*; *önceki kanun-sonraki kanun* bağlamında çözüme kavuşturmak bir dereceye kadar mümkündür. Ancak, tartışmaların tamamen sona erdirilmesinden söz edilemez. Ayrıca, aynı fiilin iki kere cezalandırma/yargılama sebebi olması da *kesin hüküm etkisi*, *non bis in idem ilkesi* ile çelişmeli-tartışmalı hale gelmektedir. Aynı sebebe dayanarak iki kere yargılama olmaz; iki kere karar verilemez. Bu tartışma yönünden de, hapis cezası ile vergi cezsının aynı nitelikte iki müeyyide olmadığı gerekçesiyle mevcut hali meşru göstermek mümkündür[1]. Ancak, bu da meselenin temelinden halledilmesine elverişli değildir. O zaman, bu bağı koparacak, en azından zayıflatacak bir düzenleme yapmak gerekir.

Mevcut haliyle, kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin çoğu vergi zıyaına sebebiyet vermemektedir. Bu fiillerle suç işlenmesi halinde hem kabahat hem de suçtan dolayı müeyyide uygulanması sözkonusu değildir. Diğer fiillerle işlenmiş olan kaçakçılık suçu ile öyle ya da böyle bir vergi zıyaı bağlantısı kurulmaktadır. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması zıyaa uğratılan vergi vesilesiyle ceza kesilmesine engel oluşturmamalıdır. Çünkü, daha küçük tutarlı vergi zıyaı için ceza kesilmesine-müeyyide uygulanmasına rağmen, daha büyük tutarlı vergi zıyaı için ceza kesilmemesinin-müeyyide uygulanmamasının izah edilebilir bir yanı-yönü bulunmamaktadır.

Bir fiile hem vergi cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasının gereğini ortaya koymak şarttır. Bu bağlamda, kesin hüküm etkisi ve non bis in idem ilkesinin ne anlama geldiğinin doğru ve amaca uygun olarak açıklığa kavuşturulması gerekir.

İdarî para cezası ile hürriyeti bağlayıcı ceza aynı nitelikte bir müeyyide değildir. Bu itibarla, zıyaa uğratılan vergi için bir ceza kesilir; fiilin suç niteliği için de fail hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilir. Buna herhangi bir engelin varlığından söz edilemez. Ancak, zıyaa uğratılan verginin üç katı kesilen cezaya son verilmelidir; bunun yerine hapis cezası yanında belli bir adlî para cezasına hükmedilmesini tercih etmek gerekir. Zaten üç kat ceza, suç oluşturan fiille vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde kesilmektedir. Vergi zıyaına sebebiyet verilmesi ağırlaştırıcı bir sebep olarak değerlendirilmeli-nitelendirilmeldir. Ancak, vergi zıyaına sebebiyet verildiğini kimin ve nasıl tesbit edeceğinin de açıklığa kavuşturulması şarttır. Fail hakkında kesin karar verilmeden önce, zıyaa uğratılan verginin ödenmesi hafifletici sebep olarak dikkate alınmalıdır.

Vergi ziyaı cezası,

- ya dava açma süresi içinde dava açılmaması
- ya da cezalarda indirimden yararlanılması
- ya da uzlaşma yoluyla
- ya da açılan davanın sonucuna göre
- ya da hatanın düzeltilmesi sonucu sabit hale gelmektedir.

Kesinleşmiş olan bu vergi ziyaı cezası esas alınmak suretiyle adlî para cezasına hükmedilmesi mümkündür. Kesinleşmiş verginin ve cezanın ödenmiş olması şartına bağlı olarak mahsup

[1] Anayasa Mahkemesi 27.3.2019 tarih ve Başvuru No: 2018/9115, (RG. 16 Mayıs 2019 – 30776).

edilmek suretiyle hükmedilecek cezanın tesbit edilmesi gerekir. Meselenin çözümünde bu yöntemin benimsenmesinin uygun ve mümkün olabileceği düşünülmektedir.

C. Sahte Belge – Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Vergi Usul Kanunu'na göre, *muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK.m.359/a,2). *Sahte belge* ise, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK.m.359/b). Ancak, hem düzenleme ve yorumlamada hem de uygulamada kullanılan belgelerin nitelemesi yapılırken farklı yaklaşımların olduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, bazı hallerde birisi tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelenen bir belge diğeri tarafından sahte belge olarak (ya da tersi) nitelendirilmesi mümkündür. Şüphesiz bu niteleme farklılığı uygulama ve yargılamada farklı sonuçlara yol açmaktadır. Çünkü, hükmedilecek ceza bir belgenin *muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge* olması halinde, *onsekiz aydan üç yıla kadar*; *sahte belge* olması halinde *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası*dır (VUK.m.359).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımında yer alan *mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı* olmanın ne anlama geldiği konusunda hem uygulama hem yargılama hem yorumlama yapanlar arasında tam bir mutabakattan söz etmek mümkün değildir. Belgenin mahiyet itibariyle gerçeğe aykırılığı, gerçek işlem ya da durumun, konusu ve tarafları bakımından farklılık arzetmesi anlamına gelmektedir. Tarafların farklı olması, aslında belgenin sahte belge olarak nitelendirilmesini gerektirmektedir. Çünkü, taraf farklılığı, gösterilen taraf ile gerçek bir muamele olmadığı anlamına gelmektedir. Bu itibarla, bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi; yoksa, sahte belge mi olduğu konusunda zaman zaman tereddütler yaşanabilmekte; yapılacak farklı nitelemeye bağlı olarak çelişik sonuçların doğması mümkün ve muhtemel olmaktadır. Nitekim, malın alındığı-hizmetten yararlanıldığı gerekçesi ile gider belgesi olarak kabul edilen bir faturanın, düzenleyenin farklı bir mükellef olması gerektiği iddiası ile sahte fatura olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü, taraf farklılığı mahiyet itibariyle gerçeğe aykırılık oluşturduğu için, böyle bir faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi gerekir hale gelmektedir.

Bir belgenin sahte belge olarak nitelendirilmesine rağmen, gider belgesi olarak kabul edilmesi de ayrıca bir çelişki oluşturmaktadır. Mal alınmış; hizmetten yararlanılmış; ancak, bunlara ilişkin belge sahte denilmesi halinde, bu belgenin gider belgesi olarak kullanılması, belgenin düzenleyen açısından sahte; kullanan açısından neredeyse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olduğu sonucunu doğurur gibidir. Mal alan-hizmetten yararlanan ve bunların bedelini belgeyi düzenleyene usûlüne uygun olarak ödediği sabit olan kişi için sahte belge kullanmaktan söz edilmemesi gerekir. Her talep kendi arzını oluşturur. Kullanılmasa sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmez-üretilmez. Lâkin üretimi olmayan bir şeyin de tüketilmesi mümkün değildir. Tüketimden ziyade üretimle mücadele etmek gerekir. Bataklık kurutulmadan sivrisinekle mücadelenin başarılı olduğu görülmemiştir.

Bedeli ödenerek teslim alınan emtiaya ilişkin olarak bedelin ödendiği firmanın faturasının kullanılması halinde, düzenleyen açısından sahte olduğu iddia edilen faturanın kullanan bakımından gerçek-mutlak anlamda bir sahteliğinden söz edilemez. Çünkü, mal alınmış; bedeli de faturayı düzenleyene ödenmiştir. Malın başkasından satın alındığının isbat yükü, bunu iddia eden idareye-*Cumhuriyet Savcısı*na aittir. Hiç kimse satın aldığı mal karşılığında

düzenlenen faturanın sahte olmasını istemez. Ayrıca, maliyet artışı-matrah küçültülmesi amacıyla temin edilen faturalar için de hiç kimse fatura bedelinin tamamını ödemez. Hayatın olağan akışına; iktisadî ve ticarî icaplara; mantık kurallarına uygun olmayan bir davranışın iddia edilmesi halinde, bunu iddia edenin isbat etmesi şarttır. Aksi halde, varsayıma-vehme dayalı olarak karar veriliyor demektir.

Bir belgenin/faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte olmasının bunu kullananın mutlaka suç işlemiş olduğu anlamına gelmediğine de işaret etmek gerekir. Çünkü, kaçakçılık suçunun işlenmiş olması için, kişinin kullandığı belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte olduğunu bilmesi ve buna rağmen bu belgeyi kullanmış olması şarttır. Bu şart gerçekleşmediği takdirde, kullanılan belgenin/faturanın niteliği kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılması için yeterli değildir.

Ç. Suç Tarihi: Zamanaşımının Başlangıcı

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş sayılması için vergi zıyaının doğmuş olması bir ön şart olmadığından, suçun ne zaman işlendiği ve zamanaşımının ne zaman başlanması gerektiği konusunda birçok tartışma vardır. Vergi zıyaı şartına bağlı olmayan kaçakçılık suçlarında, suç sayılan fiilin işlendiği tarihin suç tarihi ve aynı zamanda zamanaşımının başladığı tarih olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, suç sayılan fiilin işlendiği tarihin belirlenmesinde birtakım tereddütlerin ve buna bağlı tartışmaların varlığı bilinmektedir. Nitekim, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve/ya da kullanmasının ne zaman gerçekleştiği konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu bağlamda, sözü edilen belgelerin düzenlenmiş olması suç sayılan bir fiil olması sebebiyle, düzenleme tarihi itibariyle suç işlenmiş ve bu tarih itibariyle zamanaşımı süresi işlemeye başlamış demektir. Ancak, bu tür belgelerin kullanılmasının ne zaman gerçekleştiği ve buna bağlı olarak zamanaşımının hangi tarihte başladığı konusunda tartışmalar devam etmektedir. Vergi zıyaı, kaçakçılık suçunun işlenmesi için bir şart olmadığından, bu neticenin doğması ya da doğmuş sayılması suçun işlendiği ve/ya da zamanaşımının başladığı tarihin belirlenmesinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu itibarla, kaçakçılık suçu sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin deftere kayıt edildiği tarihte işlenmekte ve tamamlanmaktadır. Bu kaydın sonuç hesaplarına etkisinin olmaması, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olmasına engel teşkil etmemektedir. Kullanmanın, sonuç hesaplarına etki etmesi ve vergi zıyaına sebebiyet vermesinin bir şart olarak aranması halinde ise, suç-kullanma tarihinin beyannamenin verildiği ya da verilmesi gereken son gün olarak kabul edilmesi ve zamanaşımının başlangıcının da buna göre belirlenmesi gerekir. Bu itibarla, sonuç hesaplarının etkilemesi; yani, vergi zıyaına sebebiyet vermesi gerekmeyen bir suçun işlenmesi halinde, beyanname verilmesini beklemenin bir gereği/anlamı yoktur.

Genellikle kullanma-suç tarihi ve zamanaşımının başlangıcı tartışmaları muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanımı ile ilgili olmaktadır. Bu belgelerin kullanılmasının vergi zıyaı bağlantısı neredeyse mutlaktır. Bu itibarla, matrahın olumsuz etkilenip etkilenmemesi ancak ve yalnızca beyannamenin verilmesi ile sabit olmaktadır. Bu yüzden, vergi zıyaı şartına bağlı olarak işlenen suçlarda suç-kullanma tarihinin beyannamenin verildiği ya da verilmesi gereken son gün olarak kabul edilmesi ve zamanaşımının başlangıcının da buna göre belirlenmesi şarttır. Ancak, bu durumda sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin defter kayıtlarında olması, fakat gider belgesi olarak kullanılmaması halinde kaçakçılık suçunun işlenmediğinin de kabul edilmesi gerekir.

Mevcut düzenleme çerçevesinde kaçakçılık suçunun işlenmesi vergi zıyaı şartına bağlı olmadığına göre, defterlere kayıt tarihi kullanma-suç tarihidir. Başka bir deyişle, vergi zıyaı şartının aranmaması sebebiyle kaçakçılık suçunun işlendiği tarih olarak sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin deftere kaydını gerekli ve yeterli saymak gerekir. Aksi halde, zamanaşımının başlangıcını geciktirmek suretiyle fail/sanık/kişi aleyhine sonuç doğması kaçınılmaz olmaktadır.

D.Vergi Suçu Raporu - Mütalâa Şartı

Vergi Usul Kanunu'nun *Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul* başlığını taşıyan 367'nci maddesine göre,

"*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz".

Vergi Suçu Raporu, vergi incelemesi sonucu düzenlenen bir belgedir. *Vergi Suçu Raporu* düzenlendiği konuda işin tekniğine uygun olarak araştırmaya, incelemeye dayanması gerekmektedir. Nitekim, *Vergi Suçu Raporu*, *Vergi İnceleme Raporu*na dayanmaktadır. Bu itibarla, *Vergi Suçu Raporu*, incelemeye yetkili memurun vergi suçuna ilişkin tesbit ve kanaatini-iddiasını içeren bir belgedir.

Vergi Suçu Raporu, önce Cumhuriyet Başsavcını kamu davasını açmaya; dava açıldıktan sonra da, mahkemeyi suçun işlendiğine ikna edici olmalıdır.

Vergi Suçu Raporu, tek başına *Mütalâa Şartı*nı yerine getirememektedir. Çünkü, *Vergi Usul Kanunu*'nda (VUK.m.367) inceleme yapan kişiden başka bir (*Rapor Değerlendirme Komisyonu*) *kurul*un ve/ya da bir (*Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık*) *makam*ın ayrıca *Mütalâa*sının alınması şartı yer almaktadır. *Vergi Suçu Raporu,* inceleme yapan ve *Rapor*u hazırlayanın statüsüne bağlı olarak ya *Rapor Değerlendirme Komisyonu*nun *Mütalâa*sı eklenerek doğrudan ya da *Rapor Değerlendirme Komisyonu*nun *Mütalâa*sı ile birlikte *Vergi Dairesi Başkanlığı* veya *Defterdarlık* tarafından *Cumhuriyet Başsavcılığı*na bildirilmesi gerekir. Bu itibarla, *Vergi İncelemesi* sonucunda hazırlanmış olan *Vergi Suçu Raporu*nun tek başına bir şekilde *Cumhuriyet Başsavcılığı*na intikal etmiş olması *Mütalâa Şartı*nın yerine getirilmiş olduğu anlamına gelmemektedir.

*Mütalâa*daki niteleme ile *Cumhuriyet Savcısı*nın ve/ya da *Mahkeme*nin/*Hâkim*in bağlı olması mümkün değildir. Yargılama aşamasında mütalâadan-iddianameden farklı bir nitelendirmenin yapılması halinde, yargılamanın devamına ve sanığın ek savunma hakkını

kullanabilmesi için süre verilmesine karar verilmesi şarttır. Çünkü, yargılamanın maddî bakımından çerçevesi iddianameye göre belirlenmektedir. Bu itibarla, hüküm, ancak iddianamede unsurları belirtilen suça ilişkin fiil ve fail hakkında verilir. Buna *fiil ve fail ile bağlılık kuralı* denilmektedir. Ancak, mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir (CMK.m.225).

Sanık, suçun hukukî niteliğinin değişmesinden sonra kendisine bilgi verilip de savunmasını yapabilecek bir halde bulundurulmadıkça, iddianamede kanunî unsurları belirtilen suçun düzenlendiği kanun hükmünden başkasına dayanarak mahkûm edilemez. Cezanın artırılmasını veya cezaya ek olarak güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını gerektirecek haller, ilk defa duruşma esnasında ortaya çıktığında da sanığın savunmasının alınması gerekmektedir. Buna *ek savunma* denilmektedir. Ek savunma verilmesini gerektiren hallerde talep üzerine sanığa ek savunmasını hazırlaması için süre verilmesi şarttır (CMK.m.226).

Suç vasfının değişmesi halinde sanığa ek savunma hakkı tanınmaması, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*'nin 6'ncı maddesinin 3-b bendi hükmünün ihlâli sonucunu doğurmaktadır. Zira, savunmayı hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olma hakkı, sadece iddiname çerçevesinde duruşma sırasındaki savunma için geçerli değildir. Bu hak, daha ziyade, duruşmada ortaya çıkan yeni olaylar veya görüşler bakımından da kabul edilmektedir.

Mütalâa şartı, kaçakçılık suçuna/suçlusuna ilişkin muhakeme/yargılama sürecinde çok şeklî bir şart olarak kalmaktadır. Oysa, *mütalâa*, bir anlamda *Cumhuriyet Savcısı*nın hazırladığı İddianamenin temelini oluşturmaktadır. *Vergi Suçu Raporu* ve onun takdimini yapan *Mütalâa*, *Cumhuriyet Savcısı*nı konu hakkında özel-teknik açıdan bilgilendirmesi ve ikna etmesi gereken bir metindir. Bunun gelişigüzel, sıradan bir lazimenin yerine getirilmesinden ibaret olarak anlaşılmaması gerekir. *Mütalâa* şartına ilişkin yeni usûl, aslında *İnceleme Raporu*nun ve ona dayanan *Vergi Suçu Raporu*nun gözden geçirilmesini ve son şeklinin verilmesini gerekli ve mümkün kılmaktadır. Bu usûle uygun ve gerekli-yeterli bir *Mütalâa*nın, *İddianame* ile başlatılan ceza yargılamasının daha sağlıklı yürütülmesine vesile olması ve katkı sağlaması mümkündür.

Mütalâa ile bağlılık hem *Cumhuriyet Başsavcısı* hem de *mahkeme/hâkim* bakımından sözkonusu değildir. Bu itibarla, *Mütalâa* olmasına rağmen, *Cumhuriyet Başsavcısı*nın dava açmak; *mahkeme*nin de, ona uygun, o doğrultuda karar vermek mecburiyeti yoktur.

E. İştirak

1. Genel Olarak

Kanunî tarifi itibariyle bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişinin suçun icrasına değişik şekillerde katılımıyla işlenebilmesine *iştirak* denilmektedir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 37-41'inci maddelerinde, bir suçun birden fazla kimse tarafından suç ortaklığı şeklinde işlenmesi halinde, suç ortaklarının iştirak statülerinin ve bu bağlamda sorumluluklarının belirlenmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 42-44'üncü maddelerinde ise, bir kimse tarafından birden fazla suç işlenmesi halinde failin sorumluluğunun ve bu bağlamda verilecek cezanın nasıl belirleneceği meselesi düzenlenmektedir. *Suça iştirak*te birden fazla suç ortağının bir suçta birleşmesi; *suçların içtimaı*nda ise, birden fazla suçun bir failde toplanması sözkonusudur.

İştirak halinde işlenen suçlarda, suç ortaklarının suçun işlenişine yaptıkları katkıların normatif bir değerlendirmeye tâbi tutulması suretiyle sorumluluk statülerinin belirlenmesi gerekir. *İştirak* halinde işlenen suçlarda *faillik* ve *şeriklik* olmak üzere iki iştirak statüsü vardır. *Suç*

ortağı, ya *fail* ya da *şerik* sıfatını taşımaktadır. Fail-şerik ayrımında esas alınan kriter *fiilin işlenişi üzerinde kurulan hakimiyet*tir. *Fail*, fiili icra eden, suçun işlenişine yaptığı katkı ile fiil üzerinde hakimiyet kuran suç ortağıdır. *Şerik* ise, suçun işlenişine yaptığı katkı ile fiil üzerinde hakimiyet kuramayan suç ortağıdır. Şerikliğin *azmettirme* ve *yardım etme* şeklinde iki farklı görünüm biçimi vardır. Failin hareketi, suçun kanunî tanımı karşısında tipe uygun bir fiil iken, şerikin davranışı tipe uygun değildir. Nitekim, suçun işlenişine yaptığı katkının *tipik* olmaması nedeniyle şerikin o suçtan sorumlu tutulması mümkün değildir. Ancak, *şerik Türk Ceza Kanunu*'nda şerikliğe ilişkin düzenleme sayesinde işlenişine katkıda bulunduğu suçtan sorumlu tutulabilmektedir. Bu itibarla, şerikliğe ilişkin hükümler, cezalandırılabilirliğin alanını genişletici nitelik taşımaktadır.

2. Vergi Ceza Hukukunda İştirake İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nda üç yerde doğrudan iştirak düzenlemesine yer verilmektedir. Bunlardan *birincisi*, kaçakçılık suçuna iştirake (*cezadan indirim* VUK.m.360) ilişkin hükümdür. Buna göre, *kaçakçılık suçu*nun işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, *Türk Ceza Kanunu*'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

İkinci düzenleme, *Vergi Usul Kanunu*'nun 371'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle *bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin* kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında *Kanun*da belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez (VUK.m.371/I). Bu hüküm, vergi ziyaı kabahati başta olmak üzere vergi kabahatlerine iştirake ilişkin genel ve ayrıntılı bir düzenleme niteliği taşımamaktadır. Başka bir deyişle, vergi ziyaı kabahati dahil vergi kabahatlerinin işlenişine iştirak edenler hakkında nasıl bir işlem yapılması gerektiği belirtilmemektedir.

Üçüncü düzenleme, *Vergi Usul Kanunu*'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, kaçakçılık suçu oluşturan ve vergi ziyaına yol açan fiillere iştirak edenlere, zıyaa uğratılan verginin bir katı ceza kesilmesi gerekmektedir. Bu hükmün vergi ziyaı kabahatine iştiraki düzenlediği düşünülemez. Çünkü, bu hüküm kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil ile vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde aslî faile zıyaa uğratılan verginin üç katı; bu fiillere iştirak edenlere ise, bir katı olarak ceza uygulanması gerektiğini düzenlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçuna bağlı olmayan vergi zıyaı kabahatine ve diğer vergi kabahatlerine iştirak edenler hakkında nasıl bir uygulama yapılması gerektiğine ilişkin bir düzenleme olmadığından, bu konuda *Kabahatler Kanunu*'na bakmak gerekir. Ancak, vergi kabahatlerine iştirak konusunun *Vergi Usul Kanunu*'nda açıklığa kavuşturulması şarttır. Bu bağlamda, iştirakin şartları ve birlikte sorumlu tutulanların birbirine karşı nasıl rücu edeceğinin belirtilmesinde yarar vardır. Ayrıca, iştirak konusunun *fail* ve *şerik* ayrımının net bir biçimde belirlenmeden anlaşılmasının ve uygulanmasının mümkün olmadığı da bilinmelidir.

Kaçakçılık suçuna iştirakin *Türk Ceza Kanunu*'nun iştirak hükümlerine göre belirlenmesi gerekir. Sadece hükmolunacak ceza ve suçun işlenmesinde menfaatin bulunup bulunmaması bakımından *Vergi Usul Kanunu*'nun esas alınması mümkündür. Çünkü, bunlar dışında kaçakçılık suçuna iştirake ilişkin *Vergi Usul Kanunu*'nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde, hürriyeti bağlayıcı cezanın indiriminin

Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre; sebebiyet verilen vergi zıyaına ilişkin vergi cezasının kesilmesinin ise, *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine göre yapılması şarttır. Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nun *Cezadan indirim* başlığını taşıyan 360'ncı maddesine göre, kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, *Türk Ceza Kanunu*'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirilmesi gerekmektedir.

Diğer temel vergi suçları olan *vergi mahremiyetinin ihlâli suçu* ile *mükellefin özel işlerini yapma suçu*na iştirake ilişkin *Vergi Usul Kanunu*'nda herhangi bir hüküm bulunmadığından, bu suçlara iştirak tamamen *Türk Ceza Kanunu* hükümlerine tâbidir.

Vergi kabahatlerine bağlı cezalardan özellikle müşterek ve müteselsil sorumluluk hallerinde, cezayı gerektiren fiilin iştirak halinde işlenmiş olması gerekir. Ancak, kabahati işleyenin fail olarak mı, yoksa şerik olarak mı fiilin işlenişine katıldığı hususunda bir açıklık maalesef bulunmamaktadır. Bu yüzden, sorumlu olanların tamamının fail olarak iştirak ettikleri ve birbirlerine rücuları konusunda da eşit oranın esas alındığının kabul edilmesi gerekir. Oysa, bu hususların açık bir düzenlemeye kavuşturulmasında yarar vardır.

Kaçakçılık suçuna iştirak konusunda da *Vergi Usul Kanunu*'nun önceki düzenlemelerde ayrıntılar yer almakta idi. Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nda *teşvik* adı verilen *aslî manevî iştirak* (VUK.m.346); *yardım* olarak adlandırılan *fer'i maddî iştirak* (VUK.m.347) düzenlenmekte idi. Bu hükümlerin yürürlükten kaldırılması ile ortaya çıkan boşluk maalesef gereği gibi doldurulmamıştır.

VII. VERGİ KABAHATLERİNE İLİŞKİN ANLAŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

*Vergi kabahatlerine ilişkin anlaşmazlıkla*rın uyuşmazlık haline gelmeden çözüme kavuşturulmasının çok yönlü yararları olduğu bilinmektedir. Çünkü, dava açılması, tarafları birbirine *hasım* haline getirmekte; taraflar arasında ilişkileri koparmakta ve gereksiz çekişmelerin-zıtlaşmaların-mağduriyetlerin yaşanmasına yol açmaktadır. Bu husumetin idare ile mükellef/hizmet talep edenler arasında ortaya çıkması yüzünden, kamu maliyesinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması; kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliğinin arzu edilen bir düzeye yükseltilmesi mümkün değildir.

