



31.TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

16-17-18 MAYIS 2016

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. MALİYE
BÖLÜMÜ**



AÇILIŞ KONUŞMALARI

16 Mayıs 2016

Editor

Doç.Dr. Veli KARGI

Editör Yardımcıları

Yrd.Doç.Dr. Cihan YÜKSEL

Yrd.Doç.Dr. H. Yasemin ÖZUĞURLU

Yrd.Doç.Dr. Cansel OSKAY

Öğr.Gör. Ahmet UĞURLAR

31. Türkiye Maliye Sempozyumuna katkıda bulunanlar.

- Mersin Üniversitesi Rektörlüğü'ne
- İ. İ. B. Fakültesi Dekanlığı'na
- İ. İ. B. Fakültesi Maliye Bölümü'ne
- TC Mersin Turizm İl Müdürlüğü'ne
- Mersin Büyükşehir Belediyesi'ne
- Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'ne
- Yeminli Mali Müşavir İsa Karşı'ya
- TC Merkez Bankası'na

Teşekkür ederiz.

TARİH	SAAT	ETKİNLİK	SAYFA NO
15.05.2016 Pazar	12.00	OTELE GİRİŞ	
16.05.2016 Pazartesi	09.30-10.15	AÇILIŞ TÖRENİ	
	10.15-10.30	Ara	
	10.30-12.00	I. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. İzzettin ÖNDER) Prof. Dr. Güneri AKALIN - Türkiye’de Tasarruf Açığı Sorunu ve Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ - 2002-2015 Dönemi Kamu Borçlarının ve Dış Borçların Seyri	11
	12.00-13.30	Öğle Yemeği	
	13.30-15.30	II. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ) Prof. Dr. İlhami SÖYLER - Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Ne Getiriyor/Götürüyor Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ, Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL, Dr. Elif YILMAZ - Yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi Yrd. Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ - Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri	63
	15.30.-15.45	Ara	
	15.45-17.30	III. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. Fazıl TEKİN) Yrd. Doç. Dr. Burak PINAR - Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(Dır)ılma(Ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU - Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar- Yaklaşımlar- Çözüm Önerileri Doç. Dr. Veli KARGI, Arş. Gör. Tacim YAYGIR - Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü	133
17.05.2016 Salı	09.30-11.00	IV. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ) Prof. Dr. Adnan GERÇEK, Araş.Gör. Feride BAKAR - Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme Doç. Dr. Atilla Ahmet UĞUR - Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama) Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU - Haberleşme Vergisindeki Hukuka Aykırılıklar ve Çözüm Önerileri	215
	11.00-11.15	Ara	
	11.15-12.30	V. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. Şerafettin AKSOY) Dr. Servet AKYOL, Doç. Dr. Süleyman ULUTÜRK - Küresel Kriz Kışkacında Sosyal Harcamalar: Seçilmiş AB Ülkeleri Bağlamında Bir İnceleme Doç. Dr. Yakup KARABACAK - Türkiye’de Devlet Bütçesinin Sınıfsal Yapısı: Sosyal Ücret Kavramsallaştırması Temelinde Bir Analiz (2006-2014) Tufan BÜYÜKCAN, Mustafa BİÇER - Refah Devleti Uygulamalarının Değişen Perspektifinde 2000 Sonrası Dönemde Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarındaki Değişim ve Eğitimin Niteliği Üzerindeki Etkisi	287
	Öğleden Sonra	Serbest Zaman	

TARİH	SAAT	ETKİNLİK	SAYFA NO
18.05.2016 Çarşamba	09.30-11.15	VI. OTURUM (Oturum Başkanı: Prof. Dr. Metin TAŞ) Doç. Dr. Güneş Çetin GERGER, Prof. Dr. Adnan GERÇEK- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi Mustafa ALPASLAN, Yrd. Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK, Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR - Kamu İnovatif Satın alma Yöntemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Çıkarılacak Dersler	383
	11.15-11.30	Ara	
	11.30-13.00	GENEL KURUL	
	13.00-14.00	Öğle Yemeği	
	14.00-16.00	PANEL	
19.05.2016 Perşembe	12.00	OTELDEN AYRILIŞ	