Vergi cezası kesilmesine bağlı olarak idare ile ceza muhatabı (mükellef ve/ya da vergi sorumlusu) arasında bazı anlaşmazlıkların ortaya çıkması ya da ceza muhatabının yargı yoluna başvurmadan daha az külfetle cezayı ödemek istemesi mümkündür. İşte böyle bir durumun ortaya çıkması halinde, ceza muhatabının doğrudan ya da idare ile biraraya gelerek yararlanabileceği bazı külfet azaltan, anlaşmazlıkların çözümünü sağlayan müesseseler vardır. Bu müesseseler sayesinde, hem mükellefin malî yükünün azaltılması hem de idarenin belli indirimlerle de olsa alacağına bir an önce kavuşması sağlanmakta; açılması muhtemel davaların açılmaması sayesinde yargının iş yükünün artmasına engel olunmaktadır. Tarafların yargılama sürecinde katlanmaları gereken masraf ve zahmet de bu yolla bertaraf edilmiş olmaktadır. Taraflar birbirleriyle daha olumlu-ılımlı bir ilişki ve iletişimi sürdürebilir hale gelmektedir. Bu müesseseler farklı nitelendirmelere tâbi tutulsa da, tarafların aralarında farklı anlaşmazlıkların birlikte çözümünü sağladığı; uyuşmazlık haline getirilip mahkemeye intikaline engel olduğu için *anlaşmazlık çözüm yolu* olarak adlandırılmaktadır.

Bunlar, *cezalarda indirim*, *uzlaşma*, *pişmanlık ve ıslah* ile *hataların düzeltilmesi*dir. Bu başlık altında, cezalarda indirim, uzlaşma ve pişmanlık ve ıslah hakkında bilgi verilmektedir.

B.Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim, vergi ödevlisinin adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi aslı ile indirimden arta kalan cezaları, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve dava açmamak kaydıyla *vadesinde* veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren *üç ay içinde* ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilmiş olan vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılmasıdır (VUK.m.376). Başka bir deyişle, *Vergi Usul Kanunu*'nda kabul edilen bu müessese ile, vergi ödevlisi, ihbarnamede yer alan vergi borcunu ve/ya da vergi cezasını dava konusu yapmaması ve belli sürelerde vergi aslını ile indirimden arta kalan cezaları ödemesi şartıyla, cezalarda önemli bir indirim imkânından yararlanmaktadır. Bu hükmün amacı, bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını azaltmak; diğer yandan, verginin ve/ya da cezanın kısa sürede hazineye intikalini sağlamaktır.

Vergi ödevlisi, başvurması halinde şartlarını yerine getirmek kaydıyla indirim imkânından otomatik olarak yararlanmaktadır. Bu kurum, *cezalarda otomatik indirim* olarak da nitelendirilmektedir. Aslında bu yönüyle *cezalarda indirim* müessesesinin, *cezaların kanunîliği ilkesi*ne aykırı olduğu düşünülebilir. Nitekim, -daha az miktarda da olsa- vergi dairesinin alacağına daha erken kavuşmasını sağlamak amacıyla *cezaların kanunîliği ilkesi*nden kısmen uzaklaşılmaktadır. Ancak, mahkeme kararı ile sabit olan bir cezadan değil, idarenin kestiği cezadan indirim yapılmaktadır. Cezanın kesilmesinden vazgeçmek ile kesilen cezanın erken ödenmesi ve uyuşmazlık konusu yapılmaması şartına bağlı olarak bir kısmından vazgeçilmesi aynı anlama gelmemektedir. Kaldı ki, şartları aynı olmasa da, *Kabahatler Kanunu*'na (KabK.m.17/6) göre kesilen cezalar için de *peşin-erken ödeme indirimi* uygulanmakta olduğu unutulmamalıdır.

Cezalarda indirimde vergi ziyaı cezasında ilk defa kesilen cezadan sonra kesilen-kesilmesi gereken cezalarda indirim oranının düşmesi kuralının değiştirilmesi gerekir. Çünkü, birinci cezanın çok düşük, ikinci cezanın çok yüksek olması; yani birinci cezanın %50 indirimli uygulanmasının aslında çok da anlamlı olmamasına rağmen, ikinci cezanın indirim oranında düşürücü etkiye sahip olması zaman zaman garip sonuçlar doğurmaktadır. Kaldı ki, önce kesilen vergi ziyaı cezasının ne zamana kadar düşük oranlı ceza indirimine sebep olacağına dair herhangi bir sınırlama-belirleme de bulunmamaktadır. Belki, ilk cezanın kesildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde aynı türden yeni bir ceza kesilmesi halinde düşük indirim oranının uygulanması düşünülebilir. Ancak, en kolay ve uygun olanın, ilk ceza-sonraki ceza kesme işlemi bağlantısını sona erdirip, her türlü ceza kesme işleminde belli oranda bir indirim oranının uygulamasının mümkün kılınmasıdır. Başka bir deyişle, usulsüzlükte olduğu gibi vergi ziyaı cezasında da %50 değil, belki daha düşük bir oranda indirimin her halükârda devam ediyor olması yönünde bir düzenleme yapılmasında yarar vardır. Bu bağlamda, cezalarda indirim şartlarının taşınması halinde, vergi ziyaı, özel usulsüzlük ve/ya da usulsüzlük cezalarında her defasında üçte/dörtte bir indirim imkânından yararlanılması yönünde değişiklik yapılmasının uygun olduğu düşünülmektedir.

Kabahatler Kanunu (KabK.m.17/6) kapsamında ödenmesi gereken cezalarda *peşin-erken ödeme indirimi* oranı dörtte birdir. Bunu da dikkate alarak, vergi kabahatlerine ilişkin cezalara

yapılması gereken indirim oranının bundan daha yüksek olmamasında yarar vardır. Çünkü, vergi, kamu hizmetlerine yapılan-yapılması gereken harcamaların en temel kaynağını oluşturmakta ve belli bir düzen içinde talep-takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi kabahatlerinin belli yükümlülükleri yerine getirmesi gerekenler tarafından işlenmekte olması ve hukuka aykırılığın sonuçlarının diğer kabahatlere göre nitelik ve derece farklılığının bulunması dikkate alınarak vergi cezalarında indirim oranının düşük olmasının amaca daha uygun düştüğünün kabul edilmesi gerekir. Tabiî, kesilen cezaların da yüksek oran ve tutarlarda olmaması şarttır.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi zıyaına yol açılması halinde zıyaa uğratılan verginin üç katı olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyaı cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan *fer'i* bir *ceza* niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, bu cezanın kesilebilmesi için, kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması şartı aranmalıdır. Kasten vergi zıyaına yol açmanın bir müeyyidesi olması nedeniyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla, bu cezanın cezalarda indirim kapsamı dışında bırakılması düşünülebilir. Ancak, Devletin alacağının kısa sürede Hazineye intikalini sağlayacağı dikkate alınarak Devleti bu imkândan mahrum etmemek için bu cezaların da, varlıklarını devam ettirdiği müddetçe, indirimden yararlanılarak ödenmesinde yarar vardır. Hatta bu yolla cezasını dava açmaksızın ödeyen sanık hakkında verilecek kararda cezanın ödenmesinin kanunî/takdirî bir indirim sebebi sayılması mümkündür.

C. Uzlaşma

1. Genel Olarak

Vergi kabahatlerine ilişkin anlaşmazlıkların çözümü bakımından *uzlaşma* üzerinde durulması gereken önemli bir müessesedir. *Uzlaşma müessesesi*, *Vergi Usul Kanunu*'nun Ek 1-12'nci maddelerinde düzenlenmekteydi. Ancak, bu ek maddelerin bir kısmı *4369 sayılı Kanun* ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları; konuyu uyuşmazlık haline getirmemeleridir. *Uzlaşma*, vergi ödevlisi ile idareyi yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecini izleme zahmet ve külfetinden kurtarmak; vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek; vergi/kamu alacağının tahsilini hızlandırmak ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi gerekçelere dayanmaktadır.

Uzlaşmanın konusu, vergi idaresi tarafından yapılan muhtemel ya da var olan vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinden kaynaklanan muhtemel ya da mevcut anlaşmazlıkların vergi idaresi ile vergi ödevlisinin varacağı mutabakat sonucu sona erdirilmesidir. Uzlaşmanın kapsamına, bir vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek olan vergi ve/ya da kesilecek olan vergi ziyaı cezaları (VUK. Ek m.11); idare tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı cezaları dahildir (VUK. Ek m. 1). Ancak, vergi zıyaına *Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde yer alan (kaçakçılık suçunu oluşturan) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilen vergi ve/ya da kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezada uzlaşmaya başvurulması mümkün değildir (VUK.Ek m.1).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesine göre, *Hazine ve Maliye Bakanlığı*, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek vergi ziyaı cezalarında (*Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde

tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) *tarhiyat öncesi uzlaşma* yapılmasına izin verebilmektedir.

Uzlaşma müessesesi ile *Kanun*da belirtilen şartların varlığı halinde, inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve/ya da kesilecek cezalar ile tarh edilen vergi ve/ya da kesilen cezalar hakkında yargı yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ile vergi ödevlisinin biraraya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmaları mümkün olmaktadır. Bu müessese, uzlaşma talebinde bulunan kimsenin iradesine ve uzlaşma komisyonunun takdirine/kabulüne bağlı olarak anlaşmazlıkların bir uyuşmazlık konusu yapılmadan çözümünü sağlamaktadır. *Uzlaşma*, ayrıca yargı organlarının gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmalarını önlemek amacına da hizmet etmektedir. Vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurup anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirip sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak anlaşmazlığa son vermesi sonucunda vergi ve/ya da vergi cezası çok daha çabuk ve kısa yoldan tahsil edilebilmekte; sonuçta kamu alacağı zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal etmektedir.

Uzlaşmaya benzer ya da yakın müesseseler yabancı hukuk sistemlerinde de *anlaşma*, *görüşme*, *ön anlaşma* gibi adlarla uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan *uzlaşma müessesesi*, iki aşamada sözkonusu olmaktadır. Bunlardan *birincisi*, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı olarak kesilecek cezalar için henüz tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapılmadan başvurulabilecek uzlaşmadır. *İkincisi* ise, vergi, resim ve harçların re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesi ve bunlara ilişkin cezaların kesilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır. Birincisine, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*, ikincisine ise, *Tarhiyat Sonrası Uzlaşma* denilmektedir.

2. Uzlaşma Müessesesinin Hukukî Niteliği

*Uzlaşma müessesesi*nin amacı, inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve/ya da kesilecek vergi cezaları ile ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkların, vergi ödevlisi ile vergi idaresinin anlaşmaları sayesinde ortadan kaldırılmasıdır. Amacı ve işlevi dikkate alınarak uzlaşmanın hukukî niteliğinin iki açıdan ele alınıp incelenmesi mümkündür. Bunlardan birincisi, uzlaşma talebi ve görüşmelerine ilişkin sürecin ve bu sürece bağlanan sonucun niteliğidir. İkincisi, uzlaşma görüşmeleri sonucunda varılan mutabakatın ya da mutabakat metninin hukukî niteliğidir.

Uzlaşma müessesesinin sürecinin ve buna bağlanan sonucun, müessesenin amacına ve işlevine bağlı olarak, *anlaşmazlık çözüm yolu* olarak nitelendirilmesi mümkün ve gereklidir. Uzlaşmanın amacına, işlevine ve sonucuna bağlı kalarak, *uzlaşma* görüşmeleri sonucunda varılan *mutabakat*ın ya da *mutabakat metni* olan *uzlaşma*nın sağlandığına ilişkin *tutanağ*ın hukukî niteliği konusunda farklı nitelendirmeler yapılmaktadır. Nitekim, *uzlaşma tutanağı* ile sağlanan *mutabakat*, idare ile vergi ödevlisi arasındaki anlaşmazlığa son veren bir tür *idarî sözleşme* olarak nitelendirilmektedir. Oysa, *uzlaşma mutabakat*ını, teknik anlamda *idarî sözleşme*den ziyade bir *sözleşme benzeri* (*sulh anlaşması) mutabakat* olarak nitelendirmek mümkündür. Bu anlaşmanın tarafları bağladığını; bu mutabakat aleyhine idarî ya da yargı yoluna başvurulamadığını da unutmamak gerekir.

3. Uzlaşma Müessesesine Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşmanın, varlığını haklı göstermek için ileri sürülen olumlu gerekçelerin olmasına; birçok ülkede yaygın bir uygulama alanı bulmasına; pratik birtakım yararlarına rağmen, hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönlerinin bulunduğu unutulmamalıdır. Uzlaşmanın,

- uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve/ya da ceza ödemelerini sağlaması nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun da *Anayasa*da yer alan *vergile(ndir)mede eşitlik ilkesi*ne aykırı olduğu;
- vergi ve/ya da cezanın bir kısmının veya tamamının tarafların anlaşması ile ortadan kaldırılması dolayısıyla *vergilerin/cezaların kanunîliği ilkesi*nin uygulanmasının engellendiği;
- vergi cezalarının *sözleşme benzeri mutabakat (*bir tür *idarî sözleşme/sulh anlaşması)* ile sona erdirilmesinin bunları sıradan bir *idarî yaptırım* haline getirdiği gibi nedenlerle eleştiri konusu yapıldığı bilinmektedir.

Nitekim, kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödemesi halinde, *malî güce göre vergilendirme ilkesi* zedelenmiş olmaktadır. Aynı durumdaki mükelleflerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşamaması durumunda da *kanun önünde eşitlik ilkesi*nden ciddi bir şekilde uzaklaşılmaktadır.

Ayrıca, vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamu hukuku niteliğine ve *vergilerin kanunîliği ilkesi*ne aykırı düşmektedir. Gerçekten, vergi hukuku alanında idare *bağlı yetki* ile donatılmış olup, kanuna göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almaktan vazgeçemez. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idareye takdir yetkisi tanınmamaktadır. Her ne kadar uzlaşma yoluna gidilmesi imkânını kanun sağlıyorsa da bu durum, yapılan teorik tartışmayı anlamsız kılmamaktadır.

Öte yandan, idare uzlaşmada varılan *sözleşme benzeri mutabakat* (bir tür *idarî sözleşme/sulh anlaşması)* ile vergi borcu aslının ve/ya da vergi cezasının bir kısmından vazgeçmektedir. Bu *feragat*ten, vergi kabahat ve yaptırımlarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkarmak mümkündür. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza, ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organ (*Türkiye Büyük Millet Meclisi*) tarafından affedilebilmektedir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, takdirî olarak cezadan vazgeçmesi, vergi kabahatleri ve bunların yaptırımlarına özgü bir nitelik olarak ortaya çıkmaktadır.

Ç. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen *pişmanlık ve ıslah*, vergi kanunlarına aykırı davranışlarını *kendiliğinden* bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren mükellef veya vergi sorumlusuna, haber verme tarihinden itibaren *onbeş gün* içinde, hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik beyanını tamamlaması ya da yanlış beyanını düzeltmesi ve aynı süre içinde ödeme süresi geçmiş olan vergileri *pişmanlık zammı* ile birlikte ödemesi halinde, iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere vergi ziyaı cezasının kesilmesini ya da kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma-kovuşturma yapılmasını ve cezaya hükmolunmasını önleyen bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi zıyaına yol açmak ve/ya da belge düzenini bozmak suretiyle hukuka aykırı davrananların/suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukîleştirmektedir. *Pişmanlık ve ıslah müessesesi*, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve çaresiz durumda bırakmadan, belli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükellefi idareye yaklaştırmayı, vergiye karşı direnci kırmayı ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ceza hukukuna özgü ve iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere vergi ziyaı cezasının kesilmesini, kaçakçılık suçlarının soruşturulmasını-kovuşturulmasını ve bunlar hakkında cezaya hükmolunmasını önlemek suretiyle muhtemel vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümünü sağlayan bir müessesedir. Bu müesseseyi, başka hukuk dallarındaki benzer müesseselerin vergi ceza hukukunda bir uygulaması olarak görmek ve göstermek mümkün değildir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, niteliği itibariyle ceza hukukunun *gönüllü vazgeçme*, *etkin pişmanlık (faal nedamet)* ve *ön ödeme* müesseselerine çeşitli açılardan kısmen benzerlikler gösterse bile, vergi ceza hukukuna özgü bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması halinde, kesilmemesi gereken ceza sadece *vergi ziyaı cezası*dır. Bu yüzden, pişmanlık ve ıslah müessesesi, sebebi ve yerindeliği tartışılsa da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kesilmesine bir engel oluşturmamaktadır.

Vergi ziyaı cezasının kesilmemesi, pişmanlık ve ıslah şartlarının eksiksiz yerine getirilmesi şartına bağlıdır. Vergi ödevlisinin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için başvurmasına rağmen, şartlarını yerine getir(e)memesi halinde, geç ya da eksik tahakkuk için indirimli ceza kesilmelidir.

Sonuç itibariyle, kabahat ve/ya da suç işleyen mükelleflerin yaptıklarından pişmanlık duyarak durumu ilgili makamlara bildirmesi ve gereklerini yerine getirmesi halinde onlara bir fırsat verilerek cezaya muhatap olmaları önlenmektedir. Bu yolla, bir taraftan kişilerin kanunlara uymaları özendirilmekte; diğer taraftan da, vergi zıyaı açısından belki de idare tarafından hiç fark edilemeyecek bir gelirin tahsil edilmesi mümkün olmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

*Vergi Ceza Hukuku*nun, geniş anlamda *Malî Ceza Hukuku* olarak nitelendirilmesi halinde, sadece *Vergi Usul Kanunu* ile sınırlı kalınmamakta; kapsama *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, *Gümrük Kanunu* ve *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nda yer alan kabahatler ve suçların da dahil edilmesi gerekmektedir. Mevcut haliyle *Vergi Ceza Hukuku*, sadece *Vergi Usul Kanunu*'nu esas alan dar anlamda *Vergi Ceza Hukuku*nu ifade etmektedir. Bu alanda, düzenleme-uygulama-yargılamalar bu nitelik esas alınarak yapılmaktadır. Oysa, hukuk sistemi bir bütündür. Bütün dikkate alınarak parçaların düzenlenmesi şarttır. Kaldı ki, aynı hukukî yararı korumaya yönelik olarak yapılmış olan *Malî Ceza Hukuku* düzenlemelerinin birlikte düşünülmesi-dikkate alınması gerekir. Bu düzenlemelerin bir bütün oluşturması gerektiği dikkate alınarak uyumlu hale getirilmesi şarttır. Aksi halde, birbiriyle uyumsuz-ölçüsüz düzenleme-uygulama-yargılamalar ile adalete ulaşmak, hukuk güvenliğini sağlamak mümkün değildir. Nitekim, mevcut haliyle bu uyumsuzluk-güvensizlik her yönüyle yaşanmaktadır.

Dar ya da geniş anlamda *Vergi Ceza Hukuku* alanında düzenleme-uygulama-yargılamalar yapılırken *Vergi Usul Kanunu-Gümrük Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Türk Ceza Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Kabahatler Kanunu* ve *Vergi Usul Kanunu-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* ilişkisinin-bağlantısının mutlaka düzgün kurulması gerekir. Non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturacak hallerden kaçınılmalıdır. Ayrıca, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisi netleştirilmelidir.

*Vergi Ceza Hukuku*nda belirsizlikler ve dengesizliklerin varlığı bilinmektedir. Nitekim, cezalar bakımından hafifletici-ağırlaştırıcı sebeplere yer verilmemesi dengesizliği-belirsizliği artırmaktadır. Mevcut haliyle ölçüsüz cezalar ve mağduriyetlere sebebiyet verilmektedir. Taban-tavan cezanın varlığı hafifletici-ağırlaştıcı sebep anlamına gelmemektedir. *Türk Ceza Kanunu*'ndaki düzenlemeye benzer bir düzenlemenin yapılması gerekir. Kaçakçılık suçu başta olmak üzere, teşebbüs hali, hafifletici ve ağırlaştırıcı sebepler ayrımı ve düzenlemesi şarttır.

12 Eylül 1980 sonrasında yapılan ve *2365 sayılı Kanun*la getirilmiş olan *kusur*, *ağır kusur*, *kaçakçılık* şeklinde bir tasnif vardı. Orada en azından vergi zıyaı olmasına rağmen, buna ağır ihmal veya kasten sebebiyet verilmemiş olması halinde, daha az ceza kesilmesi gerektiği yaklaşımının yansıması olan bir kademelendirme sözkonusu idi. Şüphesiz, her vergi zıyaı için aynı oranda ceza kesiliyor olması adalet duygusunu zedelemektedir. Bir farklılaştırmanın yapılmasında yarar olduğu düşünülebilir. Aslında şu anda da buna benzer bir farklılaştırma/kademelendirme vardır. Nitekim, kendiliğinden beyanda bulunulması halinde, *Kanun*da belirtilmiş şartlarda *zıyaa uğratılan verginin yarısı;* idarenin vergi zıyaını tespit etmesi halinde, kaçakçılık fiiliyle zıyaa yol açma söz konusu değilse, *zıyaa uğratılan verginin bir katı* kadar *vergi ziyaı cezası*; kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiille vergi zıyaına yol açılması halinde *zıyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı* kadar *vergi cezası* kesilmesi gibi bir kademelendirme sözkonusudur. Başka bir deyişle, sistemde aslında eski adlandırma olmasa bile bir kademelendirmenin olduğu muhakkaktır.

Önceki kademelendirmenin mevcut düzenlemeye göre daha düzgün olduğu sanılmakta ve yeniden o yönde bir düzenlemenin yapılması önerilmektedir. Ancak, eskiye dönüş yerine, mevcut sistemi belki biraz daha düzelterek muhafaza etmekte yarar vardır. Çünkü, mevcut düzenlemenin yürürlüğe konulmasının üzerinden kısa sayılmayacak bir süre geçmiş ve kendine göre birtakım uygulama alışkanlıkları ile ilmî ve kazaî içtihat oluşmuştur. Yeni yapılacak her düzenleme, yeni uygulama alışkanlıkları ile ilmî ve kazaî içtihat oluşuncaya kadar belirsizlikler yaşanmasını beraberinde getirmektedir. Oysa, hukuk, işlevini yerleşik alışkanlıklar ve içtihatlar sayesinde yerine getirebilmektedir.

Vergi ziyaı kabahatine ilişkin düzenleme gözden geçirilmelidir. Bu bağlamda, kabahatin adı ve ifade edilişinde farklılaştırmaya gidilmesi mümkündür. Ayrıca, diğer kanunlarda yer alan vergi ziyaı kabahati ve benzeri hükümlerin de *Vergi Usul Kanunu*'na aktarılmasında yarar vardır. Zıyaa uğratılan verginin katı/misli olarak ifade edilen ve kesilmesi gereken cezadan vazgeçilmeli; hafifletici ve ağırlaştırıcı sebeplere bağlı olarak cezanın farklılaştırılması sağlanmalıdır. Bu bağlamda, mevcut enflasyon oranı dikkate alınarak,

- temel cezanın, zıyaa uğratılan verginin *yarısı*/*dörte biri*;
- indirimli cezanın, zıyaa uğratılan verginin *dörtte biri*/*yüzde onbeşi*;
- ağırlaştırılmış cezanın da, zıyaa uğratılan verginin *bir katı*/*yarısı* olarak düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Mevcut *Mütalâa* hazırlanması usûlünde bazı aksamalar sözkonusu olduğundan, ayrı-özel bir *Mütalâa Hazırlama Komisyonu* kurulmalı ya da *Rapor Değerlendirme Komisyonu*na inceleme elemanı dışından üyeler görevlendirilerek farklı bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu Komisyonda, hukuk fakültesi mezunu, avukatlık stajını yapmış ve hukuk (özellikle kamu hukuku-malî hukuk) alanında en az yüksek lisans derecesine sahip bir kişinin üye olarak görevlendirilmesinde yarar vardır. Çünkü, *Vergi İnceleme Raporu-Vergi Suçu Raporu*nun hukukî açıdan da şekillendirilmesi-değerlendirilmesi gerekir. Bu itibarla, Mütalâanın kaleme alınması aşamasında alanın uzmanı bir kişinin katkıda bulunmasında büyük yarar vardır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması, ölçüsüz, adalete ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurduğu bilinmektedir. Bu meselenin kalıcı bir çözüme kavuşturulmasına yönelik birçok öneride bulunulsa da, en uygun ve mümkün öneri tekerrür gerekçesiyle ceza artırımı uygulamasına son verilmesidir. Ancak, tekrar tekrar vergi kabahati işleyenlerin mükellef lehine düzenlenen tecil-uzlaşma gibi müesseselerden yararlanmak istemeleri halinde mükerrir olma durumunun dikkate alınmasını sağlamak gerekir.

Cezalarda indirim (VUK.m.376), hem idarenin alacağına biran evvel kavuşmasını sağlayan, hem mükelleflerin maliyetlerinin kısmen azaltılmasına yarayan hem de yargı organlarının işyükünün artmasına engel olan bir müessese olarak sistemde varlığını muhafaza etmelidir.

Vergi kabahati türü ayrımı yapılmaksızın vergi cezalarının hepsinde indirim oranının aynı olması yönünde düzenleme yapılması uygun ve mümkündür. Ancak, vergi ziyaı cezasının zıyaa uğratıldığı iddia edilen verginin katları olarak belirlenen cezaların kademeli olarak *yüzde onbeş*, *yüzde yirmibeş* ve *yüzde elli* oranında düzenlenmesi halinde, *Kabahatler Kanunu* kapsamında işlenen kabahatlerin cezalarında uygulanan *peşin ödeme indirimi* olan *yüzde yirmi beş* oranından daha az bir indirimin vergi kabahatlerine ilişkin olarak kesilen cezalarda da benimsenmesinde yarar vardır. Çünkü, vergi kanunu hükümlerine uyulmasının ve verginin zamanında ve eksiksiz olarak tahsilinin bir aracı; aksine davranışın bir müeyyidesi olan vergi cezalarının diğer kabahatlere ilişkin cezalardan daha etkili uygulanması halinde konuluş amacına hizmet edeceği muhakkaktır. Aksi halde, cezaların caydırıcılığı azalacak demektir.

Uzlaşma, hemen her yerde bir keyfilik kaynağı gibi tanıtılmakta ve eleştirilmektedir. *Anayasa*ya aykırı olduğu yönünde sürekli eleştirilere konu olmaktadır. Oysa, uzlaşma *Anayasa*ya mutlak aykırılık içeren bir kurum değildir; ancak, sağlıklı işletilemezse, *Anayasa*ya aykırı sonuçlar üretmeye müsait bir kurumdur. Mahkeme tarafından vergi tarhı-ceza kesme işleminin iptal edilmesi halinde, kanun koyucunun ihdas ettiği yükümlülüğün kaldırılmasından söz edilemediği gibi, uzlaşma talebinin uzlaşma ile sonuçlanması halinde de aynı yaklaşımın benimsenmesi gerekir. Mahkeme, vergi/ceza ihbarnamesini hukuka aykırılık gerekçesiyle iptal etmektedir. Uzlaşma komisyonu da önerilmesi düşünülen vergi ve cezayı; tarh edilen vergi ve/ya da cezayı hukuka aykırı bulması halinde işlemin kısmen ya da tamamen geri alınması-düzeltilmesi anlamına gelecek şekilde uzlaşmaya karar verebilmelidir/vermektedir.

Vergi-ceza ihbarnamesini mahkeme iptal edebilir; ancak, açıkça hukuka aykırı olan ya da aykırılıklar içeren vergi-cezalar hakkında uzlaşma komisyonu herhangi bir tasarrufta bulunamaz demek hayatın gerçekleri ile bağdaşmamaktadır.

Uzlaşma komisyonları başta olmak üzere birçok komisyonun-kurulun oluşumunun gözden geçirilmesi şarttır. Bu bağlamda, başta uzlaşma komisyonları olmak üzere komisyonların bağımsız üyelerle takviye edilmesi gerekir. Her inceleme için uzlaşma komisyonu oluşturmak yerine, daimi görevli uzlaşma komisyonları ile bu görevin yapılması; bağımsız üyelerin bulunması; komisyon kararlarının gerekçeli olması; uzlaşma sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması konusunun düşünülmesinde yarar vardır. Muhtemelen bu yolla, uzlaşma müessesesi hakkında var olan mevcut şüpheler ile yapılan eleştiriler büyük ölçüde bertaraf edilebilir.

Uzlaşma komisyonlarının yapısı, kararlarının niteliği-hüküm ve sonuçları netleştirilmelidir. Uzlaşma-yargı yolu; uzlaşma-cezalarda indirim-yargı yolu ilişkisi düzgün hale getirilmelidir. Uzlaşmaya başvurulması halinde, ek dava açma süresi içinde de cezalarda indirimden yararlanılabilmelidir.

Kısmî uzlaşmanın yaygınlaştırılması gerekir. Uzlaşma hükümlerinin yerine getirilmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmalıdır.

Uzlaşma ile *cezalarda indirim* müesseselerinin bir arada sistemde varlığını korumasının gereği olmadığı yönünde bazı görüşler ileri sürülmektedir. *Uzlaşma* ile *cezalarda indirim* birbirinin mutlak bir alternatifi değildir. Zaten birinden yararlanan diğerinden yararlanamamaktadır. *Uzlaşma* ile *cezalarda indirim* müesseselerinin avantajlarından birlikte yararlanmak sözkonusu olmadığından, her ikisinin de sistemde muhafaza edilmesinde yarar vardır. Kaldı ki, cezalarda indirimde sadece cezalarda kanunda belirtilen oranlarda indirim yapılmakta; uzlaşmada ise, cezalarda yapılması muhtemel indirimin belli bir oranı olmadığı gibi, vergi aslında da oranı önceden belirli olmaksızın indirim yapılabilmektedir.

Uzlaşılmış olan cezanın tekrar indirimli olarak ödenmesinin bir mantığı yoktur. Müesseselerin mahiyetine uygun olmayan düzenlemeler-uygulamalar yapılması sistemde olması gereken istikrarın sağlanmasına; uyumun ve verimin elde edilmesine engel oluşturmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi ziyaı cezasının kesilmemesi ile sınırlı uygulanmasına devam edilmelidir. İhtirazî kayıtla beyana müsaade edilmemelidir. Çünkü, hem pişman olma hem de meseleyi uyuşmazlık haline getirme, bu müessesenin ruhuna ve amacına aykırıdır. Kişi ya pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle geçmişte işlenmiş olan hukuka aykırı fiillerinin sonuçlarından müessesenin sağladığı kolaylıklar sayesinde kurtulur ya da bu müesseseden yararlanmadan meselenin yargı yoluyla çözümünün sonuçlarına katlanır. İkisinin bir arada uygulanması müessesenin mahiyetine ve gayesine aykırıdır.

Pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunulması kaçakçılık suçunun takibine engel olmamalıdır. Çünkü, vergi zıyaının gerçekleşmiş olması kaçakçılık suçunun bir şartı-unsuru olmaktan çıkarılmasından sonra, vergi zıyaına sebebiyet vermeden kaçakçılık suçu işlenilmesi halinde, failin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle soruşturma ve kovuşturmadan kurtulmasının makul bir gerekçesi bulunmamaktadır. Ceza soruşturması-kovuşturması yapılmalı; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması ise, takdire bağlı olmayan/kanunî indirim sebebi olarak düzenlenmelidir. Bu indirimden yararlanabilmek, pişmanlık ve ıslaha ilişkin bütün şartların yerine getirilmesi şartına bağlanmalıdır.

Hiç defter tutmama, belge düzenlememe; olan defterine kayıt yapmama defter ve belgeleri *gizleme* fiili oluşturmamaktadır. Bunların yeniden nitelendirilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, belge düzenleme-defter tutma ve ibraz ödevlerine aykırılığın kabahat-suç tasnifinin ve tavsifinin iyi yapılması gerekir. Bu itibarla, gizlemenin hüküm ve sonuçlarının gözden geçirilmesi şarttır.

Muhasebe hilesi, sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne anlama geldiğinin daha bir belirginleştirilmesinde yarar vadır. Bilerek ve ya/da bilmeden kullanmanın açıklığa kavuşturulması gerekir. Bir belgenin bir taraftan gider belgesi olarak kabul edilmesinin, diğer taraftan sahte belge olarak nitelendirilip ceza soruşturması-kovuşturması başlatılmasının anlaşılır hale getirilmesi şarttır.

Bir vergilendirme/hesap döneminde işlenen suçların ayrı ayrı cezalandırılması; *müteselsil suç* olarak nitelendirilerek ceza artırımına gidilmesi; suçun işlendiğinin tesbitine kadar işlenmiş olan suçların *müteselsil suç* sayılması konularının tartışılması ve düzenlemeye kavuşturulmasında yarar vardır. Ayrıca, vergi zıyaı olmadan işlenmiş olan kaçakçılık suçlarında zamanaşımı başlangıcının tesbiti bakımından suç tarihinin bilinmesi önem arz etmektedir. Suç tarihinin doğru belirlenebilmesi yönünde düzenleme yapılmalıdır.

Cezalandırılması gereken birtakım hukuka aykırılıkların da başka şekilde nitelendirilerek sistemde bırakılması veya bir kısmının ise, tamamen sistem dışına çıkarılması; vergi suçu-vergi kabahati ve bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların hangi kanunda düzenleneceği konusunda karar verilmesi gerekir. Müeyyideye bağlanan bir hukuka aykırılık hangi kanunda düzenleniyorsa, ona uygulanacak müeyyidenin de mutlaka o kanunda düzenlemesinde yarar vardır. Bu bağlamda, *vergi mahremiyetinin ihlâli* ve *mükelleflerin özel işlerini yapma* suçlarının hem tanımı ve kapsamı daha belirgin-düzgün hale getirilmeli hem de bunlara ilişkin cezaların *Türk Ceza Kanunu*'na atıf yerine *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, *Vergi Usul Kanunu*'nun başka yerlerinde ya da başka kanunlarda düzenlenen kabahatlerin/suçların da *Kanun*un *Vergi Suçları-Kabahatleri-Cezaları*na tahsis edilen Bölümünde toplanmasında yarar vardır.

Gümrük Kanunu ve diğer vergi kanunlarının *Vergi Usul Kanunu* ile bağlantısı kurulmalı; ortak bir usûl-dil oluşturulmalıdır. Ayrıca *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nun vergi bağlantılı suçlara ilişkin hükümleri ile *Vergi Usul Kanunu*'nun vergi suçlarına ilişkin hükümlerinin uyumlu hale getirilmesi gerekir. Aynı Devletin, tam ve zamanında ödenmesine engel oluşturan hukuka aykırı fiilleri bir vergi için başka, diğer vergi için başka hükümlere tâbi tutmasının makûl ve mantıklı bir gerekçesi olmalıdır. Aksi halde, mükellefler/failler arasında farklı müeyyidelere muhatap olunması/mağduriyetler yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi suçlarına ilişkin yargılama yapan mahkemelerin uzman mahkemeler haline dönüştürülmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, malî polis-savcılık-mahkeme zincirinin oluşturulması halinde, vergi suçları ve suçlularının daha sağlıklı bir şekilde takip edilmesi mümkün ve muhtemeldir. Ayrıca, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu* ile *Vergi Usul Kanunu*'na muhalefet suçlarına ilişkin istinaf-temyiz merciinin de *Bölge Adliye Mahkemesi'*nin-*Yargıtay*'ın aynı dairesi olmasının içtihadın oluşması ve istikrar kazanması bakımından yararlı olacağı muhakkaktır[1]. Uzman mahkemeler kurulmalı; bu mahkemede görev yapacak hâkimler-savcılar uzmanlığa sahip hale getirilmelidir. Aksi halde, ne yapılırsa yapılsın *el yordamı adaleti*ne teslim olmak kaçınılmazdır.

Af nitelikli düzenlenlemeler ile sağlayan ödeme kolaylıkları ile, hiç beyan etmeyen ya da eksik beyan edip geç tahakkuk ettiren birinin süresinde beyan edip ödeyen ve/ya da öde(ye)meyen mükelleften daha avantajlı hale getirilmemesi şarttır. Aksi halde, hemen her mükellefin sözü edilen vergi kolaylıklarını bekler hale gelmesi yüzünden kamu gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi mümkün değildir.

Zaman içinde mahiyeti müsaade ettiği nisbette suçların kabahate; kabahatlerin haksız fiile dönüştürülmesi temayülünden söz etmek mümkündür. Buna paralel olarak, hürriyeti bağlayıcı cezanın/hapis cezasının para cezasına; para cezasının medenî müeyyideye-tazminata-temerrüt faizine-gecikme zammına dönüştürülmesi önerilmektedir.

Yeni düzenleme yapılırken çok zorunlu olmadıkça terkedilmiş kurumların yeniden ihya edilmesi yolunu tercih etmemek gerekir. Kaldı ki, mevcudun düzenlenmesi-düzeltilmesi sayesinde ihtiyaç giderilecekse, yeni bir düzenleme yapılmasına da gerek yoktur.

Hukuk sisteminin bir bütün; hukukun oluşumunda istikrarın şart olduğu unutulmamalıdır. Hukuk sisteminin her alanında hukuka uygun düzenleme-uygulama-yargılama yapılması şarttır.

[1] Şu an yürürlükte bulunan hükümlere göre vergi suçlarına ilişkin cezalar tek başına temyiz edilen hapis cezası sınırı altında kalmaktadır (Bkz. CMK.m.286/2,a).

Kaynakça*

I. Kitaplar

Artuk, M. E., Gökçen, A. & ALŞAHİN, M. Emin/ÇAKIR, Kerim; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2019.
BAYAR, İbrahim Nihat; Vergi Kaçakçılığı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013.
BAYKARA, Bekir; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), İstanbul 2009.
BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; Vergi Ceza Hukuku, 4. Baskı, Afyonkarahisar 2018.
CANDAN, Turgut; Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Dördüncü Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019, (Vergisel Kabahatler).
ÇAVUŞ, Adnan; Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Beta Yayıncılık), İstanbul 2016, (Suç Genel Teorisi).
ÇOMAKLI, Şafak Ertan/AK, Ahmet; Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, (Erzurum Barosu Yayınları), Erzurum 2013.
DONAY, Süheyl; Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, (Beta Yayınları), İstanbul 2008, (Vergi Suçları).
ERDEM, Tahir; Vergisel Kabahatler, (Beta Yayınları), İstanbul 2010, (Vergisel Kabahatler).
ERMAN, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul 1988, (Vergi Suçları).
GENÇ, Fatma Umay/YURTLU, Fatih/ERDOĞAN, Oğuz/KURT, Elif/KILIÇ, Burak (Editörler İzzet ÖZGENÇ/İlhan ÜZÜLMEZ, Ceza Genel Hukuku, Temel Hukuk Dizisi, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018.
GÖK, Özgecan; Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.
HIZLI, Yılmaz; Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, (Kazancı Yayınları), Ankara 1984.
KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
KARAKOÇ, Yusuf; Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Bası, (DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76), İzmir 1997, (Pişmanlık).
KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014
KARAKOÇ, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarını/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları), 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Vergi Yargılaması).
KARAKOÇ, Yusuf; Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019, (Vergi Ceza).
KARAKOÇ, Yusuf/ŞENYÜZ, Doğan/BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; (Ed. Yusuf Karakoç/Mustafa Erkan Üyümez); Vergi Ceza Hukuku, (Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1552), Eskişehir 2015.
KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan; Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çöüm Yolları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2018.
KAŞIKÇI, Mahmut; Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Ethemler Yayıncılık), İstanbul 2007, (Vergi Kaçakçılığı).
KIZILOT, Şükrü/ KIZILOT, Zuhal; Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 4. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2011.
KOCAHANOĞLU, O. Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983.
MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Ceza Hukuku, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 214), Eskişehir 1979, (Vergi Ceza).
MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Genel Hukuku, 2. Baskı, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9), İstanbul 2008, (Vergi Genel).
MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011, (Vergi Hukuku).

MUTLUER, M. Kâmil/DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay; Vergi Ceza Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2019, (Vergi Ceza)
MUTLUER, M. Kâmil/DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay; Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019; (Vergi Teorisi)
OKTAR, S. Ateş; Vergi Hukuku, 14. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2019.
ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker; Vergi Hukuku, 28. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2019.
ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku, 11. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2019.
ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAKSIZ, Pınar/TEPE, İlker; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 9. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018, (Genel Hükümler)
ÖZCAN, Onur; Vergi Suçları, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.
ÖZEN, Mustafa; Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri, 2. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2018.
ÖZGENÇ, İzzet; Türk Ceza Hukuku, 15. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2019.
ÖZTAŞ, Esma; Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2019.
RENÇBER, Altan; Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2017.
SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, 8. Bası, (Beta Yayıncılık), İstanbul 2016, (Vergi Hukuku).
SARICAOĞLU, Ercan; Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, (Seçkin Yayınları), Ankara 2017.
SOMUNCU, Ahmet/DEĞİRMENDERELİ, Ali; Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.
ŞENTÜRK, Akın Gencer/ALPASLAN, Mustafa; Vergi (Ceza) Hukukunda Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi, (Etki Yayınları), İzmir 2009.
ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2017.
TAŞDELEN, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.
TAŞKAN, Yusuf Ziya; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2019.
TAŞTAN, Mehmet; Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.
TOSUN, Öztekin; Hileli Vergi Suçları, (İÜHF. Yayınları), (Baha Matbaası), İstanbul 1962.
UĞUR, Hüsamettin-ELİBOL, Mert; Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2015.
YILDIRIM, Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, (Adalet Yayınları), Ankara 2013.
YİĞİT, Uğur; Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2004.

II. Makaleler

AĞAR, Serkan; "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", TBB Dergisi, S. 58, Temmuz 2005, s. 273-301), (Sahte Belge).
AKKAYA, Mustafa; "Vergi Muhakemesi ve Ceza Muhakemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", (AÜHFD., C. 49, 2000, S. 1-4, s. 85-96), (Kararların Etkileşimi).
AKKAYA, Mustafa; "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 29-35), (Ceza Sistemi).
AKKAYA, Mustafa-BAYAR, İbrahim Nihat; "Vergi Ziyaına Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi", (Yaklaşım, S. 220, 2011, s. 289-293).

ARSLAN, Çetin; “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK.m.362)”, (Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 3, S.2, Yıl 2013, s. 15-29).
AYDIN, Ali Rıza; “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 13-28).
BAĞDANLI, İ. Halil; “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 36-51).
BAŞ, Eylem; “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından ‘Zamanaşımı’ Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, (Prof. Dr. Nevzat TOROSLU’ya Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Yayın No: 459, Ankara 2015, s. 199-243).
BAŞARAN, Funda; "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim", (Mükellefin Dergisi, S. 87, Mart 2000, s. 109-119), (Hukuki Rejim).
BAŞARAN, Funda; "Keyfilik Yaratıcısı Mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcısı Mı? Sorgudaki Kurum: 'Uzlaşma' Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)", (Mükellefin Dergisi, Haziran 2000, S. 90, s. 33-42), (Uzlaşma I);
BAŞARAN, Funda; "Keyfilik Yaratıcısı Mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcısı Mı? Sorgudaki Kurum: 'Uzlaşma' Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)", (Mükellefin Dergisi, Temmuz 2000, S. 91, s. 105-110), (Uzlaşma II).
BAŞARAN, Funda; "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006, s. 116-147), (İdari Nitelikli).
BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 72-94), (Vergi Ceza Sistemi).
BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, (İBD., C. 82, S. 2008/6, s. 2839-2859), (Son Durum).
BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ed. İlhan Ulusan- Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 285-297), (Vergi Kabahat).
CANDAN, Turgut; “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ed. İlhan Ulusan- Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 245-284), (Temel İlkeler).
ÇOMAKLI, Şafak Ertan; “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu”, (Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 657-691), (Ceza Sorumluluğu).
DEMİRBAŞ, Burcu; “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”; (Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 953-985).
DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu; “Farklı Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Anlaşmazlıklarının Barışçıl Yollarla Çözümü”, (6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2017, s. 50-82), (Vergi Anlaşmazlıkları).
DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu/GÖK, Özgecan; “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, (D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, İzmir 2017, s. 75-125).
DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Türk Ceza Hukukundaki Gelişmelerin Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, (Legal Malî Hukuk Dergisi, Ocak 2005, S. 1, s. 21-29), (Vergi Ceza).
DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 95-101), (Eleştiriler).
EKER KAZANCI, Behiye/

SOYER, Sesim ; “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, (Prof. Dr. YAVUZ ALANGOYA İçin Armağan, İstanbul 2007, s. 923-961).
ERDEM, Tahir; “Hangi Ceza Sistemi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 207, Aralık 2005, s. 75-113), (Ceza Sistemi).
ERDEM, Tahir; “Eskiden Yeniye Vergi Ziyaı Cezası”, (Mali Pusula, Yıl. 2, S. 20, Ağustos 2006, s. 126-170), (Vergi Ziyaı).
ERDEM, Tahir; “Ceza Hukukunda Yaşanan Değişimin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 48, Aralık 2007, s. 329-349), (Vergi Ceza Sistemi).
ERDEM, Tahir; “Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 176-195), (Ceza Sorumluluğu).
KARAKOÇ, Yusuf; "Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalâa Şartına Bağlı Olması", (Yusuf Karakoç, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, İzmir 1996, s. 53-62), (Mütalâ Şartı).
KARAKOÇ, Yusuf; "Vergi Ziyaı Suçu ve Cezası", (Manisa Barosu Dergisi, Yıl: 18, S. 71, s. 40-55), (Vergi Ziyaı).
KARAKOÇ, Yusuf; “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yürürlüğe Girmesi ve Sonuçları”, (Danıştay’ın 138. Kuruluş Yıldönümü ve “Danıştay ve İdari Yargı Günü”, 10-12 Mayıs 2006, Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, Ankara 2008, s. 181-188), (Anayasa Mahkemesi Kararları).
KARAKOÇ, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Anısına Armağan, C. I, İzmir 2012, s. 3-26), (Değerlendirme).
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), (Vergilendirme İlkeleri).
KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, C. IV, İzmir 2015, s. 3637-3739), (Cezalarda İndirim).
KAŞIKÇI, Mahmut; “Vergi Suçlarında Zamanaşımı ve Özellikle Dava Zamanaşımının Başlangıç Anı İle İlgili Bir İnceleme”, (Vergi Raporu, Yıl: 9, S. 53, Haziran-Temmuz 2001, s. 31-33), (Dava Zamanaşımı).
NARTER, Recep/SARICAOĞLU, Ercan; Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, (EÜHFD, C. XVII, S. 1-2, 2013, s. 73-99).
OKTAR, S. Ateş; "Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler", (İÜİFM., 49. Cilt, 760. Yıl Özel Sayısı, İstanbul 1998, s. 165-174), (Vergi Suçunun Niteliği).
OKTAR, S. Ateş; “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2000, S. 144, s. 75-93), (Kaçakçılık Suçları).
OKTAR, S. Ateş; “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2009, S. 249, s. 7-14), (Muhasebe Hileleri).
OMAÇ, Ramazan; “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 193, Ekim 2004, s. 56-82).
ÖĞÜTÇÜ, Burhan; “Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, (İBD. Vergi Hukuku Özel Sayısı, Mart 2008, s. 125-146).
ÖNCEL, Muallâ; “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, (Fadıl Hakkı SUR'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 39-55), (Sorumluluk).
ÖNCEL, Muallâ; “Vergi Usul Kanunu’nun 339. Maddesi Yeterince Açık mı? (Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri)”, (Prof. Dr. Gürgan Çelebican’a Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 310, Ankara 2011, s. 299-305), (Vergi Usul).

ÖNOK, Rifat Murat/PINAR, Burak; “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları İle Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, (Mali Pusula, Temmuz 2006, S. 19, s. 67-89).
ÖZTÜRK, Bünyamin; ”Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 52-71).
PINAR, Burak; “Vergi Sorunlarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim”, (Mali Pusula, S. 24, Aralık 2006, s. 70-93).
SABAN, Nihal; “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 143, Ağustos 2000, s. 138-150), (Suç ve Ceza Sistemi I).
SABAN, Nihal; “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? II”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 144, Eylül 2000, s. 94-103), (Suç ve Ceza Sistemi II).
SEVİĞ, Veysi; “Kaçakçılık Suçu İle Vergi Ziyaı İlişkisi”, (Yaklaşım, Yıl: 7, S. 75, Mart 1999, s. 37-39), (Vergi Ziyaı İlişkisi).
SEVİĞ, Veysi; “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, (Yakaşım, Yıl: 10, S. 120, Aralık 2002, s. 42-44), (Pişmanlık).
ŞENGÖZ, Yunus; “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 121-137).
ŞENYÜZ, Doğan; “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, (DEÜHFD., C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40), (Susma Hakkı).
TAŞTAN, Mehmet; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu, (Adalet Dergisi, Yıl: 2013, S. 5, s. 161-187), (Gizleme Suçu).
TAŞTAN, Mehmet; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, (Adalet Dergisi, Yıl: 2014, S. 48, s. 208-233), (Yanıltıcı Belge).
TAYLAR, Yıldırım; “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, (Ceza Hukuku Dergisi, Yıl: 10, S. 28, Ağustos 2015, s. 187-223), (Ölçülülük İlkesi).
TAYLAR, Yıldırım; "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 20, Sayı: 2, 2018, s. 375-408), (Vergi İncelemesi).
TOROSLU, Nevzat; “Suçların Tasnifi Sorunu ve Taksirli Suçlar İle Kabahatlar Konusunda Bazı Eğilimler”, (Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK’nın 50 Yılı ve Geleceği – İÜHF. Ceza Hukuku ve Kriminoloji Enstitüsü, İÜHF. Yayın No: 511, İstanbul 1977, s. 115-154).
TORUNOĞLU, Tahsin; “Vergi Ziyaı Kabahati”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010 Prof. Dr. Burhan CEYHAN Anısına Armağan, C. I, İzmir 2012, s. 477-544).
ULUDAĞ, Barış/GÜÇLÜ, Emre Betül; “Vergi Suçlarında Birleşme”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 167-175).
ÜLKMEN, İ. Hakkı; "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti", (İktisat ve Maliye, C. III, S. 2, Mayıs 1956, s. 63 vd.).
ÜNAL, Oğuz Kürşat; “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, (GÜHFD., Haziran-Aralık 2006, C. X, S. 1-2, s. 1-32), (Sahte Fatura).
ÜSTÜN, Ümit Süleyman; “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, (SÜHFD.,C. 9, S. 3-4, 2001, s. 299-329).
WALINE, Marcel (Çev. Tahsin Yağmurlu), "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", (Dş.Der., S. 28-29, s. 76-81).
YALTI, Billur; “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 102-109).

YERCİ, Cahit; “Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 138-166), (Vergi Mahremiyeti).

Devlet Üniversitelerinin Performans Denetim Sonuçlarında Raporlanan Bulguların Analizi

Durdane KÜÇÜKAYCAN[1] **Şafak AĞDENİZ[2]**

Öz

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim ve kontrol sistemi yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiştir. Bu yeni sistem; etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine inşa edilmiştir. Yeni kamu mali yönetim sisteminin bu kapsamda getirmiş olduğu yenliklerden biri de Performans Esaslı Bütçeleme sistemidir. Bu sisteminin temel araçları faaliyet raporu, stratejik plan ve performans programıdır. Performans denetimi ise performans esaslı bütçeleme sisteminin hem tamamlayıcı usuru hem de bu sisteme yol gösteren önemli bir araçtır.