AÇILIŞ KONUŞMALARI

16 Mayıs 2016



SUNUCU- Sayın Rektör Yardımcılarım, sayın kamu kurumlarının değerli mensupları, sayın öğretim elemanları, sayın davetliler, yazılı ve görsel basının değerli mensupları; “31. Türkiye Maliye Sempozyumu”na hoş geldiniz. (Alkışlar)

Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü olarak sizlerle birlikte olmaktan mutluluk duyuyoruz.

Sempozyumumuzun açılışında sizleri Ulu Önder Atatürk ve ebediyete intikal etmiş Maliye bilimi insanların saygın anıları önünde 1 dakikalık saygı duruşuna davet ediyorum.

(Saygı duruşu yapıldı)

Teşekkür ederim.

Açılış konuşmalarına geçmeden önce Üniversitemizi tanıtan kısa bir barkovizyon gösterisi sunuyoruz.

(Barkovizyon gösterimi)

Şimdi açılış konuşmalarını yapmak üzere Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanımız Sayın Doçent Doktor Veli Kargı beyefendiyi kürsüye davet ediyorum. (Alkışlar)

DOÇ. DR. VELİ KARGI (Mersin Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölüm Başkanı)-

Sayın Konuklar,

Sayın Rektörüm saygıdeğer bilim insanları, kamu kurum ve kuruluşlarımızın ile basınımızın çok kıymetli temsilcileri, Bugün sizlerle 31.nci Türkiye Maliye Sempozyumunda beraber olmanın sevincini ve gururunu yaşıyoruz. Hepiniz hoş geldiniz. Hepinize bölümüm adına saygı ve sevgilerimi sunuyorum. Böylesine önemli ve köklü bir organizasyon olan Maliye Sempozyumunun ev sahipliğini yapmak, gerçekten bir onurdur.

Otuz yıldır kesintisiz bir şekilde düzenlenmiş olan Türkiye Maliye Sempozyumu kendi alanında ilk ve tek faaliyet olarak etkinliğini artırarak bugüne kadar gelmiştir. Bu sempozyumların amacı Maliye bilimi alanına giren bir konunun bilimsel standartlara uygun şekilde sunulan tebliğlerle çeşitli oturumlarda etraflıca tartışılması ve sempozyum sonunda tüm tebliğ ve tartışmaların bir kitap halinde basılarak hem üniversite ve hem de kamu oyunun bilgi ve yararlanmasına sunulmasıdır. Gerçekten de sempozyumlarımızın bilim komitesi tarafından titizlikle korunan bu temel amaç üniversitemizde ve diğer yakın alanlarda sayısız bilimsel araştırma, makale, kitap, tebliğ ve benzeri bilimsel faaliyet-

lere altyapı hazırlamıştır. Ulusal ve uluslararası boyutlarda her sene bir üniversitemizin organizasyonunu üstlendiği bu sempozyumun bu seneki düzenleyicisi Mersin Üniversitesi olmuştur.

Bu güne kadar Türkiye'deki farklı Üniversite ve Fakültelerin maliye bölümleri tarafından başarı ile gerçekleştirilen sempozyumlar, bir taraftan aynı bilim dalında çalışan değerli bilim adamlarının kaynaşmasını sağlarken, diğer taraftan yeni yetişen genç bilim adamlarının şimdiye kadar kitaplarından tanıdığı birçok hocasını görme ve tanışma olanağı sağlamaktadır. Sempozyumlarda esas itibariyle ülkemizin ekonomik ve mali sorunlarına ilişkin konular tespit edilip üzerinde tartışmalar yapılmaktadır. Bu tür bilimsel toplantıların en güzel yanı, her yıl üç gün de olsa, maliye konusunda çalışan akademisyenlerin ve uygulamacıların bir araya gelmeleri, görüş alış verişlerinde bulunmaları, dostluklarını pekiştirmeleridir. Bunlarla birlikte Sempozyumların, belli bir camiaya mensup olma (aidiyet) duygusunu oluşturması açısından da çok büyük önemli olduğuna inanıyorum.