Türkiye'de genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin performans denetimi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sürecindeki temel araçlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden biri olan özel bütçeli devlet üniversiteleri de Sayıştay'ın performans denetimine tabidir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimiyle üniversitelerin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan performans bilgisinin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna güvence verilmektedir. Sayıştay'ın performans denetimi ile üniversitelerin performans esaslı bütçeleme sürecinde yaptıkları hatalı uygulamaları göstermesi ve düzeltilmesine yönelik öneriler sunması açısından hem yol gösterici hem de bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsurudur.

Bu çalışma, Türkiye'deki devlet üniversitelerinin Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetim sonuçlarını araştırmayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda, performans denetimi yapılan 38 adet üniversitenin, 2017 yıllarına ait performans denetim raporlarındaki denetim sonuçları içerik analizi kullanılarak incelenmiştir. Analiz sonucunda hem raporlama gerekliliklerini hem de performans bilgisinin içeriğine yönelik kriteri karşılamayan üniversitelerin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Denetim, Performans Denetimi, Sayıştay, İç Denetim, Üniversiteler.
JEL Kodu: H:83, H:89.

The Analysis of the Findings Reported in the Performance Audit of State Universities

Abstract

With the Public Financial Management and Control Law, the public financial management and control system has been changed within the framework of a new understanding. This new system is built on the concepts of efficiency, effectiveness, economy, transparency and accountability. One of the innovation that this new public financial management systems is the Performance Based Budgeting system. The basic tools of this system are the annual report, strategic plan and performance report. Performance audit is both an integral part of the performance-based budgeting system and an important tool to guide this system.

Performance audits of state agencies under the general management in Turkey is carried out by the Turkish Court of Accounts (TCA). The TCA fulfills the performance audit task by evaluating the quality of performance information in the basic tools of the performance-based monitoring process of public administrations. Public universities with special budgets, which are one of the public administrations within the scope of general government, are also subject to the performance audit of the TCA. The public is assured about the accuracy and reliability of non-financial performance information, which is based on the service delivery of the

[1] Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama ABD, durdane@ogu.edu.tr.
[2] Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, agdenizsafak@gmail.com.

universities by the performance audit conducted by the TCA. The performance audit of the TCA is an integral part of both the guiding and budgeting process in terms of showing the improper practices of universities in the performance-based budgeting process and providing suggestions for correcting them.
This study aims to research the results of a performance audit of the state universities conducted by TCA For this purpose, the results of the performance audits of 38 universities, which were conducted in 2017, were examined using content analysis. As a result of the analysis, it has been determined that there are universities that do not meet both the reporting requirements and the criteria for the content of performance information.

Keywords: Audit, Performance Audit, Court of Accounts, Internal Audit, Universities.
JEL Code: H:83, H:89.

1. Giriş

Performans denetimi kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılabilirliğini denetlemede kullanılan etkili bir araçtır. Yayınlanan performans denetimi raporları var olan eksikliklerin farkına varılması, geleceğe yönelik alınacak kararların verilmesinde ve vergi ödeyen vatandaşlara bilgi verilmesinde önemli bir rol oynamaktadır/değerli bilgiler içermektedir. Bu nedenle performans denetimi raporlarında yer alan bulguların analiz edilmesi kamu mali yönetimi açısından önemli bir konudur.

Türkiye'de kamu kurumlarının performans denetimleri Sayıştay ve iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmada Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi sonuçları analiz edilmiştir. Sayıştay performans denetimi raporlarının analiz edilmesinin bir sebebi bu raporların halka açık olması bir diğer sebebi ise Akyel (2016: 120) tarafından da belirtildiği üzere bu raporlarda yer alan bulgu ve tespitlerin, değerlendirme ve önerilerin ilgili kurumların ve paydaşların yanısıra akademik ve denetim mesleği ile ilgili camia tarafından da dikkatle izlenmekte olmasıdır.

Verilen bu bilgiler ışığında çalışmanın kapsamı 2018 yılında URAP (University Ranking by Academic Performance) sıralamasında yer alan 102 adet üniversitenin Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinde raporlanan bulguların analizi olarak belirlenmiştir. Çalışmanın temel amacı ise performans denetimi yapılan üniversitelerin performans denetimi raporlarının performans denetim kriterleri açısından incelenmesidir. Çalışmada performans denetimi raporları içerik analizi kullanılarak analiz edilecek ve denetim raporlarının bulguları tartışılacaktır.

Çalışmanın kavramsal çerçevesini denetim kavramı oluşturmaktadır. İzleyen bölümde öncelikle denetim kavramı ele alınmıştır. Devam eden bölümde ise performans denetimi ve Türkiye'de performans denetimi hakkında teorik bilgiye yer verilmiştir. Dördüncü bölümde uygulama ve uygulama sonuçlarına yer verilmiş ve denetim raporlarında tespit edilen sorunlar ele alınmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

Bir denetim türü olan performans denetimi çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Bu kapsamda öncelikle denetim sonrasında ise performans denetimi teorik olarak ele alınmıştır.

2.1. Denetim ve Denetim Türleri

Tarihi milattan önceki yıllara dayanan denetim kavramının İngilizce'deki karşılığı "audit" kelimesidir. Audit kavramının kökeni Latince "işitme veya dinleme" anlamına gelen "audire" fiiline dayanmaktadır (Bozkurt, 2015: 23). Yönetimin vazgeçilmez unsurlarından birisi olan

denetim olgusu, aynı zamanda çağdaş örgütlenme anlayışının da önemli bir aracıdır (Çevik, 2002: 105). Denetim kavramı ile ilgili literatürde yer alan tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir:

- Denetim, "bir kurum veya kurulusun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir (Köse, 1999: 3).
- Denetim, standartlara, önceden belirlenen hedef ve amaçlara, konuya ilişkin kural ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması, aykırılıkların tespiti ve yapılması gerekenlerle ilgili olarak öneri geliştirilmesi yönünde gerçekleştirilen bir faaliyettir (Candan, 2007: 7).
- Sayıştay'ın Performans ve Risk Denetim Terimleri Sözlüğünde denetim "ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç" olarak tanımlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2000: 15).

Kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması ve yönetimin performansının arttırılması denetimin iki temel işlevidir. Söz konusu bu iki amacın gerçekleştirilmesinde çeşitli denetim türleri kullanılmaktadır. Literatürde çeşitli açılardan sınıflandırılmış denetim türleri mevcuttur. Genel anlamda denetimin sınıflandırılmasına Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1.Denetim Sınıflandırmaları

Sektöre göre	Kamu (Devlet) Denetimi
	Özel Sektör Denetimi
Denetçinin örgütsel statüsüne göre	İç Denetim
	Dış (Bağımsız) Denetim
	Kamu Denetimi
Amacına göre	Finansal Denetim
	Uygunluk Denetimi
	Performans Denetimi
	Ekonomik Denetim
	Bilgi Teknolojileri Denetimi
	Sistem Denetimi
Anlayışa (içeriğine) göre	Geleneksel Denetim
	Çağdaş Denetim

Çalışmanın devam eden bölümünde çağdaş bir denetim anlayışı olan performans denetimi ele alınacaktır.

2.2. Performans Denetimi

Devlet faaliyetlerinin zamanla büyümesi ve karmaşıklaşması kamu kesiminde denetimin kabuk değiştirmesine ve gelişmesine sebep olmuş böylece denetimin alanı uzun yıllar hüküm süren ve geleneksel denetim olarak da adlandırılan finansal denetim ya da uygunluk denetiminden performans denetimine doğru evrilmiştir (Demirbaş ve Engin, 2016: 29).

Performans denetimi, 1940'lı yıllarda, firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır (Kubalı, 1998: 12).

Kamu yönetiminde performans denetiminin önem kazanmasında birçok etken rol oynamıştır. Bunlardan bazıları aşağıda verilmiştir (Candan, 2007: 56):

- Kamu harcamalarındaki artış,
- Denetim anlayışındaki değişim ve gelişmeler,
- Kamu yönetimi ve bütçe anlayışındaki gelişmeler,
- Uluslararası ilişkiler ve meslek örgütleri.

Önceleri kamu harcamalarında düzenlilik yeterli görülürken; yukarıda sayılan nedenlerle, kamu hizmet sunumunda kıt kaynakların amaca hizmet edip etmediği, kaynakların israf edilip edilmediği; harcamaların genel ekonomik yapının işleyişine etki edip etmediği; kaynak kullanımında fayda-maliyet ilişkisinin gözetilip gözetilmediği konularını araştırmak üzere denetim tekniğinde değişikliğe gidilmesi gerekmiştir (Avcı, 2012: 30).

Performans, Türk Dil Kurumu'nun Güncel Türkçe Sözlüğünde "başarım" olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla performans bir kişinin veya bir örgütün belirlemiş olduğu amaçların ne kadarını gerçekleştirdiğinin belirlenmesidir. Performans denetimi kavram olarak literatürde çeşitli adlarla anılmakta ve uygulanmaktadır (Çevik, 2002: 121-122; Candan, 2007: 55):

- İşlemsel denetim,
- Paranın karşılığı denetimi,
- Verimlilik etkinlik tutumluluk denetimi (VET),
- Etkinlik denetimi,
- Verimlilik denetimi,
- Program denetimi.

Performans denetimi kavramı için ülkeden ülkeye farklı isimlerin kullanılma nedeni performans denetimine tabi raporların farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır (Küçükaycan ve Tekin, 2017: 22).

Performans denetimine ilişkin literatürde yapılmış tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir:

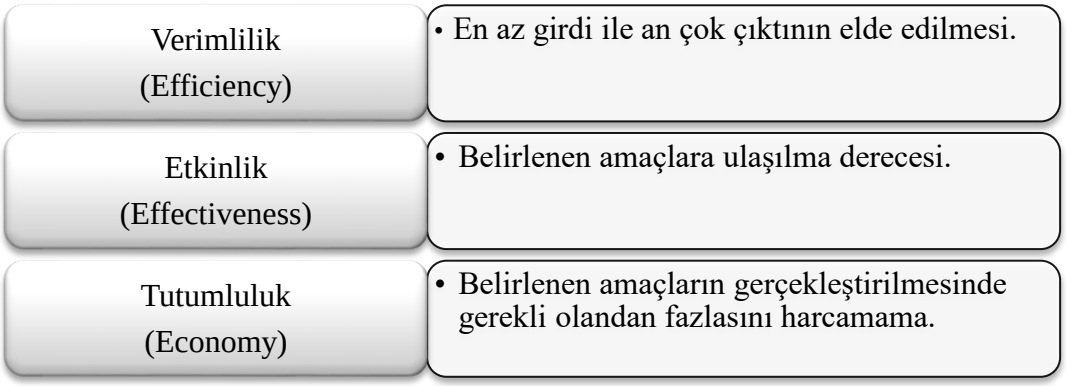
- Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Candan, 2007: 47).
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) tarafından performans denetimi şu şekilde tanımlanmıştır (INTOSAI, 2016: 7):
  "Ekonomikliğin, verimliliğin ve etkinliğin denetimiyle ilgilidir ve aşağıda verilen hususları kapsamaktadır:
  - İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;
  - İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini kapsar.

- 6085 sayılı Kanunun 36. maddesinde ise performans denetimi aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:
  "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir."
- Performans denetimi; bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif bir değerlendirmesidir (İDKK, 2016: 13).

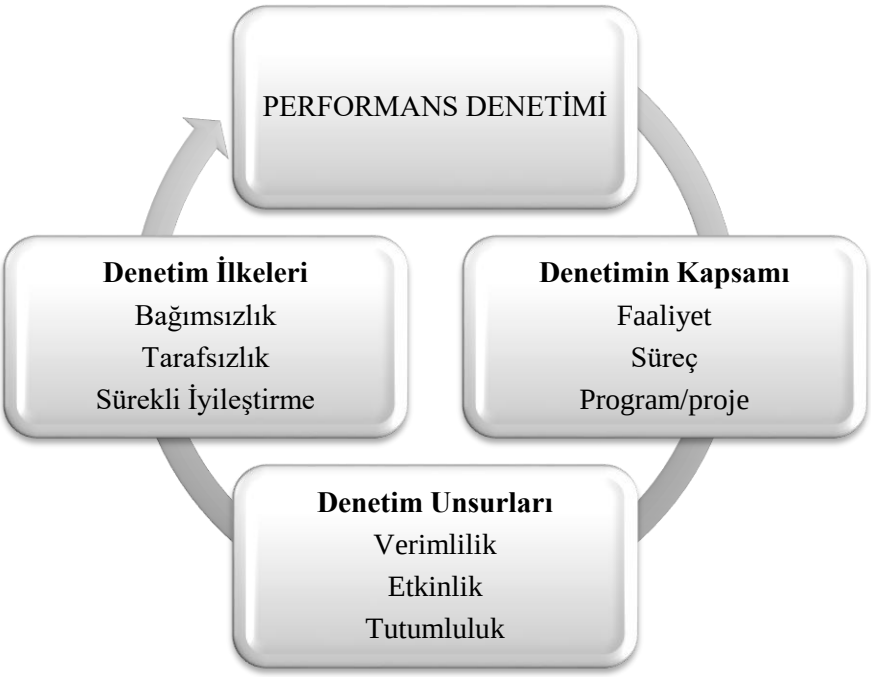
Yukarıda performans denetimi ile ilgili verilen tanımların ortak noktasını üç performans değerlendirme unsuru oluşturmaktadır. Söz konusu bu performans denetimi unsurları aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1. Performans Denetiminin Unsurları



Yukarıdaki Şekil 1'de verilen söz konusu bu üç ölçüt birbirini tamamlayan, uluslararası alanda kabul gören ve en çok kullanılan performans denetimi unsurlarıdır. Bunların dışında ayrıca eşitlik, kalite, sürdürülebilirlik ve tutarlılık gibi performans unsurları da vardır.

Şekil 2. Performans Denetimi



Yukarıdaki Şekil 2'de şematize edilen performans denetiminin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Demirbaş, 2001: 64-66):

- Performans denetimi ile bir kurum, program, faaliyet veya hizmet kısmen veya tamamen denetlenebilir.
- Performans denetimleri yargısal bir kararla sonuçlanmaz.
- Mali ve mali olmayan verileri kullanan performans denetimi disiplinler arası çalışmayı gerektirir.
- Performans denetiminin kapsamı geniştir.
- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren maliyeti ve maliyetine oranla faydası yüksek bir denetim türüdür.

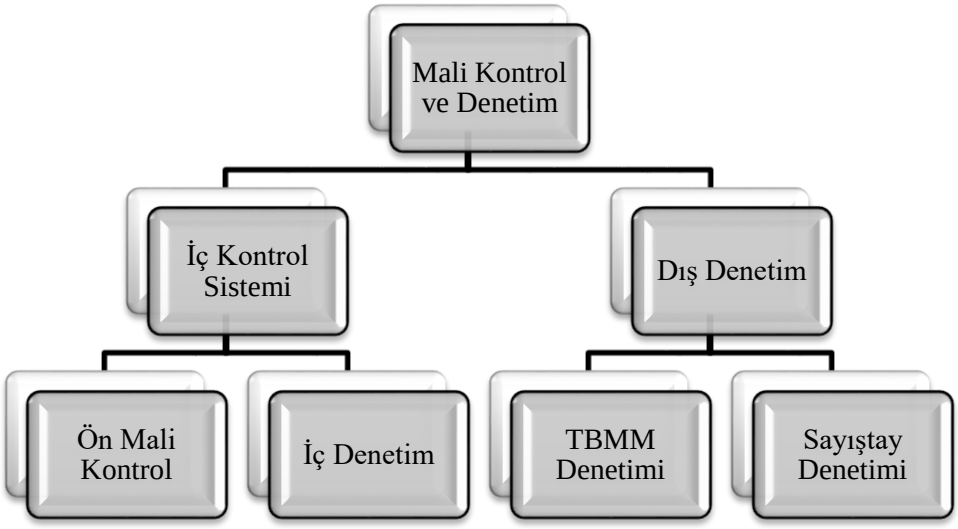
Performans denetiminin asli işlevi, kurumlara ve yöneticilerine geleceğe dönük olarak yol göstermek ve rehberlik etmektir (Akyel ve Köse, 2010: 20).

2.3. Türkiye'de Performans Denetimi Uygulamaları

Performans denetiminin Türk Kamu Yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuştur. Fakat performans denetiminin hukuki altyapıya oturtulması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması ancak 5018 sayılı Kanuna paralel bir şekilde hazırlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanun ile sağlanmıştır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 201).

Edizdoğan ve Çetinkaya (2016: 361) tarafından 5018 sayılı KMYKK ile 6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre hazırlanan ülkemizde uygulanmakta olan mali kontrol ve denetime ilişkin şekle aşağıda yer verilmiştir.

Şekil 3. Türkiye'de Mali Kontrol ve Denetim



Performans denetiminin temellerinin atıldığı söz konusu bu iki Kanunda denetimi gerçekleştirmek üzere iki kurum görevlendirilmiştir. Bunlar:

- Kamu kurumlarının iç kontrol sistemi bağlamında iç denetim birimleri,
- Kamu kurumlarının dış denetimi bağlamında Sayıştay'dır.

2.3.1. İç Denetim ve Performans Denetimi[1]

5018 sayılı KMYKK ile kamu idarelerinde iç kontrol sistemleri oluşturulmuş ve iç denetim birimleri kurulmuştur. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 8. maddesinde kamu idarelerinde yapılacak iç denetimin aşağıdaki uygulamaları kapsadığı belirtilmiştir:

- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,
- Mali denetim,
- Bilgi teknolojisi denetimi,
- Sistem denetimi.

Kamu mali yönetiminde yaşanan gelişmelere paralel olarak iç denetim tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin içinde performans denetiminin önemi artmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurumu (İDKK) tarafından 2016 yılında performans denetimi rehberi hazırlanmıştır. 2017- 2019 İDKK tarafından yayınlanan 2017-2019 dönemi Strateji Belgesinde performans denetimine ayrılan kaynağın arttırılması hususu belirtilmiştir. İç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinden bazıları aşağıdaki Tablo 3'de verilmiştir.

[1] Çalışmanın konusunu Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi oluşturması nedeniyle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen performans denetimi kısaca değinilmiştir.

Tablo 3. İç Denetim Tarafından Yapılan Performans Denetimleri

Denetimi yapan kurum	Denetim konusu
Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	PGD faaliyetlerinin performans denetimi
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Çalışma Genel Müdürlüğü performans denetimi
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Milli parklar süreci performans denetimi
DSİ Genel Müdürlüğü	Trakya Gelişim Projesi (TRAGEP) performans denetimi

2.3.2. Sayıştay ve Performans Denetimi

Kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olan Sayıştay ise kamu yönetiminin hesap verebilirlik ve saydamlık ilkeleri çerçevesinde geliştirilmesi ve kamu kaynaklarının hukuka, amaçlarına ve iyi yönetim ilkelerine uygun olarak kullanılmasında önemli görevler üstlenmektedir (Akyel, 2016: 120). 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanununun 36. maddesi ile idarelerin hazırladığı plan ve programların (amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans hedefleri bağlamında) değerlendirilmesi görevi performans denetimi yetkisi ile Sayıştay'a verilmiştir. Söz konusu Kanun maddesine istinaden Sayıştay'ın gerçekleştireceği denetim görevleri aşağıdakileri kapsamaktadır:

- Düzenlilik denetimi,
    - Mali denetimi
    - Uygunluk denetimi
- Performans denetimi.

Performans denetimi ile ilgili olarak Sayıştay tarafından uygulayıcılara yol göstermesi açısından "Performans Denetimi Rehberi" yayınlanmıştır. Söz konusu rehberde Sayıştay'ın performans denetimini gerçekleştirmesinde üç temel hedefi vardır (Sayıştay, 2014: 6):

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermektir.

Yukarıdaki hedeflere göre Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen performans denetimiyle kamuoyuna kamu idaresinin performans bilgisinin doğruluğu ve güvenirliği hakkında bilgi verilmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimiyle kamu idaresinin hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasının yolu açılmaktadır. Ayrıca kamu idareleri için performans denetimi mevzuatı ve yönetmelikleri uygulama açısından çok önemli bir yol göstericidir.

Sayıştay tarafından yayımlanan performans denetimi rehberinde performans denetiminin nasıl gerçekleşeceği bilgisi ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır. Sayıştay denetçileri bu rehberde yer alan kriterleri tüm kamu idareleri için benzer yönetemler kullanarak değerlendirme gerçekleştirmektedir. Söz konusu rehberde Sayıştay'ın performans denetimini

gerçekleştirmesinde kullanılacak kriterler ile bu kriterlerin tanımları (neyi ifade ettikleri) yer almakta olup aşağıdaki Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Performans Denetim Kriterlerinin İçeriği

Denetim Kriteri	Denetim Kriterinin Tanımı
Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
Geçerlilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması
Güvenirlilik	Veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2014: 7

Sayıştay denetçileri, kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu yukarıdaki Tablo 4'de verilen kriterlere göre denetimini gerçekleştirmektedir. Bu kriterler kendi içerisinde ikiye ayrılmıştır:

- Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri
- Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler

Aşağıdaki Tablo 5'de hangi dokümanın hangi kritere göre değerlendirildiğine yer verilmiştir.

Tablo 5. Performans Denetim Kriterleri

Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri	
Denetlenen Doküman	**Denetim Kriteri**
Stratejik Plan Performans Programı Faaliyet Raporu	Mevcudiyet
	Zamanlılık
	Sunum
Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler	
Denetlenen Doküman	**Denetim Kriteri**
Stratejik Plan Performans Programı	İlgililik
	Ölçülebilirlik
	İyi tanımlanma
	Tutarlılık

Faaliyet Raporu	Doğrulanabilirlik
	İkna edicilik/ Geçerlilik

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014) "Performans Denetimi Rehberi"den yararlanılarak yazarlarca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki Tablo 5'de görüldüğü üzere raporlama gerekliliklerine uygunluk kriterleri her üç doküman (kamu idarelerinin stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine göre hazırlamakla yükümlü oldukları temel dökümanlar: stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) için ortak değerlendirilen kriterlerdir. Performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler ise faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir.

Performans denetiminin ilk üç kriterini "Mevcudiyet, Zamanlılık ve Sunum" oluşturmaktadır. Bu kriterler raporlama gerekliliklerine yönelik kriterlerdir. Performans denetiminde denetlenen kamu idarelerinin stratejik planı, performans programı ve faaliyet raporu için raporlama gerekliliklerine uygun davranıp/davranmadıklarının tespitine yönelik kriterlerdir. Performans essaslı bütçeleme sisteminin temel araçları olan stratejik planı, performans programı ve faaliyet raporunu kamu idareleri zamanında ve yönetmeliklere uygun bir şekilde hazırlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla performans denetimdeki raporlama gerekliliklerine yönelik kriterler performans esaslı bütçeleme sürecinin tamamlayıcı unsurlarındandır. Performans essaslı bütçeleme sisteminin gerekliliğini kamu idarelerinin yerine getirip getirmedikleri sorgulanmaktadır.

Performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler ise stratejik plan ve performans programı için benzer kriterler iken faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Denetlenen idarenin stratejik planı ve performans programı Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma" performans denetim kriterleri açısından değerlendirilir. İdarenin faaliyet raporu ise Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ ikna edicilik" performans denetim kriterleri açısından değerlendirilir. Bu performans denetim kriterleri, idarenin performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik kriterlerden oluşmaktadır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel araçları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunundaki performans bilgisinin içeriğinin değerlendirilmesi saydamlığın ve hesap verebilirliğin temin edilmesini sağlamaktadır.

Sayıştay denetçileri, kamu idaresine ait stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi ve faaliyet raporunun değerlendirilmesinden sonra faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesini gerçekleştirir. Kamu idaresinin faaliyet raporu "güvenirlik" kriteriyle idarenin veri kayıt sistemlerinin gerçekleşmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunup/sunmadığı denetlenir. Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine yönelik olarak kamu idarelerinin veri kayıt sisteminin mevcudiyeti ve değerlendirilmesi gerçekleştirilir. Veri kayıt sisteminin mevcudiyeti ve değerlendirilmesiyle performans essaslı bütçeleme sistemi için gerekli olan kaliteli bilginin temin edilmesini sağlamaktadır.

Sayıştay tüm bu kriterlerin değerlendirilmesi sonucunu "Kamu İdareleri Denetim Raporları" olarak kamuoyu ile paylaşmaktadır[1]. Bu raporların ilk bölümünde düzenlilik denetim sonuçları yer alırken ikinci bölümünde performans denetim sonuçları yer almaktadır. Performans denetim bölümünde kamu idaresine ait stratejik planın değerlendirilmesi,

[1]Raporların içeriğine yönelik ayrıntılı bilgi için Sayıştay'ın resmi internet sitesine bakınız.

performans programının değerlendirilmesi, faaliyet raporunun değerlendirilmesi ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi kısımlarından oluşmaktadır. Ayrıca bu raporların denetim bulguları başlığı altında, Sayıştay kamu idarelerinin hatalı uygulamalarından dolayı kamu idaresinin izahatte (kamu idaresi cevabı) bulunmasını istenmektedir. Verilen cevabın da değerlendirilmesi raporlarda yer almaktadır. Hatta bulgu konusu tespitin devam edip etmeyeceği takip eden denetimlerde de Sayıştay tarafından izleneceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla Sayıştay performans denetimiyle performans essaslı bütçeleme sisteminin daha iyi bir şekilde işlemesi için yol gösterici bir yöntem izlemektedir.

3. Uygulama

3.1. Çalışmanın Evreni

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi tüm devlet üniversitelerini kapsamaktadır. Fakat üniversitelerin tamamında Sayıştay tarafından performans denetimi gerçekleştirilmemiştir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından performans denetimi yapılmayan üniversiteler çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Çalışmada 2017 yılında performans denetimi yapılan devlet üniversiteleri yer almaktadır. 2017 yılında 38 adet üniversitenin Sayıştay tarafından performans denetimi yapıldığı tespit edilmiştir. Performans denetimi yapılan tüm üniversitelerin denetim raporları incelenmiş örnekleme yapılmamıştır.

3.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada nitel bir yöntem olan içerik analizi kullanılmıştır. Performans denetim raporu sonuçlarının değerlendirilmesinde içerik analizinin en uygun olduğu yöntem olduğu değerlendirilmektedir. İlgili literatür taramasında çalışma ile amaç bakımından örtüşen iki çalışma bulunmaktadır. Küçükaycan (2018) ile Demirbaş ve Engin (2016) çalışmalarında belediyelerin performans denetim raporlarını analiz etmişlerdir. Kılıçaslan ve diğerleri (2018) Sayıştay tarafından üniversiteler üzerine yapılan düzenlilik denetimlerini doküman incelemesi yoluyla analiz ederek üniversitelerin mali işlemlerinde yapmış olduğu hataları incelemişlerdir.

Bu çalışmada üniversitelerin performans denetim raporlarında yer alan kriterleri (Tablo 4'de yer verilen kriterler) karşılama/karşılamama durumları analiz edilmiştir. Üniversitelerin performans denetim raporlarının "özet, genel değerlendirme ve bulgular kısmı" değerlendirilmiştir. Raporlardaki bilgiler incelenerek performans denetim kriterini üniversitelerin yerine getirilip/getirilmediği içerik analiziyle değerlendirilmiştir.

3.3. Çalışmanın Bulguları

Devlet Üniversiteleri Türkiye'de genel yönetim kapsamında olup özel bütçeli idarelerdir. 5018 sayılı Kanun gereğince performans esaslı bütçeleme sistemine göre hazırlamakla yükümlü oldukları temel dökümanlar aşağıda verilmiştir:

- Stratejik plan,
- Performans program,
- Faaliyet raporu.

Stratejik plan beş yıllık dönemi kapsamaktadır. Bu planın yıllık uygulama dilimini üniversitelerin performans programı oluşturmaktadır. Bu iki belgeyle üniversiteler,

bütçelerini oluştururken gerekli olan kaynak ihtiyacı ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı kurmaktadır. Üniversitelerde, stratejik plan ve performans programında öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleşmeler ise faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun gereğince performans esaslı bütçeleme sistemi içerisinde yer alan bu üç dokümanı üniversiteler hazırlamak ve yayımlamak zorundadırlar. Ayrıca performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde (Kanun ve Yönetmeliklere göre) raporlanarak sunumunun gerçekleşmesi gerekmektedir.

Performans denetiminin ilk kriteri "mevcudiyet" kriteridir. Denetlenen üniversite, ilgili dokümanı (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) hazırlamış ve yayımlamışsa performans denetimde "mevcudiyet" kriterini yerine getirmiş olmaktadır.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan ikinci kriter "zamanlılık" kriteridir. Denetlenen üniversite hazırlamış olduğu ilgili dokümanı, yayımlanma tarihindeki mevzuat gerekliliklerine uygun olarak yayımlamışsa performans denetiminde "zamanlılık" kriterini yerine getirmiş sayılmaktadır. Sayıştay, üniversitelerin 2017 yılına ait ilgili dökümanlara ilişkin olarak performans denetimini gerçekleştirdiğinde ilk önce mevcudiyet ve zamanlılık kriterlerine göre denetimini gerçekleştirmiştir. Elde ettiği bulgulara, üniversitenin performans denetim raporunda Sayıştay yer vermiştir. 2017 yılına ait devlet üniversitelerinin performans denetimi bulguları aşağıda verilmiştir:

- 7 üniversite stratejik planı,
- 1 üniversite performans programını,
- 6 üniversite faaliyet raporunu mevzuata uygun olarak zamanında yayımlamamıştır.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan üçüncü ve son kriter "sunum" kriteridir. Sayıştay, üniversitelerin 2017 yılına ait ilgili dökümanlara ilişkin olarak performans denetimini gerçekleştirdiğinde (mevcudiyet ve zamanlılık kriterlerininden sonra) ilgili dökumanların mevzuatta belirtildiği şekilde sunulup/ sunulmadığını denetlemektedir. Elde edilen bulgular üniversitelerin performans denetim raporunda yayımlanmıştır. Yayımlanan bu sonuçlara göre 2017 yılına ait devlet üniversitelerinin performans denetimi sonuçlarında; 23 adet bulgu (hatalı uygulamalar) stratejik plana, 17 adet bulgu performans programına ve 17 adet bulgu ise faaliyet raporuna aittir. Stratejik plan için en fazla yapılan hata aşırı amaç-hedef belirlenmesi, performans programı için temel tablolara (T1-T5) kısmen/tamamen yer verilmemesi, faaliyet raporu için ise performans hedeflerinden sapmaların nedenlerine yer verilmemesidir.

Performans denetiminde denetlenen üniversitenin stratejik planı, performans programı ve faaliyet raporu için raporlama gerekliliklerinin uygunluğuna yönelik kriterler değerlendirildikten sonra performans bilgisininin içeriğine yönelik kriterlerin değerlendirilmesi yapılmıştır. Denetlenen üniversitenin stratejik planı ve performans programı Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma" performans denetim kriterleri açısından değerlendirilmiştir. 2017 yılına ait devlet üniversitelerinin stratejik planı ve performans programına ilişkin performans denetimi sonuçlarına göre performans bilgisininin içeriğine yönelik kriterlerine (ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlamaya kriterlerine) ilişkin bulgu (hatalı uygulama) 15 adettir.

Üniversitelerin faaliyet raporu ise Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik" performans denetim kriterleri açısından değerlendirilmiştir. Bu performans denetim kriterleri de üniversitelerin performans bilgisinin

içeriğini değerlendirmeye yönelik kriterlerden oluşmaktadır. Değerlendirme sonuçlarına göre 2017 yılına ait devlet üniversitelerinin faaliyet raporuna ilişkin performans denetimi sonuçlarında 6 adet bulgu (hatalı uygulama) tespit edilmiştir. Performans denetiminde kriterlerin değerlendirilmesinde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu arasında bağlantı bulunmaktadır. Örneğin stratejik plan denetlendiğinde, denetim ekibinin plandaki hedeflerin amaçlarla ilgisiz olduğunu tespit etmesi durumunda, performans programında bu hedefe ilişkin performans hedefi ve göstergesine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapmamaktadır. Dolayısıyla stratejik plandaki ilgisiz hedefler için performans programında ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerine ilişkin değerlendirme yapılmamaktadır. Ayrıca zamanlılık kriterini karşılamayan üniversiteler için performans bilgisinin içeriğine yönelik değerlendirme yapılmamıştır. Sonuç olarak da performans bilgisinin içeriğine yönelik olarak daha az bulgu (hatalı uygulama) tespit edilmiştir. Fakat daha fazla bulgu olması gerekmektedir. Raporlama gerekliliklerinin uygunluğuna yönelik kriterler değerlendirilirken tespit edilen hatalı uygulamalardan dolayı ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama kriterlerine ilişkin değerlendirme yapılmamıştır. Dolayısıyla performans bilgisinin içeriğine yönelik hatalı uygulama bulgusu daha fazladır.

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesine ilişkin denetim sonuçlarına bakıldığında ise 38 üniversitenin 11'inde veri kayıt sisteminin olmadığı, veri kayıt sistemi olan 3 üniversitenin de amaca uygun ölçüm yapmadığı tespit edilmiştir. Veri kayıt sistemi doğru ve güvenilir performans bilgisinin gerekliliği için çok büyük bir önem arz etmektedir. Bu sistemi kurmamış üniversiteler için performans essaslı bütçeleme sisteminin iyi işlemediği görülmektedir.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Bu çalışmada 2018 yılında URAP sıralamasında yer alan 102 adet üniversitenin performans denetimi yapılan 38'inin, 2017 yılına ait performans denetim raporlarının sonuçları analiz edilmiştir. Sayıştay, performans denetimiyle, üniversitelerin performans esaslı bütçeleme sürecinde yer alan dokümanlarındaki performans bilgisinin kalitesini değerlendirmektedir. Dolayısıyla performans denetim raporlarıyla kamuoyuna ilgili üniversitenin dokümanlarındaki bilginin kalitesi veya kalitesizliği açıklanmaktadır. Çalışmada, Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetim raporlarındaki kriterlerin içerik analiziyle değerlendirilmesi yapılmıştır. Performans denetim kriterlerini üniversitenin yerine getirip getirmeme durumuna ilişkin bulguları (hatalı uygulamaları) tespit edilmiştir. Hem raporlama gerekliliklerini hem de performans bilgisinin içeriğine yönelik kriteri karşılamayan üniversitelerin olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada 2017 yılında performans denetimi yapılan devlet üniversiteleri yer almaktadır. 2017 yılında 38 adet üniversitenin Sayıştay tarafından performans denetimi yapıldığı tespit edilmiştir. Ülkemizdeki devlet üniversitelerinin sayısını göz önüne aldığımızda performans denetimi yapılan üniversite sayısının oldukça azdır. Performans denetimi kamuoyuna bilgi vermenin yanı sıra kamu idarelerinin performans yönetiminde de yol göstericidir. Özellikle performans denetiminde kullanılan kriterler, üniversiteler için doğru bir raporlamanın nasıl yapılması gerektiğine ilişkin yol göstermektedir.

Ayrıca Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimi, üniversitelerin performans esaslı bütçeleme sürecinin tamamlayıcı bir unsurudur. Dolayısıyla performans denetimi yapılan üniversite sayısının artırılması önem arz etmektedir. Performans denetiminin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacak olmasının üniversite idarecilerinin hesap verme sorumluluğundan kurtulmuş olacakları anlamına gelmemelidir. Ülkemizdeki devlet üniversitelerinin sayısının

artışı, üniversitlerin kamu kaynaklarından aldıkları payı artırmıştır. Dolayısıyla üniversite yöneticilerinin kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanmalarını zorunlu kılmıştır.

Kaynakça

Akyel, R. & Köse, H. Ö. (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Denetimin Gerekliliği", Türk İdare Dergisi, 466 (Mart), 9-45.

Akyel, R. (2016). "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı", Amme İdaresi Dergisi, 49(1), 119-145.

Avcı, M. A. (2012). "Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetimini Temelleri. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Bozkurt, N. (2015). Muhasebe Denetimi, 7. Baskı, İstanbul, Alfa.

Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, T.C. Maliye Bakanlı, Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Çevik, S. (2002). "Türk Bütçe Sisteminde Denetim:Geleneksel Denetimden Performans Denetimine", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 10(1-2), 104-129.

Demirbaş, T. (2001). "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması", TC Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17.

Demirbaş, T. & Engin, R. (2016). "Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi", *Sayıştay Dergisi*, 100, 27-60.

Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2016). *Kamu Bütçesi,* 7. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.

INTOSAI. (2016) Guidelines for the Performance Auditing Process, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm (Erişim tarihi: 3 Kasım 2018)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 Tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazete.

İDKK. (2016). Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi.

Kılıçaslan, A., Telek, C., Şit, A. & Telek, A. (2018). "Türkiye'de Kamu Kaynaklarının Kullanımında Sayıştay Denetimi Etkisi: Üniversiteler Örneği". 1st International Economics and Business Symposium, 25-27 October 2018, Gaziantep.

Köse, H. Ö. (1999). "Denetim ve Demokrasi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 33, (Nisan-Haziran), s. 63.

Kubalı, D. (1998). "Performans Denetimi Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar". TC Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi: 11.

Küçükaycan, D. & Tekin, R.C. (2017). "Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Tamamlayıcı Unsuru Olarak Performans Denetimi". International Journal of Applied Economic and Finance Studies, 2(2), 19-30.

Küçükaycan, D. (2018). "Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Belediyelerde Performans Raporlamanın Performans Denetim Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6154174f37d9.55411066, Erişim Tarihi: 11.02.2019.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2000). "Performans ve Risk Denetim Terimleri". Yörüker, S. & Özeren, B., Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2014). "Performans Denetimi Rehberi", Aralık, Ankara.

Önder, Ö. & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), s. 197-214.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 Tarihli, 27790 Sayılı Resmi Gazete.

Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Yenilenebilir Enerji Tüketimi, Sağlık Harcamaları ve Karbondioksit Emisyonu Arasındaki İlişkiye Yönelik Ampirik Bir Analiz[1]

Çiğdem Börke TUNALI[2] **Naci Tolga SARUÇ[3]**

Öz

Literatürde enerji tüketimi, ekonomik büyüme ve karbondioksit emisyonu arasındaki ilişkiyi ampirik olarak inceleyen çok sayıda çalışma olmasına rağmen, sağlık harcamaları ile karbondioksit emisyonu arasındaki nedenselliği analiz eden çalışma sayısı son derece azdır. Oysaki sağlık harcamaları karbondioksit emisyonunu etkileyebildiği gibi, karbondioksit emisyonunda meydana gelen değişiklikler de sağlık harcamalarında önemli değişimlere yol açabilmektedir. Bu çalışmanın amacı, Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisinin ampirik olarak incelenmesidir. Ampirik analizde 27 Avrupa Birliği ülkesi ve Türkiye'nin 2000-2014 dönemine ait verileri kullanılarak, Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen panel Granger nedensellik testi hesaplanmıştır. Yapılan analiz sonucunda, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmadığı, bununla birlikte karbondioksit emisyonu ve yenilenebilir enerji arasında, karbondioksit emisyonundan yenilenebilir enerjiye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğu tespit edilmiştir. Karbondioksit emisyonu ile yenilenebilir enerji arasında böyle bir ilişkinin bulunması, yenilenebilir enerjiye yönelik yatırımlarda ve yenilenebilir enerjinin kullanımını arttırmaya yönelik politikalarda, karbondioksit emisyonu düzeyinin dikkate alındığını işaret etmektedir. Çalışmada kullanılan veri setinin kısa bir zaman aralığını kapsaması, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmamasına yol açmış olabileceğinden, söz konusu değişkenler arasındaki nedenselliğin daha kesin bir biçimde değerlendirilebilmesi için gelecekte daha uzun bir veri setiyle yeni çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları, karbondioksit emisyonu, Granger nedensellik analizi, Avrupa Birliği ülkeleri, Türkiye
JEL Kodları: I10, Q20, Q40, Q54

An Empirical Analysis on the Relationship between Renewable Energy Consumption, Health Care Expenditures and Carbon Dioxide Emission in the European Union Countries and Turkey

Abstract

In the existing literature, although there are many studies which empirically investigate the relationship among energy consumption, economic growth and carbon dioxide emission the number of studies which analyse the causality between health care expenditures and carbon dioxide emission is very low. However, as health care expenditures can affect carbon dioxide emission the changes in carbon dioxide emission can lead to the significant changes in health care expenditures. The aim of this study is to empirically investigate the causality relationship among renewable energy consumption, health care expenditures and carbon dioxide emission in the European Union countries and Turkey. In the empirical analysis, panel Granger causality test which is developed by Dumitrescu and Hurlin (2012) is calculated by using a dataset covering the period between 2000 and 2014 for 27 European Union countries and Turkey. According to the results of the empirical analysis, it is

[1] Bu çalışma 34. Uluslararası Maliye Sempozyumunda sunulmuş ve bu sempozyumun bildiriler kitabında yayımlanmış olan aynı başlıklı bildirinin genişletilmiş şeklidir.

[2] Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İktisat Bölümü, E-posta: cbtunali@istanbul.edu.tr
[3] Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, E-posta: naci.saruc@istanbul.edu.tr

found that there is not a causality relationship between health care expenditures-carbon dioxide emission and health care expenditures-renewable energy. However, the results show that there is a unidirectional causality between renewable energy and carbon dioxide emission and the direction of this causality is from carbon dioxide emission to renewable energy. The existence of this relationship between carbon dioxide emission and renewable energy indicates that the level of carbon dioxide emission is taken into account in renewable energy investments and the policies that aim to increase the usage of renewable energy. Since the dataset used in the empirical analysis covers a short period of time and this may lead to the non-causality results between health care expenditures-carbon dioxide emission and health care expenditures-renewable energy it is required to do new empirical analyses by using longer datasets in order to assess the relationship between these variables more accurately in the future.

Keywords: Renewable energy consumption, health care expenditures, carbon dioxide emission, Granger causality test, European Union countries, Turkey
JEL Codes: I10, Q20, Q40, Q54

1. Giriş

Sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkan hızlı endüstrileşme, enerji kaynaklarının yoğun bir biçimde kullanılmasını beraberinde getirmiştir. Bu süreçte enerji kullanımında meydana gelen sürekli artış, bir taraftan karbondioksit emisyonunu yükseltirken, diğer taraftan da enerji kaynaklarının hızlı bir biçimde tükenmesine yol açmıştır (Li vd., 2011). Günümüzde yüksek boyutlardaki karbondioksit emisyonundan kaynaklanan küresel ısınma ve enerji kaynaklarının hızlı bir biçimde tükenmesi, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde en önemli ekonomik sorunlar arasında yer almaktadır (Wang vd., 2011; Li vd., 2011).

Özellikle son yıllarda ekonomi literatüründe; karbondioksit emisyonu, karbondioksit emisyonunun ekonomik büyüme ile iklim değişikliği üzerindeki etkileri ve yenilenebilir enerji kullanımının karbondioksit emisyonunu azaltarak iklim değişikliğini yavaşlatabileceği yoğun bir biçimde tartışılmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda literatürde, karbondioksit emisyonu, ekonomik büyüme ve yenilenebilir enerji arasındaki ilişkiyi ampirik olarak inceleyen çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bununla birlikte mevcut çalışmalar arasında, karbondioksit emisyonu, ekonomik büyüme ve yenilenebilir enerji değişkenlerinin yanı sıra, herhangi bir sağlık değişkenini dikkate alan çalışma sayısı son derece azdır. Oysaki karbondioksit emisyonu çevre ve insan sağlığı için ciddi bir tehlike oluşturarak sağlık harcamalarını etkileyebileceği gibi, sağlık kurumlarının enerji tüketimi de karbondioksit emisyonu düzeyleri ve dolayısıyla iklim değişikliğini etkileyebilecek niteliktedir (Apergis vd., 2018).

Bu çalışmanın amacı, yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisini, Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de ampirik olarak incelemektir. Bu doğrultuda çalışmanın ikinci bölümünde literatürdeki mevcut ampirik çalışmalar kısaca özetlenmiş, üçüncü bölümde ampirik analizde kullanılan veri ve metodoloji açıklanmış, dördüncü bölümde ise; ampirik analiz sonuçları ayrıntılı bir biçimde tartışılmıştır. Son bölümde ampirik analiz sonuçları özetlenerek genel bir değerlendirmede bulunulmuştur.

2. Literatür Taraması

Bir önceki bölümde de belirtildiği gibi, özellikle son yıllarda literatürde karbondioksit emisyonu, ekonomik büyüme ve yenilenebilir enerji arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok ampirik çalışma yapılmıştır. Bu bölümde güncel ampirik çalışmaların sonuçları kısaca özetlenecektir.

Soytaş ve Sarı (2009) 1960-2000 dönemine ait verileri kullanarak Türkiye'de ekonomik büyüme, karbondioksit emisyonu ve enerji tüketimi arasındaki Granger nedensellik ilişkisini araştırmışlardır. Yapılan ampirik analiz sonucunda, karbondioksit emisyonu ile enerji tüketimi arasında karbondioksit emisyonundan enerji tüketimine doğru tek yönlü bir Granger nedensellik ilişkisinin bulunduğu tespit edilmiştir (Soytaş ve Sarı, 2009). Soytaş ve Sarı (2009) ayrıca, uzun dönemde gelir düzeyi ile karbondioksit emisyonu arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır (Soytaş ve Sarı, 2009). Chang (2010) tarafından yapılan çalışmada, 1981-2006 dönemine ait veriler kullanılarak Çin'de karbondioksit emisyonu, enerji tüketimi ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan ampirik analizde, birim kök testleri, çok değişkenli koentegrasyon testleri ve Granger nedensellik testi kullanılmıştır (Chang, 2010). Ampirik analiz sonuçlarına göre; gayri safi yurtiçi hasıla, karbondioksit emisyonu, ham petrol tüketimi ve kömür tüketimi arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir (Chang, 2010). Acaravcı ve Öztürk (2010) 1960-2005 dönemini kapsayan çalışmalarında (Almanya için 1970-2005, Macaristan için 1965-2005 dönemi verileri kullanılmıştır.), 19 Avrupa ülkesinde enerji tüketimi, karbondioksit emisyonu ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Otoregresif dağıtılmış gecikme (autoregressive distributed lag, ARDL) modelinin kullanıldığı çalışma sonucunda; Danimarka, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İtalya, Portekiz ve İsviçre'de söz konusu değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu belirlenmiştir (Acaravcı ve Öztürk, 2010). Bloch vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada, Çin'in 1977-2008 ve 1965-2008 dönemlerine ait verileri kullanılarak koentegrasyon ve vektör hata düzeltme (Vector Error Correction, VEC) modeli aracılığıyla kömür tüketimi ile çıktı arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan ampirik çalışma sonucunda arz yanlı analize göre, kömür tüketiminden çıktıya doğru; talep yanlı analize göre ise; çıktıdan kömür tüketimine doğru tek yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Bloch vd., 2012). El Hedi Arouri vd. (2012) tarafından yapılan analizde, 1981-2005 dönemine ait verilerle, Orta Doğu ve Kuzey Afrika ülkelerinde enerji tüketimi, ekonomik büyüme ve karbondioksit emisyonu arasındaki ilişki incelenmiştir. Yeni panel birim kök testleri ve koentegrasyon analizinin kullanıldığı çalışma sonucunda, uzun dönemde enerji tüketiminin karbondioksit emisyonu üzerinde pozitif bir etkisinin bulunduğu, gayri safi yurtiçi hasıla ve karbondioksit emisyonu arasında ise; ikinci dereceden bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir (El Hedi Arouri vd., 2012).

Doğan ve Şeker (2016) tarafından yapılan çalışmada, 1980-2012 dönemine ait Avrupa Birliği ülkelerine ilişkin veriler kullanılarak yenilenebilir ve yenilemeyen enerjinin karbondioksit emisyonu üzerindeki etkisi incelenmiştir. Dinamik en küçük kareler yöntemi ve Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen panel Granger nedensellik testinin kullanıldığı ampirik analize göre, yenilenebilir enerji ile karbondioksit emisyonu arasında çift yönlü; reel gelir-karbondioksit emisyonu, karbondioksit emisyonu–yenilenemez enerji ve dışa açıklık-karbondioksit emisyonu arasında ise; tek yönlü bir ilişkinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır (Doğan ve Şeker, 2016). Zoundi (2017) yaptığı analizde, 25 Afrika ülkesinin 1980-2012 dönemine ait verilerini kullanarak yenilenebilir enerjinin karbondioksit emisyonu üzerindeki etkisini ve çevresel Kuznets Eğrisi hipotezinin geçerliliğini incelemiştir. Yapılan analiz sonucunda, çevresel Kuznets Eğrisi hipotezinin geçerli olmadığı, bununla birlikte yenilenebilir enerjinin karbondioksit emisyonu üzerinde negatif bir etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir (Zoundi, 2017). Wang vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada, farklı gelir düzeylerindeki 170 ülkede 1980-2011 dönemine ait veriler kullanılarak kentleşme, ekonomik gelişme, enerji tüketimi ve karbondioksit emisyonu arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Panel koentegrasyon ve Granger nedensellik testleri ile etki tepki fonksiyonları ve varyans ayrıştırmasının

hesaplandığı ampirik analiz sonuçlarına göre, değişkenlerin koentegre oldukları ve karbondioksit emisyonu ile enerji tüketimi, ekonomik büyüme ve kentleşme arasında karşılıklı bir nedensellik ilişkisinin bulunduğu belirlenmiştir (Wang vd., 2018). Yapılan analizde ayrıca, enerji tüketimi ile ekonomik büyüme ve ekonomik büyüme ile kentleşme arasında da çift yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir (Wang vd., 2018). Apergis vd. (2018) tarafından yapılan güncel bir çalışmada, 42 sahra altı Afrika ülkesinde 1995-2011 dönemine ait veriler kullanılarak karbondioksit emisyonu, gayri safi yurtiçi hasıla, yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamaları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Granger nedensellik testi sonuçlarına göre, gayri safi yurtiçi hasıladan karbondioksit emisyonu, yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamalarına doğru tek yönlü; yenilenebilir enerji tüketimi ve karbondioksit emisyonu arasında ise; çift yönlü bir ilişki tespit edilmiştir (Apergis vd., 2018). Apergis vd. (2018) ayrıca, uzun dönemde yenilenebilir enerji tüketiminden sağlık harcamalarına doğru tek yönlü ve sağlık harcamaları ile karbondioksit emisyonu arasında da karşılıklı bir nedensellik ilişkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Literatürdeki mevcut çalışmalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, karbondioksit emisyonu, ekonomik büyüme ve yenilenebilir enerji arasındaki ilişkiyi inceleyen çok sayıda ampirik çalışma bulunduğu, ancak söz konusu değişkenlerle birlikte bir sağlık değişkeninin de ele alındığı çalışma sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. Bu çalışmanın amacı, yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisini, Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de inceleyerek, literatüre bu alandaki eksikliği gidermek üzere katkı sağlamaktır. Yapılan ampirik analizde, Apergis vd. (2018)'lerinin çalışmasına benzer şekilde, karbondioksit emisyonu, yenilenebilir enerji tüketimi ve sağlık harcamaları arasındaki nedensellik ilişkisi araştırılmıştır.

3. Veri ve Metodoloji

Bu çalışmada, 2000-2014 yılları arasında 27 Avrupa Birliği ülkesi[1] ve Türkiye'de, yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisini incelemek üzere, Dünya Bankası Dünya Gelişme Göstergeleri (World Development Indicators) veri tabanından (World Bank, 2019) elde edilen veriler kullanılmıştır.

Ampirik analizde kullanılan değişkenler, ton cinsinden kişi başına karbondioksit emisyonu, toplam enerji tüketimi içinde yenilenebilir enerjinin yüzdelik olarak payı ve cari sağlık harcamalarının gayri safi yurtiçi hasıla içindeki yüzdelik payıdır. Analizde tüm değişkenler doğal logaritması alınarak kullanılmıştır.

Yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisi, panel veri setlerinde Granger nedenselliğini test etmek üzere Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen teknik kullanılarak analiz edilecektir.

Granger (1969) tarafından geliştirilen nedensellik testi matematiksel olarak aşağıdaki denklemle ifade edilmektedir:

$$X_t = \sum_{k=1}^{m} a_k X_{t-k} + \sum_{k=1}^{m} b_k Y_{t-k} + \varepsilon_t \qquad (1)$$

Bu denklemde X_t ve Y_t durağan zaman serilerini, ε_t ise hata terimini göstermektedir. Granger (1969) nedensellik testinin dayandığı temel varsayıma göre, şayet Y değişkeninin geçmiş

[1] Ampirik analize dâhil edilen Avrupa Birliği ülkeleri: Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çekya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İtalya, Litvanya, Letonya, Lüksemburg, Hollanda, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç ve İngiltere'dir. Malta veri eksikliği nedeniyle analize dâhil edilmemiştir.

değerleri X değişkeninin cari değerini istatistiksel olarak anlamlı şekilde tahmin edebiliyorsa, Y değişkeni X değişkeni üzerinde nedensel bir etkiye sahiptir (Granger, 1969; Lopez & Weber, 2017). Bu nedensellik, aşağıdaki hipotezin F testiyle test edilmesiyle belirlenebilir (Granger, 1969; Lopez & Weber, 2017):

$$H_0: \beta_1 = \ldots = \beta_m = 0 \tag{2}$$

H_0 hipotezinin reddedilmesi Y değişkeninden X değişkenine doğru bir nedensellik ilişkisinin olduğunu göstermektedir (Granger, 1969; Lopez and Weber, 2017).
Dumitrescu ve Hurlin (2012), Granger (1969) nedensellik testini panel veri setlerine uygulanacak şekilde geliştirmişlerdir. Dumitrescu ve Hurlin (2012)'in nedensellik testi aşağıdaki denklemle ifade edilmektedir:

$$X_{i,t} = \alpha_i + \sum_{k=1}^{m} \beta_i^{(k)} X_{i,t-k} + \sum_{k=1}^{m} \gamma_i^{(k)} Y_{i,t-k} + \varepsilon_{i,t} \tag{3}$$

Yukarıdaki denklemde X ve Y, N birim için T dönemi boyunca gözlemlenen durağan değişkenleri, $\varepsilon_{i,\,t}$ ise hata terimini göstermektedir (Dumitrescu & Hurlin, 2012). Yukarıdaki denklemde ayrıca, katsayıların birimler için değiştiği ancak zaman içinde değişmediği, gecikme derecesi m'nin tüm birimler için aynı olduğu ve panel veri setinin dengeli bir panel olduğu varsayılmaktadır (Dumitrescu & Hurlin, 2012; Lopez & Weber, 2017).
Granger (1969) nedensellik testine benzer şekilde, Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen nedensellik testinde de sıfır hipotezi, panel veri setindeki tüm birimler için bir nedenselliğin bulunmadığını ifade etmekte ve aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:

$$H_0: \beta_{i1} = \ \ldots = \beta_{im} = 0 \qquad \forall i = 1, \ldots, N \tag{4}$$

4 numaralı hipotez Wald istatistiği ile test edilmekte ve bu hipotezin reddi Granger nedenselliğinin var olduğunu göstermektedir (Dumitrescu & Hurlin, 2012; Lopez & Weber, 2017). Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen bu testle ilgili olarak vurgulanması gereken nokta, bu testin panel düzeyinde nedenselliği test etmesi ve dolayısıyla paneli oluşturan bazı birimlerde nedenselliğin bulunmaması durumunu dışlamamasıdır (Dumitrescu & Hurlin, 2012; Lopez & Weber, 2017). Dolayısıyla H_0 hipotezinin reddi, paneli oluşturan tüm birimler için geçerli olma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, paneldeki bazı birimler için nedenselliğin bulunduğunu göstermektedir (Dumitrescu & Hurlin, 2012; Lopez & Weber, 2017). Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen bu test, Stata 13 programında Lopez ve Weber (2017) tarafından yazılan kod kullanılarak hesaplanmıştır.

4. Ampirik Analiz Sonuçları

Bir önceki kısımda da belirtildiği gibi, Granger nedensellik analizinin yapılabilmesi için öncelikle panel veri setinin durağan olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Tablo 1, ampirik analizde kullanılan değişkenlerin Im-Peseran-Shin (2003) birim kök testi ve Fisher tipi Genişletilmiş Dickey-Fuller (Augmented Dickey Fuller) birim kök testi sonuçlarına göre durağan olup olmadıklarını göstermektedir. Fisher tipi Genişletilmiş Dickey-Fuller birim kök testinde Choi (2001) tarafından önerilen dört yöntem kullanılarak panel verilere özgü birim kök testlerinden elde edilen p değerleri birleştirilmektedir (Stata, 2019). Her iki testte de sıfır hipotezi, tüm panelin birim köke sahip olduğunu ifade etmektedir. (Stata, 2019). Dolayısıyla test sonucuna göre sıfır hipotezinin reddi, panelin durağan olduğunu gösterecektir (Stata, 2019). Tablo 1 incelendiğinde, tüm serilerin düzeyde birim köke sahip olduğu, bununla birlikte ilk farkları alındığında durağan hale geldikleri görülmektedir. Bu nedenle Granger nedensellik analizinde serilerin ilk farkları kullanılacaktır.

Tablo 1: Im-Pesaran-Shin ve Augmented Dickey-Fuller Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Im-Pesaran-Shin Birim Kök Testi (W-t-bar İstatistiği)	Genişletilmiş Dickey-Fuller Birim Kök Testi (Ters (Inverse) χ^2 İstatistiği)
Karbon Emisyonu	6.7048	16.5797
Sağlık Harcamaları	-0.3439	55.3704
Yenilenebilir Enerji	6.5140	12.2692
ΔKarbon Emisyonu	-13.5058***	192.5906***
ΔSağlık Harcamaları	-10.5539***	203.5428***
ΔYenilenebilir Enerji	-10.8105***	195.3803***

Kaynak: Yazarların hesaplamaları

Not: *** p<0.01'i ifade etmektedir. Tüm testler sabit terimle birlikte hesaplanmıştır. Gecikme uzunluğu Akaike Bilgi Kriteri'ne göre seçilmiştir. Hesaplamalar Stata 13 programında yapılmıştır.

Serilerin durağanlığı incelendikten sonra ikinci aşamada, Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilen panel Granger nedensellik testi hesaplanmıştır. Bu testin sonuçları tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Panel Granger Nedensellik Testi Sonuçları

Hipotezler	Granger Nedensellik Testi Sonuçları (Z-bar tilde İstatistiği)
Sağlık harcamaları karbondioksit emisyonunun Granger nedeni değildir.	1.4370 (p-değeri: 0.1507)
Karbondioksit emisyonu sağlık harcamalarının Granger nedeni değildir.	0.0307 (p-değeri: 0.9755)
Yenilenebilir enerji karbondioksit emisyonunun Granger nedeni değildir.	1.4347 (p-değeri: 0.1514)
Karbondioksit emisyonu yenilenebilir enerjinin Granger nedeni değildir.	2.8094 (p-değeri: 0.0050)
Sağlık harcamaları yenilenebilir enerjinin Granger nedeni değildir.	-0.6722 (p-değeri: 0.5014)
Yenilenebilir enerji sağlık harcamalarının Granger nedeni değildir.	0.1574 (p-değeri: 0.8750)

Kaynak: Yazarların hesaplamaları

Not: Panel Granger nedensellik testi Stata 13 programında Lopez ve Weber (2017) tarafından yazılan kod kullanılarak hesaplanmıştır. Gecikme uzunluğu Akaike Bilgi Kriteri'ne göre seçilmiştir.

Tablo 2 incelendiğinde, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmadığı görülmektedir. Karbondioksit emisyonu ve yenilenebilir enerji arasında ise; karbondioksit emisyonundan yenilenebilir enerjiye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır. Sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmamasının nedeninin, veri setinin kısa bir zaman aralığını (2000-2014 dönemi) kapsamasından kaynaklandığı belirtilebilir. Karbondioksit emisyonu ve yenilenebilir enerji arasında ise; karbondioksit emisyonundan yenilenebilir enerjiye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi bulunması, Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de karbondioksit emisyon düzeylerinin yenilenebilir enerji yatırımlarında ve

yenilenebilir enerji miktarını arttırmaya yönelik politikalarda dikkate alındığını işaret etmektedir. Hiç şüphesiz ilerleyen yıllarda, yenilenebilir enerjinin toplam enerji tüketimi içindeki payının giderek artması, bu enerji türünün de karbondioksit emisyonu üzerinde etkili olmasına neden olabilecektir.

5. Sonuç

Özellikle son yıllarda, literatürde enerji tüketimi ile karbondioksit emisyonu arasındaki ilişkiyi ampirik olarak inceleyen çok sayıda çalışma olmasına rağmen, yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisini inceleyen çalışma sayısı oldukça azdır. Bu çalışmanın amacı Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye'de yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisinin ampirik olarak incelenmesidir.

Çalışmada 27 Avrupa Birliği ülkesi ve Türkiye'nin 2000-2014 yıllarına ait verileri kullanılarak, panel Granger nedensellik testi aracılığıyla yenilenebilir enerji tüketimi, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu arasındaki nedensellik ilişkisinin yönü tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan ampirik analiz sonucunda, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmadığı, bununla birlikte karbondioksit emisyonu ve yenilenebilir enerji arasında, karbondioksit emisyonundan yenilenebilir enerjiye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğu belirlenmiştir. Karbondioksit emisyonu ile yenilenebilir enerji arasında böyle bir ilişkinin bulunması, yenilenebilir enerjiye yönelik yatırımlarda ve yenilenebilir enerjinin toplam enerji tüketimi içindeki payını arttırmaya yönelik politikalarda karbondioksit emisyonu düzeyinin dikkate alındığını işaret etmektedir.

Çalışmada kullanılan veri setinin kısa bir zaman aralığını (2000-2014 dönemi) kapsaması, sağlık harcamaları ve karbondioksit emisyonu ile sağlık harcamaları ve yenilenebilir enerji arasında herhangi bir nedensellik ilişkisinin bulunmamasına yol açmış olabilir. Bu nedenle söz konusu değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin daha kesin bir biçimde belirlenebilmesi için, ilerleyen yıllarda daha uzun bir dönemi kapsayan verilerle yeni çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

Acaravcı, A. & Öztürk, İ. (2010). "On the Relationship between Energy Consumption, CO_2 Emissions and Economic Growth in Europe", *Energy*, Vol. 35 (12), pp. 5412-5420.

Apergis, N., Jebli, M. B. & Youssef, S. B. (2018). "Does Renewable Enegy Consumption and Health Expenditures Decrease Carbon Dioxide Emissions? Evidence for Sub-Saharan Africa Countries", *Renewable Energy*, Vol. 127, pp. 1011-1016.

Bloch, H., Rafiq, S. & Salim, R. (2012). "Coal Consumption, CO_2 Emission and Economic Growth in China: Empirical Evidence and Policy Responses", *Energy Economics*, Vol. 34 (2), pp. 518-528.

Chang, C.-C. (2010). "A Multivariate Causality Test of Carbon Dioxide Emissions, Energy Consumption and Economic Growth in China", *Applied Energy*, Vol. 87 (11), pp. 3533-3537.

Choi, I. (2001). "Unit Root Tests for Panel Data", *Journal of International Money and Finance*, Vol. 20 (2), pp. 249-272.

Doğan, E. & Şeker, F. (2016). "Determinants of CO_2 Emissions in the European Union: The Role of Renewable and Non-Renewable Energy", *Renewable Energy*, Vol. 94, pp. 429-439.

Dumitrescu, E. I. & Hurlin, C. (2012). "Testing for Granger Non-Causality in Heterogeneous Panels", *Economic Modelling*, Vol. 29 (4), pp. 1450-1460.

El Hedi Arouri, M., Youssef, A. B., M'henni, H. & Rault, C. (2012). "Energy Consumption, Economic Growth and CO_2 Emissions in Middle East and North African Countries", *Energy Policy*, Vol. 45, pp. 342-349.

Granger, W. J. (1969). "Investigating Causal Relations by Econometric Models and Cross-Spectral Methods", *Econometrica*, Vol. 37 (3), pp. 424-438.

Im, K. S., Pesaran, M. H. & Shin, Y. (2003). "Testing for Unit Roots in Heterogenous Panels", *Journal of Econometrics*, Vol. 115 (1), pp. 53-74.

Li, F., Dong, S., Li, X., Liang, Q. & Yang, W. (2011). "Energy Consumption-Economic Growth Relationship and Carbon Dioxide Emissions in China", *Energy Policy*, Vol. 39 (2), pp. 568-574.

Lopez, L. & Weber, S. (2017). "Testing for Granger Causality in Panel Data", *IRENE Working Paper*, Working Paper No: 17-03, https://ideas.repec.org/p/irn/wpaper/17-03.html, (20.02.2019).

Soytaş, U., Sarı, R. (2009). "Energy Consumption, Economic Growth, and Carbon Emissions: Challenges Faced by an EU Candidate Member", *Ecological Economics*, Vol. 68 (6), 1667-1675.

Stata (2019). xtunitroot Panel Data Unit Root Tests, https://www.stata.com/ manuals13/xtxtunitroot.pdf, (20.02.2019).

Wang, S. S., Zhou, D. D., Zhou, P. & Wang, Q. W. (2011). "CO_2 Emissions, Energy Consumption and Economic Growth in China: A Panel Data Analysis", *Energy Policy*, Vol. 39 (9), pp.4870-4875.

Wang, S., Li, G. & Fang, C. (2018). "Urbanization, Economic Growth, Energy Consumption, and CO_2 Emissions: Empirical Evidence from Countries with Different Income Levels", *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, Vol. 81, pp.2144-2159.

World Bank (2019). World Development Indicators, https://databank.worldbank.org /data/reports.aspx?source=world-development-indicators, (20.02.2019).

Zoundi, Z. (2017). "CO_2 Emissions, Renewable Energy and the Environmental Kuznets Curve, a Panel Cointegration Approach", *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, Vol. 72, pp.1067-1075.

Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Bazı Sorun ve Değerlendirmeler[1]

Zinnur TUNÇ[2]

Öz

Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergilerden biri olan motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Kanun uyarınca çeşitli taşıt türlerine ve özelliklerine göre farklılık arz etmektedir. Genel itibariyle model yılı, cinsi, motor silindir hacmi ve ağırlığı gibi unsurlara ek olarak 2018 yılında yürürlüğe giren düzenleme ile taşıt değeri de matrah belirlenirken dikkate alınmaya başlanmıştır. Böylece daha önce uygulanan spesifik tarifenin yanında taşıtın değerinin de esas alındığı advalorem tarife uygulamaya girmiş ve karma tarife yapısına geçilmiştir.

Ancak yeni düzenleme ile birlikte CO_2 salınımını dikkate alan herhangi bir yükümlülük getirilmemiş olması, Anayasamızın 56'ıncı maddesi uyarınca çevre koruma ödevi açısından eleştirilere konu olmaktadır. Zira TÜİK'in son verilerine göre 2019 Haziran ayı itibariyle sayısı 23.044.761 olan trafiğe kayıtlı taşıtın toplam emisyon miktarı hesaba katıldığında anayasal yükümlülük çerçevesinde yeni düzenlemenin eksiklikleri ortaya çıkmaktadır. Özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde çevre koruma amacının ön planda tutulduğu motorlu taşıtlar vergisi, ülkemizde hala mali amacın öncelikli olduğu bir vergi türüdür.

Anlatılanlar kapsamında çalışmanın amacına uygun olarak, yeni tarife değişikliğinin getirdiği sorunlar üzerinde durulmuş ve çeşitli çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Ayrıca yeni düzenleme ile geçerliliği devam eden (I/A) sayılı tarifenin, mükellef psikolojisine aykırılık oluşturduğu noktalara değinilmiş ve vergileme ilkeleri bağlamında incelemelerde bunulmuştur. Ek olarak farklı ülkeler ile Türkiye'deki uygulamalar açısından karşılaştırmalar yapılmış ve farklı ülkelerdeki uygulamaların benzer yönleri örnek teşkil etmesi açısından açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Taşıt Değeri, Çevre Vergisi, Karbondioksit Emisyonu
JEL Kodu: K34, H20, H23

Motor Vehicles Tax: Some Problems and Evaluations

Abstract

Motor Vehicle Tax, referred to as a wealth tax in the Turkish tax system, is determined in line with various vehicle types and features according to Law No. 197. With the regulation that came into effect in 2018, vehicle value is now also taken into consideration in tax base determination in addition to various aspects such as model year, type, engine capacity and weight. Therefore, the ad valorem tariff based on vehicle value has come into practice together with the specific tariff applied before, and a compound tariff structure has been adopted.

However, the fact that no obligation regarding CO_2 emission has been included in the new regulation is being criticized with regards to environmental protection in accordance with Article 56 of our Constitution. Considering the total emission by 22,865,921 registered vehicles according to the latest data by the Turkish Statistical Institute, it is clear that the new regulation contains deficiencies with respect to constitutional obligations. The motor vehicle tax, primarily intended to prioritize environmental protection in the European Union, still prioritizes fiscal purposes in Turkey.

Due to all these developments, the issues arising from the new tariff have been discussed and various solutions have been suggested in compliance with the purpose of the study. In addition, the points that are in conflict with taxpayer interests in tariff no. I/A still in effect as part of the new regulation have been discussed, and assessment have been made with regards to taxation principles. Also, practices in various countries and in

[1] Bu çalışma, 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde Antalya/Belekte düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulan aynı başlıklı bildiriden türetilmiştir.

[2] Araş. Gör., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, zinnurtunc@gmail.com.

Turkey have been compared, and similarities between practices in that countries have been pointed out to serve as a model.

Keywords: Motor Vehicle Tax, Vehicle Value, Environmental Tax, CO_2 Emissions
JEL Code: K34, H20, H23

1. Giriş

Motorlu taşıtlar vergisi, Türk vergi sistemi açısından servet üzerinden alınan vergilerden biri olup veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisine kıyasla vergi geliri bakımından daha büyük bir paya sahiptir. Bu açıdan bakıldığında motorlu taşıtlar vergisi sadece mali değil, başka çeşitli amaçlara da ulaşmak için kullanılabilecek maliye politikası araçlarının başında gelmektedir. Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisi, gerek literatür gerekse mevzuat bağlamında birçok beklentiyi beraberinde getirirken; yeni teknolojik gelişmelere ve uluslararası düzenlemelere uyum sağlaması adına, kanun metni günümüzde çeşitli değişikliklere konu olmaktadır. 7061 sayılı Kanun ile gelen düzenlemeler bunun en güncel örneğidir. Tarife yapısının otomobil ve benzeri taşıtlar için karma tarifeye dönüşmesine bağlı olarak birçok yeni durum ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda çalışmada, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndaki yeni düzenlemelerin, (I) ve (I/A) sayılı tarifeler açısından getirdiği çeşitli sorunlar üzerinde durulacak ve örnekler çerçevesinde uygulamanın -*özellikle otomobiller açısından*- aksayan yönleri açıklacaktır. Ayrıca Anayasamızın 56'ıncı maddesi kapsamında çevre koruma ödevinin motorlu taşıtlar vergisi ile bağlantısına değinilecek olup taşıtlardan dolayı ortaya çıkan negatif dışsallığın önlenmesine yönelik önerilerde bulunulacaktır. Bu bağlamda farklı ülkelerde çevre koruma amacının ön planda olduğu motorlu taşıtlar vergisi uygulamaları incelenecek ve çeşitli çözüm önerileri kapsamında Türkiye ile karşılaştırması yapılacaktır.

2. Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şubelerine kayıt ve tescil edilmiş motorlu kara taşıtlarını ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterleri konu alan dolaysız bir servet vergisidir.

Mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate almaması bakımından objektif ve ayrıca tüm servet unsurlarından ziyade sadece motorlu taşıtları konu almasından dolayı özel nitelikli bir vergidir (Oktar, 2018: 367). Bütçe gerçekleşmelerine bakıldığında "mülkiyet üzerinden alınan" vergiler kaleminde gördüğümüz bu vergi, servet vergilerinden biri olmasına karşın mülkiyet ayrımına tabi değildir. Nitekim özel işlerde kullanma ile şirket üzerine tescilli olma ayrımı gözetmeyen MTV tarifesi bu durumun bir göstergesidir (Aksoy, 2011:357).

Şu an yürürlükte olan 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci ve 6'ncı maddelerindeki çeşitli tarifeler kapsamında mükellefler vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu tarifelere göre model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ve kalkış ağırlığı gibi çeşitli unsurlar baz alınarak matrah belirlenmektedir.

2018 yılında yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile taşıt değeri de matrah belirlenirken dikkate alınacak unsurlara eklenmiştir. Böylece (I) sayılı spesifik tarife kapsamında taşıtın yaşı ve silindir hacmi gibi teknik unsurların yanında değerinin de esas alındığı advalorem tarife hesaplamaya dahil edilmiş ve sonuçta "**karma tarife**" yapısına geçilmiştir (Oktar, 2018:373). Ancak (I/A), (II) ve (IV) sayılı tarifeler ise hala spesifik tarife niteliğini korumaktadır.

Servetin, mükelleflerin ödeme güçlerinin göstergelerinden biri olması ve var olan servetin akım şeklinde bir getirisinin olup olmadığına bakılmaksızın vergilendiriliyor olmasının temelinde adalet kavramı vardır. Motorlu taşıtlar vergisinin de dahil olduğu tüm servet vergileri mali amaçtan çok sosyal amaçlara hizmet etmektedir. Bu nedenledir ki toplam vergi gelirleri içerisindeki payı birçok vergi gelirine göre düşük kalmaktadır (Susam, 2019:327). Ancak bu pay düşüklüğüne rağmen söz konusu bu vergilerin alınması mali olmayan amaçlar bakımından önem arz etmektedir. Bu kapsamda, motorlu taşıtlar vergisinin son on yıldaki bütçe büyüklüğü Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1. Bütçe Gerçekleşmeleri Kapsamında Toplam Vergi Gelirleri İçinde Son On Yıllık MTV Payı [2009-2018]

(Bin TL)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Vergi Gelirleri	172.440.423	210.560.388	253.809.179	278.780.848	326.169.164	352.514.457	407.818.455	459.001.741	536.617.206	621.310.598
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	4.663.977	5.248.607	6.257.008	7.009.128	7.693.098	8.215.085	9.383.950	10.605.831	11.542.537	13.765.534
Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.495.724	5.033.145	6.003.994	6.716.446	7.353.299	7.786.841	8.948.684	9.986.415	10.824.908	12.844.323
Toplam Vergi Gelirleri İçinde MTV Payı	**2,61%**	**2,39%**	**2,37%**	**2,41%**	**2,25%**	**2,21%**	**2,19%**	**2,18%**	**2,02%**	**2,07%**

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri 2018", https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri (Çevrimiçi: 21/07/2019) verileri kullanılarak hazırlanmıştır. (Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmesinde "2-Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler" kalemi esas alınmıştır)

Geçtiğimiz yılın bütçe gerçekleşmesine baktığımızda toplam vergi gelirleri arasında % 2.07'lık oran ile servet üzerinden alınan vergilerde, motorlu taşıtlar vergisinin diğerlerine göre daha büyük bir paya sahip olması gelir dağılımında adalet fonksiyonunun diğer servet üzerinden alınan vergilere göre daha etkin çalışabileceğini göstermektedir. Ancak toplam vergi gelirleri içinde payının bu denli düşük olmasına rağmen hala verginin konusunu oluşturması, daha önce de belirtildiği üzere, vergilemenin sosyal amacına hizmet etmektedir. Bu kapsamda iyi kurgulanmış ve ödeme gücünü dikkate alan bir tarife ile gelir dağılımında adaletin sağlanması mümkün kılınabilecektir.

Ayrıca, motorlu taşıtlar üzerinden alınan bir vergi, konusu itibariyle diğer servet vergilerinden farklı olarak çevre kirliliği gibi bir negatif dışsallık unsurunu içermektedir. Bu dışsallığın etkilerini en aza indirecek şekilde bir vergi politikası belirlemek devletin görevlerinden biri olduğu kabul edilmelidir. Zira Anayasamızın 56'ıncı maddesi ile *"Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir."* ve yine Anayasamızın 73'üncü maddesi ile *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* şeklinde hükümler getirilmiştir. Bu kapsamda taşıtların CO_2 emisyonunun matrah belirlenirken göz önünde bulundurulmaması çevre koruma ödevine uymazken, kişilerin değil taşıtların mevcut durumlarını baz alması nedeniyle ödeme gücü ilkesine de uymadığı görülmektedir. Zira taşıtların marka değeri veya modeline göre gelir dağılımı hakkında çıkarım yapmak her zaman objektif sonuçlar doğurmamaktadır. Çalışmanın devamında detaylandırılacağı üzere tam tersi olduğu durumlar da mevcuttur.

Söz konusu bu iki anayasal zorunluluk kapsamında motorlu taşıtların vergilendirilmesinde mali gücü dikkate almayan ve çevre korumasını içermeyen düzenlemeler Anayasamıza uygun olmayacaktır (Öz & Kutbay & Buzkıran, 2014:13). Bu kapsamda çalışmanın devamında mali ve mali olmayan amaçlar çerçevesinde, anayasal vergileme ilkeleri ve çevre koruma ödevi bakımından yeni düzenlemelerin etkileri incelenecektir.

2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisindeki Yeni Düzenlemelerin Vergileme İlkeleri Açısından Etkileri

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 22'inci maddesi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda birtakım önemli değişiklikler olmuştur. Bunlardan biri **"taşıt değeri"** kavramıdır; m:2/20'ye göre "*Taşıt değeri: Taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile hesaplanan özel tüketim vergisi hariç) teşekkül eden değeri ifade eder*." Bu düzenleme ve buna bağlı olarak (I) sayılı tarifenin değişikliğe uğraması birtakım eleştirileri de beraberinde getirmiştir.

MTV'nin konusu, sahip olunan servet olduğu için vergilendirme ölçüsü de bu servetin mali değeri olmalıdır. Elbette daha önce literatürdeki çeşitli eleştirilere bir çözüm sunmakla birlikte geçici 8'inci kapsamında 2018 yılından önce[1] tescil ettirilmiş taşıtlar için eski tarife tipinin, (I/A) sayılı tarife kapsamında devam ediyor olması eleştirilerin tamamını ortadan kaldırmaya yetmemiştir. Her ne kadar sözü geçen madde ile geriye yürümezlik ilkesi sağlansa da (Oktar, 2018:375) düzenleme öncesi var olan sorunların 2018 yılından önce tescil edilen taşıtlar açısından devam etmesine yol açmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesindeki güncel tarifenin otomobiller için olan kısmı Tablo 2'deki gibidir;

Tablo 2. 2019 Yılı İçin Geçerli Olan Motorlu Taşıtlar Vergisi (I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm^3)	Taşıt Değeri (TL)	Satır No	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1-3 Yaş	4-6 Yaş	7-11 Yaş	12-15 Yaş	16 ve Üstü Yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm^3 ve aşağısı	46.300'ü aşmayanlar	1	861	600	336	254	90
	46.300'ü aşıp 81.100'ü aşmayanlar	2	946	660	369	280	99
	81.100'ü aşanlar	3	1.033	720	403	305	108
1301 – 1600 cm^3e kadar	46.300'ü aşmayanlar	4	1.499	1.124	652	461	177
	46.300'ü aşıp 81.100'ü aşmayanlar	5	1.649	1.236	717	506	194
	81.100'ü aşanlar	6	1.799	1.349	782	552	212
1601 – 1800 cm^3e kadar	115.900'ü aşmayanlar	7	2.911	2.276	1.339	817	317
	115.900'ü aşanlar	8	3.176	2.482	1.462	892	346
1801 – 2000 cm^3e kadar	115.900'ü aşmayanlar	9	4.586	3.532	2.076	1.236	487
	115.900'ü aşanlar	10	5.003	3.854	2.265	1.349	531

[1]"*31/12/2017 tarihinden (bu tarih dahil) önce kayıt ve tescil edilen…*" Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Geçici Madde:8

2001 – 2500 cm^3e kadar	144.800'ü aşmayanlar	11	6.879	4.994	3.120	1.864	738
	144.800'ü aşanlar	12	7.505	5.448	3.403	2.034	805
2501 – 3000 cm^3e kadar	289.700'ü aşmayanlar	13	9.591	8.344	5.213	2.804	1.029
	289.700'ü aşanlar	14	10.464	9.102	5.687	3.059	1.123
3001 – 3500 cm^3e kadar	289.700'ü aşmayanlar	15	14.606	13.143	7.917	3.952	1.449
	289.700'ü aşanlar	16	15.935	14.337	8.636	4.311	1.582
3501 – 4000 cm^3e kadar	463.600'ü aşmayanlar	17	22.965	19.831	11.679	5.213	2.076
	463.600'ü aşanlar	18	25.054	21.633	12.742	5.687	2.265
4001 cm^3 ve yukarısı	550.500'ü aşmayanlar	19	37.587	28.186	16.693	7.503	2.911
	550.500'ü aşanlar	20	41.004	30.749	18.211	8.184	3.176

Kaynak: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m/5 ve 2019 tutarları için, 51 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğ m/4(1)A, 30642 (3.Mükerrer) Sayılı ve 31/12/2018 Tarihli Resmi Gazete.

Görüldüğü üzere oldukça karmaşık ve çeşitli teknik terimler içeren bu tarife, mükellefler açısından sadece ödeme ekranında[1] görülen bir tutar olarak bilinmekte ve karmaşık yapısından dolayı çoğu zaman anlaşılamamaktadır. Bu durum basitlik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, basitlik ilkesini zedeleyen başka bir durum ise, değişikliğin yapıldığı yıl (I) sayılı tarifenin, değişiklik sonrası (I/A) sayılı tarifeye kaydırılıp; yerine aynı isimde başka bir (I) sayılı tarifenin getirilmesi ve ikisinin aynı anda uygulanmasıdır. Okunması dahi oldukça güç olan bu cümle, konuya yabancı olan mükelleflerin öngörüde bulunmasını engellediği için belirlilik ilkesi açısından da tartışmalı bir konu haline gelmiştir.

Ayrıca, yeni gelen düzenleme ile matrahın hesaplanmasında dikkate alınan **taşıt değeri**; "yıl sonu", "lansman" veya "çalışan indirimi" gibi çeşitli indirim türlerinden etkilenebilecek bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olmasının yanında kanun lafzının[2] açık olmayışı nedeniyle ve bu tanımlamaya ait aydınlatıcı bir tebliğ yayımlanmadığı sürece mükellefler ve satış temsilcileri açısından çeşitli karışıklıklara yol açması muhtemeldir.

Bu kapsamda sübjektif nitelikte olan taşıt değerinin aksine daha objektif olan kasko değerinin tercih edilmesi sayesinde ortaya çıkacak olası karışıklıkların önlenmesi ile birlikte bayilerin inisiyatifinde olan çeşitli indirimler aracılığıyla matrahın değiştirilmesi de engellenebilecektir.

2018 yılından önce ilk tescili yapılan ve yeni düzenleme ile (I/A) sayılı tarifeye tabi olan taşıtlar için çeşitli örnekler Tablo 3'teki gibidir.

[1] https://www.gib.gov.tr , e-işlemler sayfasından veya bankaların kendi sayfalarından TC kimlik ve plaka numaraları girildikten sonra açıklayıcı tarife detayları olmaksızın mükellefler sadece tutarları görmektedirler. Örneğin, sicile kayıtlı vilgilerden otomatik olarak geldiği ve "silindir hacmi" gibi kısımlar boş göründüğü için sistemin doğruluğunu teyit etmek isteyen mükellefler kanuna baktıklarında karmaşık bir tarife ile karşılaşmaktadır.

[2] MTV Kanunu m:2/20 "*katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile hesaplanan özel tüketim vergisi hariç) teşekkül eden değeri ifade eder*" detayı için bkz: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m:21-24 ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu m:11/3.

Tablo 3. (I/A) Sayılı Tarife Kapsamındaki Taşıtların Özelliklerine Göre 2019 Yılı İçin Vergi, CO_2 ve Kasko Bedelleri – (*31/12/2017 ve öncesi için)*

Marka	Model	Motor Hacmi	Model	2019 MTV (TL)	2019 Kasko Değeri (TL)	CO2 Emisyonu (gr/km)
DACIA	SANDERO STEPWAY 1.5 DCI 90 EURO5	1500	2017	1.294	80.866	105
VW	GOLF 1.6 TDI BMT 115 DSG HIGHLINE	1600	2017	1.294	156.845	104
BMW	116d HATCBACK 1.5 (116) M PLUS	1500	2017	1.294	193.779	103
TOYOTA	YARIS 1.0 LIFE	1000	2017	743	63.197	109
ALFA ROMEO	GIULIA 2.9 510 QV RWD AT	2900	2017	7.524	884.165	189
ALFA ROMEO	GIULIETTA 1.6 JTDM 120 SUPER TCT	1600	2017	1.294	147.359	99
HONDA	NSX V6 TWINTURBO 3.5	3500	2017	11.458	2.954.250	228
HONDA	CIVIC TYPE-R GT 2.0	2000	2017	3.598	303.656	176
LEXUS	RC200t F SPORT	2000	2017	3.598	567.317	168
TOYOTA	C-HR 1.2 TURBO DIAMOND PREMIUM NAVI	1200	2017	743	143.136	134
TOYOTA	C-HR 1.8 HYBRID DIAMOND PREMIUM E-CVT	1800	2017	2.284	174.872	86

Kaynak: Türkiye Sigorta Birliği'nin verilerinden https://www.tsb.org.tr/kasko-deger-listesi.aspx?pageID=631 ve markaların kendi resmi sayfalarından, ayrıca emisyon değerleri için http://www.nextgreencar.com adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Vergi hesaplamaları Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m/5 ve 51 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğ m/4(1)A, 30642 (3.Mükerrer) Sayılı ve 31/12/2018 Tarihli Resmi Gazete'den yararlanılarak hesaplanmıştır.

2018 yılından önce ilk tescili yapılan taşıtlar için güncel tarifede taşıt değeri yer almamaktadır. Bu durum çeşitli eleştirileri beraberinde getirmektedir. 2017 yılında tescil ettirilen ve bu yıl vergi öderken (I/A) sayılı tarifeye tabi olan bazı modeller tablodaki gibidir. Örneğin, (I/A) sayılı tarife kapsamında, Dacia Sandero sahibi ile BMW 1.16d sahibi aynı vergiyi ödemektedir. Bu taşıtların marka değerleri açısından piyasa şartları altında bakıldığında, farklı gelir gruplarına hitap ettiklerini söyleyebiliriz. Öyle ki daha yüksek gelir grubuna hitap eden BMW'nin vergisinin servete oranlandığında daha az vergi yükü yaratacağı düşünülürse var olan uygulamanın gelir adaletini bozduğu somut olarak görülmektedir.

Bu yönüyle, gelir dağılımına etkisi açısından olumsuz sonuçlar yarattığı düşünülen motorlu taşıtlar vergisi için kasko değeri üzerinden belirlenen oranların esas alındığı tarifelere geçilmesini savunan görüşler de mevcuttur (detaylı bilgi için bkz: Sugözü vd., 2014:125). Örneğin, Sandero Stepway için aracın rengi değiştiği zaman ÖTV ve MTV'si değişebiliyorken, kasko değeri buna bağlı olarak değişmemektedir.

Ayrıca yine 2017 yılında tescili yapılmış bir taşıt üzerinden örnek vermek gerekirse; BMV 5.20i Almanya'da minimum 2000cc motor hacmiyle üretime başlarken Türkiye'de aynı taşıt 1600cc ile üretime başlamaktadır. Bu açıdan mevcut durumda yüksek gelir grubunda bulunan mükellefe daha az vergi ödeme avantajı yaratmak için firmaların üretim bantlarında düzenlemeye gitmeleri söz konusu olmaktadır. Bu da yıllık olarak 2.671 TL'lik bir tutarın yüksek gelirlilerin lehine vergi matrahından çıkarılmasına neden olmaktadır. Çünkü Türkiye'de üretime, Almanya'da başlandığı şekilde 2000cc ile başlandığı varsayılırsa vergi

4.170 TL olarak hesaplanacakken; 1600cc ile üretildiği için vergi 1.499 TL olarak hesaplanmaktadır.[1]

Literatürdeki farklı öneriler kapsamında, çalışmanın devamında da detaylandırılacak olan çevreye duyarlı vergileme açısından ise, tek başına karbondioksit emisyonuna bağlı bir tarife, gelir dağılımı açısından etkinlik sağlamaktan uzak olacaktır. Bu kapsamda önerilen kasko değerleri üzerinden vergileme ise, tabloda görüldüğü üzere yüksek gelire hitap eden taşıt sınıflarında daha yüksek vergi hasılatı sağlayacağı için gelir dağılımını olumlu etkileyecektir. Bir önceki karşılaştırma üzerinden örneklemek gerekirse; motor hacmi bazında gelir dağılımını olumsuz etkileyen BMW ve Dacia markalarında kasko değerlerini baz alan bir hesaplama yapıldığında aynı durum söz konusu olmayacaktır. Ancak kasko değerini etkileyen bir değişken olan donanım seviyesi üzerinde markalar tıpkı şu anda da yaptıkları gibi Türkiye piyasasına özgü motorlu taşıtlar üreterek (BMW 5.20 örneğinde olduğu gibi) yine matrah kayıplarına neden olabileceklerdir. Şöyle ki tabloda M Plus yani en yüksek donanıma sahip olan BMV 1.16d üreticileri, kasko değerini 193.779 TL'den daha aşağı çekmek için çeşitli özelliklerden *(ısıtmalı deri koltuk, park sensörü vb.)* vazgeçerek daha az MTV ödenmesine ortam yaratacaklardır.

Mali güç ilkesi kapsamında aynı güce sahip olan mükelleflerden aynı oranda vergi alınması gelir bölüşümü üzerinde olumlu etki yaparken aynı zamanda vergi adaleti (yatay adalet) açısından da daha uygun olacaktır. Söz konusu düzenlemeden sonra (I/A) olarak anılan tarife, ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında mali güç ilkesine göre değil, vergi konusuna giren taşıtın nitelikleri üzerinden vergilendirmeyi baz aldığı için gelir bölüşümü açısından bozucu etki olarak ortaya çıkmaktadır (Sugözü vd., 2014:116).

2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisindeki Yeni Düzenlemelerin Çevre Koruma Ödevi Açısından Etkileri

Motorlu taşıtların varlığıyla, çevresel açıdan ortaya çıkan negatif dışsallığın bir çözümü olacak şekilde CO_2 emisyonu bazında, daha çok çevre kirliliğine sebep olan taşıtların daha yüksek vergiye tabi olmasının aksine; ülkemizdeki uygulamada, yaşı büyük taşıtlardan daha az vergi alınması bu duruma ters etki yaratmaktadır. Zira yaşı büyük taşıtların üretiminde kullanılan teknoloji bağlamında çevreyi daha fazla kirlettikleri halde daha az vergi ödemeleri söz konusudur. Sadece üretim teknolojileri değil, aynı zamanda yıllara bağlı motor aşınmaları sebepli yağ yakımı sonucu egzozdan daha fazla emisyon atılmaktadır. Elbette tek başına emisyon üzerinden matrahın belirlenmesi de vergilemede gelir dağılımı açısından olumsuz bir etki yaratacaktır, nitekim satış fiyatları itibariyle yaşı büyük taşıtlar (antika veya klasik sayılanlar hariç olmak üzere) daha çok düşük gelir gruplarına ait olduğu için tek başına zararlı gaz salınımının matrahta etkili olması gelir dağılımında daha fazla adaletsizliğe sebep olacaktır. Bu kapsamda hem mali güç ilkesinin hem de çevre kirliliğinin birlikte dikkate alınacağı ve anlatılan paradoksu engelleyici düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Tüm bu anlatılanlar dışında, çevre koruma ödevi kapsamında değerlendirilebilecek olan 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18'inci maddesi ile mevzuatta bir takım yeni düzenlemeler

[1] Hesaplama, 2019 yılı için (I/A) sayılı tarife baz alınarak yapılmıştır. bkz: 51 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, 30642 (3. mükerrer) sayılı ve 31/12/2018 Tarihli Resmi Gazete.

yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, sadece elektrik motoruna sahip taşıtlar için Tablo 4'te belirtilen vergi avantajları öngörülmüştür.

Tablo 4. Motorlu Taşıtlar Vergisi (I) Sayılı Tarifedeki Motorlu Taşıtlara Özgü Olmak Üzere Sadece Elektrikli Motora Sahip Taşıtlar İçin Uygulanacak Tarife

Motor Gücü	(I)Sayılı tarifedeki yeri	
70 kW'ı geçmeyenler	1, 2, 3 satır numaralarında,	Yer alan taşıt değerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının **%25'i oranında** vergilendirileceklerdir.
70 kW'ı geçen fakat 85 kW'ı geçmeyenler	4, 5, 6 satır numaralarında,	
85 kW'ı geçen fakat 105 kW'ı geçmeyenler	7, 8 satır numaralarında,	
105 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler	9, 10 satır numaralarında,	
120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler	11, 12 satır numaralarında,	
150 kW'ı geçen fakat 180 kW'ı geçmeyenler	13, 14 satır numaralarında,	
180 kW'ı geçen fakat 210 kW'ı geçmeyenler	15, 16 satır numaralarında	
210 kW'ı geçen fakat 240 kW'ı geçmeyenler	17, 18 satır numaralarında,	
240 kW'ı geçenler	19, 20 satır numaralarında,	

Kaynak: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m/5, ek fıkra.

Sadece elektrik motoruna sahip taşıtlar için uygulanan bu avantaj; kanunun 5'inci maddesi kapsamında, otomobiller dışında aynı zamanda motosikletlere, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarına uygulanırken ayrıca farklı bir tarife bazında, kanunun 6'ncı maddesi kapsamında panel van, motorlu karavanlar, minibüs, otobüs, kamyon vb. taşıtlar için de kanunda belirtilen kurallar çerçevesinde uygulanmaktadır. Ayrıca 2018 yılından önce tescil ettirilen sadece elektrik motoruna sahip taşıtlar için de (I/A) sayılı tarife kapsamında aynı avantaj düzenlenmiştir.

Bu düzenleme, geçmişte Kalkınma Bakanlığı Özel İhtisas Komisyonu'nca yayımlanan "Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018" kapsamında da ele alınmıştır. Buna göre, düzenleme öncesi halihazırda motorlu taşıtlar vergisi açısından elektrikli taşıtlarda düşük oranlı bir tarife yapısına geçileceği planlanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2014:51). Ancak getirilen bu düzenlemenin hibritleri kapsamıyor oluşu düzenlemenin altında yatan nedenin çevre koruma ödevi olduğu konusunda tereddüt yaratmaktadır.

Tablo 3'te 2018 yılından önce tescil edilmiş, yani (I/A) sayılı tarife üzerinden vergilendirilecek taşıtlar örneklendirilmişti, buna ek olarak yeni gelen düzenleme ile 2018 yılından itibaren ilk tescili yapılmış olan (I) sayılı tarife üzerinden vergilendirilecek taşıtlara ait bazı örnekler ise Tablo 5'teki gibidir.

Tablo 5. (I) Sayılı Tarife Kapsamındaki Taşıtların Özelliklerine Göre Vergi, CO_2 ve Kasko Bedelleri – 2019

Marka	Model	Motor Silindir Hacmi (cm^3)	Model	2019 MTV (TL)	Taşıt Değeri (TL)	Yakıt Türü	CO_2 Emisyon (gr/km)
TOYOTA	C-HR 1.2 TURBO DIAMOND MULTIDRIVE S	1200	2019	1.033	81.100'ü aşanlar	Benzin	134
TOYOTA	C-HR 1.8 HYBRID DIAMOND PREMIUM E-CVT	1800	2019	2.911	115.900'ü aşmayanlar	Benzin Hibrit	86
AUDI	A3 SPORTBACK 1.0 TURBO DYNAMIC STRONIC	1000	2019	1033	81.100'ü aşanlar	Benzin	106
AUDI	A3 SPORTBACK 1.6 TDI DYNAMIC STRONIC	1600	2019	1799	81.100'ü aşanlar	Dizel	105
AUDI	A5 COUPE 2.0 TFSI QUATTRO DYNAMIC STRAONIC	2000	2019	5003	115.900'ü aşanlar	Benzin	135
BMW	İ3 (170) (125 KW)	-	2019	1.876*	144.800'ü aşanlar	Elektrik	0

*****MTV Kanunu 5'inci madde: *"e) 120 kW'ı geçen fakat 150 kW'ı geçmeyenler 11, 12 satır numaralarında…"* ifadesinden hareketle; 7.505 x 0,25 = 1.876,25 TL olarak hesaplanmıştır.

Kaynak: Tarafımızca, markaların kendi resmi sayfalarından, ayrıca emisyon değerleri için http://www.nextgreencar.com adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Vergi hesaplamaları Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m/5 ve 51 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğ m/4(1)A, 30642 (3.Mükerrer) Sayılı ve 31/12/2018 Tarihli Resmi Gazete'den yararlanılarak hesaplanmıştır.

Ülkemizde çevre koruma ödevinin MTV'ye herhangi bir yansıması olmadığından bahsetmiştik. Yansıma olmadığı gibi tablo 5'e bakıldığında, tam tersi bir durum olduğunu görmekteyiz. Şöyle ki, Toyota C-HR'ın Türkiye'de hem benzinli motoru hem de hibrit motoru kullanılmaktadır. Hibrit motora sahip olan taşıtların kilometre başına saldıkları karbondioksit miktarı çok daha az (86gr) olmasına karşın motor hacimleri normal benzinli motorlardan daha yüksek olduğu için sahipleri daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır *(Ülkemizde bu markaya ait sadece 1.2 benzin ve 1.8 hibrit satışı olduğu için bu iki model örnek olarak alınmıştır)*. Bu durumda, çevreyi daha az kirleten taşıtlardan daha fazla vergi alınması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Hibrit taşıtlar bir harcama vergisi olan Özel Tüketim Vergisi bağlamında çeşitli vergi indirimlerine[1] konu olsalar da MTV anlamında paralel düzenlemelerin henüz yapılmamış olması mükellefler nezdinde hem gelir dağılımını hem çevreyi olumsuz etkilemektedir. Zira aynı özelliklere sahip benzinli C-HR'a göre mükellefler 2,82 kat daha fazla vergi ödemektedirler. Bu durum da yine diğer örneklere paralel bir adaletsizlik yaratmaktadır.

Günümüzde küresel anlamda çevreyi etkileyebilecek vergilerinin payı toplam vergi gelirleri içerisinde oldukça sınırlı kalmakta ancak dolaylı yoldan ve mali amacının ön planda olduğu vergiler şeklinde toplanmaktadır. Ancak son yıllarda çevre vergilerinin önemi artmıştır.

[1] Ülkemizde ÖTV'nin çevreye etkisi ancak akaryakıt fiyatların artışına bağlı olarak talebin azalması kapsamında dolaylı etki ile sınırlı kalmaktadır. Vergilendirme söz konusu olduğunda emisyon miktarı değil de tüketim miktarı (litre) baz alınmakta ve yakıt çeşidine göre vergi oranı farklılaşmaktadır. İşte bu durum da verginin çevresel amacına karşın mali amacının ön planda tutulduğunun kanıtı niteliğindedir. (Çelikkaya, 2011:111)

Özellikle gelişmiş ülkelerde atılan somut adımlar bunu kanıtlar niteliktedir (Yaltı Soydan, 2002:46). Çevre vergileri açısından bahsi geçen en somut adımlardan biri, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde negatif dışsallığın çevre koruması lehine kontrol altına alınmaya çalışılmasıdır. Literatürdeki çalışmalara bakıldığında taşıtlardan çıkan CO_2 gazının küresel ısınmada rol oynadığı görülmektedir. Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi düzenlenirken daha çevreci bir anlayışa sahip olunması önem arz etmektedir (Yalçın, 2013:142).

Maliye teorisinden bilindiği üzere, dışsallıkların içselleştirilemediği bir ekonomide aşırı tüketim olmaktadır. Bu durumun telafisi için ise çeşitli araçlar bulunmaktadır (vergi, sübvansiyon, permi vb.) Bu konuda en fazla verilen örnek: kişisel taşıt kullanımıdır. Sürücüler, gerçek ihtiyaçlarından daha fazla taşıt kullanımından kaynaklanan CO_2 emisyonu ile negatif dışsallık yayarak toplumsal refahı azaltan maliyetler ortaya çıkartırlar ve günümüzde ülkeler bu maliyetleri, araca veya yakıta getirilecek bir vergi ile çözmeyi amaçlarlar (Marshall, 2001:137).

Ülkemizdeki çözümlere bir örnek teşkil etmesi adına, Eurostat'a göre ulaşım vergileri bağlamında Türk vergi sisteminde çevre vergisi sayılabilecek tek vergi türü motorlu taşıtlar vergisidir. Bunun dışında geçmişte uygulanan belli bir yaşı doldurmuş taşıtların hurda olarak alınmak suretiyle ÖTV indiriminden faydalandırma uygulaması sayesinde 274.000 binek aracın hurdaya ayrılması sonucunda önemli bir CO_2 salınımı durdurulmuştur (OECD, 2008:147).

Özellikle sanayi devriminden sonra CO_2 ve diğer gazların atmosferde artması nedeniyle sıcaklığın 0.8^{o}C ile 1.2^{o}C arasında arttığı tahmin edilirken ve bu yüzyılın sonuna kadar Dünya'nın ortalama sıcaklığında 2°C'lık bir artışın (Türkeş vd., 2013:25) beklenmesi karşısında, Dünya'daki sıcaklığın bu hızlı artışı konusunda önlem alınmazsa telafi edilemeyecek sorunlar ortaya çıkacaktır. 2019 yılının son verileri itibariyle, trafiğe kayıtlı toplam 23.044.761 taşıtın, %54,1'inin otomobil olması (TÜİK, 2019), çalışmada eleştirilen özellikle hibrit taşıtlar açısından küçük tarife eksikliklerinin dahi iklim değişikliği açısından küçümsenmeyecek boyutlarda olduğunu göstermektedir.

3. Çeşitli Öneriler Kapsamında Farklı Ülkelerde Motorlu Taşıtlar Vergisi

Taşıt yaşı, ağırlığı, motor silindir hacmi gibi çeşitli unsurun yanında CO_2 emisyonunu da baz alan birçok ülkede, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde daha çevreci bir eğilim sergilenmektedir. Bu kapsamda söz konusu vergilendirmelerde baz alınan unsurlardan bir kısmı derlenerek aşağıda verilmiştir:

Tablo 6. Çeşitli Ülkelerde Motorlu Taşıtlar Vergisinin Teknik Yönleri

Almanya

- 1 Temmuz 2009'dan itibaren tescil ettirilen otomobiller için yıllık dolaşım vergisi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Bir temel vergi ve bir CO_2 vergisinden oluşur. Temel vergi 100cc'de 2 € (benzin) ve 100cc'de 9,50 € (dizel) ayrımına göre dikkate alınmaktadır. CO_2 vergisi ise 95g / km'den yayılan g / km başına 2 € olarak belirlenmektedir. CO_2 emisyonu 95 g / km'nin altında olan taşıtlar CO_2 kapsamında alınan vergiden muaftır.

Avusturya

- Hiç CO_2 emisyonu yaymayan binek otomobillerde KDV indirimi uygulanır.
- Yakıt tüketimi / kirliliği vergisi yeni bir araba satın alındığında alınmaktadır.
- Şirket üzerine kayıtlı taşıtların vergisinde CO_2 emisyonları baz alınmaktadır.

Belçika

- Uygulama çeşitli bölgelere göre değişiklik göstermekle birlikte genel olarak yakıt, yaş ve emisyon standartlarının yanı sıra CO_2 emisyonlarına da dayanmaktadır.
- Örneğin, Valon Bölgesi'nde CO_2 tabanlı ödül-ceza sistemi uygulanmakta ve 146g / km veya daha fazla yayan otomobiller daha fazla vergi ödemektedir.
- Flaman Bölgesi'nde CO_2 emisyonlarına, yakıt türüne ve emisyon standartlarına bağlı olarak vergilemede çevresel bir düzeltme uygulanmaktadır. Flaman Hükümeti ayrıca çevre dostu ve enerji tasarruflu teknolojilere yatırım yapan şirketlere "Ecology Premium" adında destek verilmektedir. (Ecology Premium detaylı bilgi için: www.ecologiepremie.be)

Danimarka

- Yıllık dolaşım vergisi "Green Owners Tax" adı altında çevre dostu yakıt tüketimine dayalı bir sistem uygulanmaktadır:
- Benzinli taşıtlar için, yıllık ve 6 aylık olmak üzere litre yakıt başına 4.5 km ve 50 km arasında kullanılan taşıtlar için çeşitli tarifeler bulunmaktadır. Dizel taşıtlar için ise litre yakıt başına 5.1 ve 56,3 km arasında kullanan otomobiller için daha yüksek bir tarife söz konusu olmaktadır.

Finlandiya

- CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır, oranlar %3,3 ile %50 arasında değişmektedir. Vergi, 2016 ve 2019 yılları arasında dört aşamalı kurallar çerçevesinde, CO_2 emisyonu 141 g / km veya daha az olan taşıtlar için indirilecektir.

Hollanda

- CO_2 emisyonlarına dayanarak hesaplanmaktadır. Fiyatlar 2 € (1 ile 73g CO_2 / km arasında) ile 458 € (163g CO_2 / km ve daha fazlası için) arasında değişmektedir. CO_2 emisyonu sıfır olan otomobiller muaftır. 1 Ocak 2018'den itibaren, CO_2 emisyonu 1g / km veya daha fazla olan tüm yeni binek otomobiller için ek vergi alınmaktadır.
- 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren, CO_2 emisyonlarına, ağırlığına, yakıt türüne ve bölgeye (il) göre karayolu vergisi oranları belirlenmiştir.

Fransa

- 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren CO_2 bazlı ödül-ceza sistemi uygulanmaktadır.
- Ceza: 50 € (120 g CO_2 / km) ila 10,500 € (185 g CO_2 / km veya daha fazla) olarak belirlenirken; ödül yani destek için yalnızca 20 g CO_2 / km veya daha az yayma zorunluluğu getirilmiştir. Destek miktarı 6.000 Euro'dur.
- En az 15 yaşında bir taşıt hurdaya çıkarıldığında 200 € ek teşvik verilmektedir. Ayrıca 2006 yılında veya daha önce kayıtlı olan dizel otomobiller için ilave bir hurdaya alma programı uygulanmaktadır.
- Fransa'da 1 Ocak 2009'dan itibaren ilk kez kaydedilen binek otomobiller için, CO_2 emisyonlarına göre yıllık vergi uygulanmaktadır.

- Şirketlere ait taşıtların vergisi de yine CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Vergi oranları, 250 g / km'nin üzerinde yayılan her bir gram için 50 g / km ile 100 g / km arasında değişen her bir gram için 2 Euro arasında değişmektedir.

Hırvatistan

- Bir motorlu taşıtın ilk tescilinde, taşıt alım fiyatı, CO_2 emisyonu ve yakıt türüne bağlı olarak taşıt vergisi uygulanmaktadır.

İngiltere

- Mart 2001'den sonra kaydedilen otomobiller için yıllık vergisi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Standart otomobillerde, ücretler £ 0 (100g / km'ye kadar) ile 535 £ (255g / km'nin üstünde) arasında değişmektedir. Ek olarak, 1 Nisan 2010 tarihinden bu yana ilk tescili olan taşıtlarda ek bir yıllık vergi uygulanır. Fiyatlar 10 £ (1 - 50g / km) ile 2,000 £ (255g CO2 / km'den fazla) arasında değişmektedir. Alternatif akaryakıt otomobillerine ödenen ücretlerde £ 10 indirim uygulanmaktadır.
- Şirketlere ait taşıtların vergi yükümlülüğü de yine CO_2 emisyon değerlerine (g / km) ve yakıt türüne göre belirlenir (Wappelhorst vd., 2018:38).

İrlanda

- CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. 226g / km veya daha fazla CO_2 emisyonu olan taşıtlarda 80g / km'ye kadar olan CO_2 emisyonlarında %14 ile %36 arasında değişmektedir.
- 1 Ocak 2009'dan sonra tescilli ve 156 g / km'den daha az CO_2 emisyonu olan ve esas olarak iş amaçlı (en az %60) kullanılan otomobillerde KDV indirimi uygulanmaktadır.
- 1 Temmuz 2008'den bu yana kaydedilen otomobiller için yıllık dolaşım vergisi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Fiyatlar 120 € (0g / km) ila 2,350 € (226g / km veya daha fazla) arasında değişmektedir.

İspanya

- İlk kayıtta uygulanan vergi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Oranlar %4.75 (121-159 g / km) ile% 14.75 (200 g / km ve daha fazlası) arasında değişmektedir.
- 2016 yılında, şirket taşıtlarında 120 g CO_2 / km'den daha düşük emisyon yayan alternatif motorlu taşıtlara uygulanan Euro 6 taşıtlar için geçerli olmak üzere vergi ödenmesinde bir indirim sistemi getirilmiştir.

İsveç

- Hafif taşıtların (otomobiller ve hafif kamyonlar / otobüsler) teşvik ve vergilendirilmesi için yeni bir ödül sistemi 1 Temmuz 2018'den itibaren uygulamaya geçirilmiştir. Buna göre, tescil edilen yeni taşıtlarda CO_2 emisyonuna bağlı olarak belirli üst limitler dahilinde ödül (teşvik veya indirim) hakkı tanınmaktadır.
- Yıllık dolaşım vergisi, hem otomobiller hem de kamyonlar için CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Yeni ceza sistemi kapsamında, 1 Temmuz 2018'den itibaren kaydedilen yeni otomobil ve hafif kamyon / otobüsler ilk üç yılda CO_2 emisyonuna bağlı olarak daha yüksek vergi ödeyeceklerdir.

Lüksemburg • 1 Ocak 2001'den sonra kaydedilen otomobiller için yıllık dolaşım vergisi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Vergi oranları, g / km cinsinden CO_2 emisyonlarının dizel taşıtlar için 0,9 ile diğer yakıtları kullanan taşıtlar için sırasıyla ve üstel bir faktörle çarpılmasıyla hesaplanır (her 90 gr / km için her 90 g / km'nin altında 0,5 ve 0,1 oranında artmıştır).
Portekiz • 1 Temmuz 2007'den sonra kaydedilen otomobiller için yıllık dolaşım vergisi, CO_2 emisyonlarına ve silindir kapasitesine dayanmaktadır.
Yunanistan • CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. CO2 emisyon katsayısı 0,95'ten - 100g / km'ye kadar çıkan taşıtlar için - 2,00 ile 250g'den fazla olan taşıtlar için değişmektedir. • 31 Ekim 2010'dan sonra tescil ettirilen taşıtlar için yıllık vergi, CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Oranlar salınan CO_2 gramı başına 0,90 € (91–100 g / km) ila gram başına 3,72 € (251 g / km veya daha fazla) arasında değişmektedir. 90g / km'ye kadar emisyona sahip taşıtlar bu vergiden muaftır.

Kaynak: European Automobile Manufacturers Association, CO_2 Based Motor Vehicle Taxes in the EU, 2018, (Çevrimiçi 21/07/2019) https://www.acea.be/publications/article/overview-of-co2-based-motor-vehicle-taxes-in-the-eu ve ACEA, Tax Guide, 2019, s:85, (Çevrimiçi 21/07/2019) https://www.acea.be/uploads/news_documents/ACEA_Tax_Guide_2019.pdf 'de yer alan bilgiler derlenerek oluşturulmuştur.

Verilerden hareketle Almanya'da, ülkemizdeki yeni düzenlemede olduğu gibi tescil tarihinin önemli bir unsur olduğunu görmekteyiz. Bu kapsamda 1 Temmuz 2009'dan sonra tescil ettirilen taşıtlar için ikili bir ayrım söz konusudur; yıllık dolaşım vergisinde CO_2 emisyonları baz alınırken temel vergide ise, 100cc'de 2€ (benzin) ve 100cc'de 9,50 € (dizel) ayrımı dikkate alınmaktadır. Ek olarak, emisyonu 95 g/km'nin altında olan taşıtlar CO_2 kapsamında alınan verginin dışında tutulmuştur (European Automobile Manufacturers Association, 2018).

İngiltere'de ise, Mart 2001'den sonra tescil ettirilen otomobiller için yıllık vergi, benzer şekilde CO_2 emisyonlarına dayanmaktadır. Standart otomobillerde, tutar £0 (100g/km'ye kadar) ile 535£ (255g/km'nin üstünde) arasında değişmektedir. Ek olarak, 1 Nisan 2010 tarihinden bu yana ilk tescili olan taşıtlarda ek bir vergi uygulanmaktadır. Fiyatlar 10 £ (1-50g/km) ile 2,000 £ (255g CO_2/km'den fazla) arasında değişmektedir. Ayrıca şirketlere ait taşıtların vergi yükümlülüğü de yine CO_2 emisyon değerlerine (g/km) ve yakıt türüne göre belirlenmektedir (Wappelhorst vd., 2018:38). Finlandiya'da da benzer şekilde CO_2 emisyonları dikkate alınmakta ve oranlar %3,3 ile %50 arasında değişmektedir. Ayrıca, 2016 ve 2019 yılları arasında çeşitli kurallar çerçevesinde, CO_2 emisyonu 141 g/km ve daha az olan taşıtlar için indirim uygulanmıştır (ACEA, 2018: 85).

Ancak seçilen ülkelerin genel uygulamalarından anlaşıldığı üzere tüm üye ülkeler için ortak bir kurallar bütünü olmamakla birlikte genel olarak CO_2 emisyonu ve ağırlık üzerinde toplanmaktadır. Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, Slovenya ve İspanya'da kilometre başı karbondioksit miktarı dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Ancak örneğin Belçika'da sadece emisyon değil aynı zamanda ülkemizdeki gibi motor hacmi ve yaşı da dikkate alınmaktadır. Aynı şekilde Yunanistan'da da karbondioksit emisyonunun yanında satış fiyatı da vergilemede etkilidir (ACEA, 2018: 109). Ayrıca, Danimarka, Finlandiya, İrlanda, Lüksemburg, Malta, Portekiz ve Hollanda'da kayıt ve tescile ek olarak yıllık dolaşımı kapsayan kombine bir vergileme uygulanmaktadır (Rubik ve Mityorn, 2011).

Türkiye'de ise taşıt değerinin 2018'den itibaren tescil ettirilen taşıtlar için dikkate alınıyor olması bir çok eleştiriyi çözüme kavuşturmuş olsa da motorlu taşıtların yeni teknolojik gelişmelere uyum sağlayamamaları nedeniyle eskidikçe çevreyi daha çok kirlettikleri gerçeği göz ardı edilmiş ve tarife cetvellerine bu konu ile ilgili bir durum henüz yansıtılmamıştır (Yalçın, 2013: 142).

Ülkemizde yakıt türü MTV tarifeleri açısından kanunda sayılan unsurlardan biri olmamakla birlikte, ÖTV, KDV gibi dolaylı vergilerde etkili olan bir unsurdur. Ancak yukarıda bahsi geçen ülke uygulamalarına baktığımızda, bazı ülkelerde MTV'ye eklenmiş olduğunu görmekteyiz. Benzer şekilde bir düzenleme sayesinde, yansımaya izin vermemesi açısından, doğrudan vergiler kapsamında, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesi mümkün olabilecektir. Kısacası, ülkemizde yakıt türüne göre, mali amacın ön planda olduğu ÖTV ve KDV'den, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilebileceği ve vergi yansımasına izin vermeyen MTV'ye kaydırılması sosyal amaçlar kapsamında daha etkin olacaktır.

Türkiye'de akaryakıt türüne göre değişen vergiler ÖTV ve KDV olmaktadır. Ancak daha önce vurgulanan sebeplerle ÖTV ve KDV'de çevresel amacın için değil öncelikli olarak mali amacının ön planda olduğu kabul edilmektedir (Yalçın, 2013:146).

Literatüre baktığımızda Türkiye'de emisyon üzerinden alınan doğrudan bir vergi olmamasından dolayı MTV açısından çevresel dışsallığı göz önünde bulundurulması gerekliliğini savunan görüşler mevcuttur (Jamali, 2007: 302). Özellikle, Avrupa Birliğinde MTV bir çeşit yol ve çevre vergisi gibi değerlendirilebilmekte ve matrah belirlenirken yakıt tüketimi ve silindir hacmine ek olarak CO_2 emisyonu da dikkate alınmaktadır (Sugözü vd., 2014:116). Ülke uygulamalarından da görülüğü üzere özellikle AB'de çevreyi korumaya yönelik çeşitli vergilerle hem doğrudan hem de dolaylı etki sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu durum, MTV'nin çevre koruma amacının ön planda olduğunu göstermektedir (Özdemir, 2009: 16). Hatta birçok AB ülkesinde motorlu taşıtlar vergisi çevre vergisi olarak nitelendirilmesine karşın Türk vergi sisteminde servet vergileri arasında sayılmaktadır (Ömür ve Gerçek, 2017: 209) ve MTV düzenlemelerinde emisyon miktarına ilişkin *(sadece elektrik motoru olanlar hariç)* herhangi bir değerlendirme ölçütü bulunmamaktadır.

Ayrıca, Tablo 4'te belirtilen; 5'inci maddenin ek fıkra hükmü kapsamında sadece elektrik motoru olan taşıtlar için tanınmış olan %25 vergi ödeme avantajının hibrit taşıtları kapsamaması yine mükellefler açısından adaletsizliklere neden olmaktadır. Zira anayasal bir yükümlülük olarak çevre koruma açısından CO_2 salınımları dikkate alındığında daha az negatif dışsallığa sebep olan hibrit taşıtlar herhangi bir MTV avantajından yararlanamamaktadır. Nitekim ÖTV teşviki gibi çeşitli vergi indirimlerinden yararlanıyor olması, söz konusu bu dolaylı vergilerin mali amacının ön planda olması nedeniyle ortaya çıkan durumun çevresel amaca öncelik tanımadığı gerçeğini değiştirmemektedir. Örneğin, Toyota C-HR almak isteyen bir kişi, çeşitli nedenlerle çevreyi daha az kirleten bir araca sahip olduğunda taşıt değerinin yüksek olması nedeniyle *(bu değeri hibrit teknolojisinin maliyetleri yükseltmektedir)* aynı özellikleri taşıyan benzinli modeline göre daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır.

Literatürdeki eleştirilere en çok konu olan; ülkemizde emisyon değerlerinin dikkate alınmıyor oluşu, bahsi geçen sorunların temel kaynağı haline dönüşmektedir. Daha önce vurgulandığı üzere başta AB olmak üzere tüm dünyada çevre dostu MTV anlayışına doğru bir geçiş söz konusu iken ülkemizdeki tarifenin de gelişen vergi mevzuatlarına uyum sağlaması bir zorunluluk haline gelmiştir. Ek olarak elektrik motorlu taşıtlara avantaj koşullarını

sağlayabilen çok az model[1] bulunmaktadır (ülkemizde bu kapsamda BMW i3, Jaguar I-Pace S, Renault Zoe, Twizy ve Tesla sayılabilir). Ancak ilerleyen dönemlerde elektrikli motora sahip taşıtlar arttıkça söz konusu maddenin çevre korunması anlamında daha işlerlik kazanır hale geleceği de açıktır.

4. Sonuç

7061 sayılı Kanun uyarınca, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik ile mali güç ilkesini daha çok dikkate alan bir tarifeye geçilmiştir ancak çalışmada sayılan gerekçelerle "taşıt değeri" kavramının sınırlarının iyi çizilmesi ve satıcıların inisiyatifleri ile matrahın azalmasını engelleyici kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir. Zira, bayilerin taşıt değerini değiştirebilecek indirimleri nedeniyle düşen matrahlar, çeşitli teşviklere konu olan, ÖTV indirimleri gibi tek seferlik olmamaktadır; bir aracın ortalama ömrünün 12,6 yıl olmakla birlikte 30 yıla kadar çıkabildiği göz önüne alındığında, taşıt değeri tek seferlik alınan bir vergiden farklı olarak çok uzun yıllara sirayet etmektedir. Ek olarak, eski tarifenin tamamen kaldırılmayıp geçici 8'inci maddeye, (I/A) sayılı tarife adıyla taşınması ve mevcut uygulamanın 31/12/2017 tarihi ve öncesinde tescil ettirilen taşıtlar için hala devam ediyor olması, geriye yürümezlik ilkesine uygun olsa da literatürde var olan eleştirilerin birçoğunun çözüme kavuşmasını engellemektedir.

Ayrıca küreselleşme ile birlikte tüm ülkelerin mevzuatlarına daha fazla etki etmesi beklenen çevre kirliliğini engelleyici politikalar da yine MTV matrahının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Günümüzde küresel anlamda çevre vergilerinin payı toplam vergi gelirleri içerisinde oldukça sınırlı kalmakla birlikte genel olarak dolaylı ve mali amacının ön planda olduğu vergiler şeklinde toplanmaktadır. Ancak son yıllarda çevre vergilerinin önemi artmaktadır, özellikle gelişmiş ülkelerde atılan somut adımlar bunu kanıtlar niteliktedir. Çevre vergileri açısından bahsi geçen en somut adımlardan biri, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde negatif dışsallığın çevre koruması lehine kontrol altına alınmaya çalışılmasıdır. Literatürdeki çalışmalara bakıldığında taşıtlardan çıkan CO_2 gazının küresel ısınmada rol oynadığı görülmektedir. Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi düzenlenirken daha çevreci bir anlayışla yaklaşılması önemli hale gelmiştir.

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisine oranla daha yüksek vergi geliri sağlıyor olması, vergileme adaleti ve gelir dağılımı açısından daha iyi kurgulanmış düzenlemelerle, mali olmayan amaca da daha kolay ulaşılabileceğini göstermektedir. Uygulama açısında baktığımızda motorlu taşıtlar vergisi spresifik esaslı, yani vergi konusunun değerinden bağımsız olarak yaş, ağırlık veya hacim üzerinden hesaplanan bir vergi olmasından dolayı vergi adaleti açısından tartışmalara sebep olmaktadır. Bu kapsamda bahsi geçen düzenlemeden önceki (I) sayılı tarife (şu an I/A sayılı tarife) kapsamında aynı silindir hacmine sahip 50 bin TL'lik bir taşıt ile 250 bin TL'lik taşıt için aynı vergiyi ödenmekteydi. Bu açıdan bakıldığında pahalı taşıtları yüksek gelir grubuna dahil olan kişilerin kullandıkları düşünülürse motorlu taşıtlar vergisi gelir dağılımına daha fazla bozucu etki yaratmaktaydı. Bu etki günümüzde sadece 2018 yılından önce tescil ettirilmiş taşıtlarla

[1] *"Haziran ayı sonu itibarıyla trafiğe kayıtlı 12 milyon 469 bin 434 adet otomobilin %37,7'si LPG, %37,4'ü dizel, %24,5'i benzin yakıtlı olup,* ***%0,1'i elektrikli veya hibrittir****. Yakıt türü bilinmeyen otomobillerin oranı ise %0,3'tür."* (TÜİK, 2019)

sınırlı kalmaktadır. Ancak yine de mali gücü daha düşük olan mükellef, diğer mükellefe göre vergi yükünü daha fazla hissetmektedir.

Mali amaç için servet vergileri içindeki payı yüksek olsa da toplam vergi gelirleri içerisindeki payının çok düşük kalmasından dolayı mali olmayan amaçlara da daha fazla yönelmek gerekmektedir.

Tüm bu anlatılanlar kapsamında motorlu taşıtlar vergisinde ödeme gücü ilkesinin ve çevre koruma ödevinin daha çok dikkate alındığı bir tarife gündeme getirilmelidir. Çalışmada açıklanan emisyon ve ödeme gücü açısından birbirine negatif etki yapan durumların önüne geçilecek şekilde kontrol mekanizmaların geliştirilmesi ve çevresel anlamda dışsallığın azaltılması açısından teşvik edici düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Kaynakça

ACEA, *Tax Guide.* (2019). https://www.acea.be/uploads/news_documents/ ACEA_Tax_Guide _2019.pdf (Çevrimiçi 21/07/2019).

ACEA, *Tax Guide.* (2018). https://www.acea.be/uploads/news_documents/ACEA_ Tax_Guide _2018.pdf (Çevrimiçi 25/02/2019).

Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Çelikkaya, A. (2011) "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, ss. 97-120.

European Automobile Manufacturers Association. (2018). CO_2 Based Motor Vehicle Taxes in the EU, https://www.acea.be/publications/article/overview-of-co2-based-motor-vehicle-taxes-in-the-eu, (Çevrimiçi 21/07/2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Gerçekleşmeleri 2018", https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri, (Çevrimiçi 21/07/2019)

Jamali, T. (2007). *Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri),* Ankara, Yaklaşım Yayınevi.

Kalkınma Bakanlığı. (2014). Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

Marshall, S. (2001). The Challange of Sustainable Transport, *Planning for a Sustainable Future*, ed: Antonia Layard Simin Davoudi, Susan Batty, NY, Chapter:9. https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=qrbyfm82yuMC&oi=fnd&pg=PA131&dq=s.+marshall+The+Challenge+of+Sustainable+Transport&ots=AJNpnixgbS&sig=b7JX3eeJLc4KztvWtqAOXWoze4Y&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false_____(Çevrimiçi: 22/02/2019).

OECD. (2008). OECD Çevresel Performans İncelemeleri: Türkiye 2008, https://www.oecd.org/env/country-reviews/42198785.pdf, (Çevrimiçi 25/02/2019).

Oktar, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Ömür Ö. M. & Gerçek A. (2017). "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması", *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2, Haziran, ss. 197-216.

Öz E., Kutbay H. & Buzkıran D. (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", *Gümrük Ticaret Dergisi,* Cilt: 2, Sayı: 4.

Özdemir B. (2009). "Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, Sayı: 156, ss. 1-16.

Rubik F. & Mityorn L. (2011). "CO_2 Based Motor Vehicle Tax" Institute For Ecological Economis Research, https://azslide.com/co-2-based-motor-vehicle-tax_59ca0d731723ddfd9d3ab6 b4.html (26/11/2018).

Sugözü İ. H., Yıldırım H. & Aydın H. İ. (2014). "Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* ss:115-128.

Susam, N. (2019). *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.

TÜİK, 30635 Sayılı ve 02/08/2019 Tarihli Bülten, (Çevrimiçi: 22/08/2019) http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30635

Türkeş, M., Şen, Ö. L., Kurnaz, L., Madra, Ö. & Şahin, Ü. (2013). *İklim Değişikliğinde Son Gelişmeler: IPCC 2013 Raporu*, İstanbul Politikalar Merkezi, İstanbul.

Wappelhorst S., Mock P. & Yang Z. (2018). "Using Vehicle Taxation Policy To Lower Transport Emissions An Overview For Passenger Cars in Europe", *The International Council on Clean Transportation*, Berlin.

Yalçın, 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*, Cilt: 27, Sayı: 2, ss. 141-158.

Yaltı Soydan, B. (2002). *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*, İstanbul, Beta Yayınevi.

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 11342 Sayılı ve 23/02/1963 Tarihli Resmi Gazete.

51 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, 30642 (3.Mükerrer) Sayılı ve 31/12/2018 Tarihli Resmi Gazete.

7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30373 (2. Mükerrer) Sayılı ve 27/03/2018 Tarihli Resmi Gazete.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 17863 (Mükerrer) Sayılı ve 09/11/1982 Tarihli Resmi Gazete.