Bu yıl düzenlenen sempozyum tebliğ konuları, sempozyum programından da izleyebileceğiniz gibi oldukça geniş tutulmuş, Devletin sosyal harcamaları, küreselleşme ve vergi rekabeti, yenilenmeye çalışılan gelir ve kurumlar vergisi kanun tasarısı, mükellef hakları ve pişmanlık gibi konuların yanında elektronik ticaret, Türkiye'de tasarruf açıkları ve Devlet borçlarının seyri konuları ele alınacaktır.

Prof. Dr. Aykut Herekman'ın şahsında Maliye Sempozyumlarını başlatan Anadolu Üniversitesi Maliye Bölümüne ve gelenekselleşmesinde büyük katkıları olan geçmiş yıllarda sempozyumu düzenleyen üniversitelerimizin maliye bölümlerine, uzun yıllar malî ve bilimsel katkıları ile sempozyumlarımızı desteklemiş olan Maliye Bakanlığımıza ve çeşitli katkılarda bulunan diğer kişi ve kuruluşlara şükranlarımı sunuyorum.

Bu cümleden olmak üzere; her aşamada bizden desteğini esirgemeyen Rektörümüz Prof. Dr. Ahmet ÇAMSARI'ya, Rektör Yardımcımız Prof.Dr. Mehmet İsmail YAĞCI'ya, Dekanımız Prof. Dr. Hüseyin Mualla YÜCEOL'a, bölümümüz öğretim elemanlarına ve özellikle zaman zaman benden daha fazla enerji sarf eden Yrd. Doç. Dr. Cihan YÜKSEL ile Arş. Gör. Tacim YAYGIR'a teşekkür ediyorum. Sempozyumun düzenlenmesi aşamasında büyük özveriyle toplantılara katılan ve titiz çalışmalarını ile sempozyumun gerçekleşmesine önemli katkılarda bulunan Bilim Kurulu üyelerine, Bilim Kurulu Başkanı Prof. Dr. Birol Naci MUTER'e özel olarak teşekkür ediyorum. Ayrıca düzenleme komitesinin bir üyesiymiş gibi bizlere sürekli destekte bulunan Sayın Prof.Dr. Metin TAŞ'a teşekkür ederim. Yine, gönderilen bildirilerin değerlendirilmesi sürecinde hakemlik yaparak katkıda bulunan değerli meslektaşlarıma, organizasyonun gerçekleştirilmesinde katkı sağlayan GT turizm çalışanlarına ve katılımınızla 31.Türkiye Maliye Sempozyumunu onurlandırdığınız için sizlere tekrar teşekkür ediyorum.

Sempozyum sırasında elimizde olmayan nedenlerden dolayı ortaya çıkabilecek aksaklıklar olur ise, şimdiden hoşgörünüze sığınıyoruz. Huzurunuzdan ayrılmadan önce 31.Türkiye Maliye Sempozyumunu onurlandırdığınız için sizlere tekrar teşekkür ediyorum, sempozyumun her zaman olduğu gibi başarılı geçmesini diliyorum ve saygılar sunuyorum.

SUNUCU: Rektör Yardımcımız Sayın Profesör Doktor Mehmet İsmail Yağcı Beyefendiye konuşmalarını yapmak üzere kürsüye davet ediyorum. (Alkışlar)

Rektör Yardımcımız Sayın Profesör Doktor Mehmet İsmail Yağcı Beyefendiye konuşmalarını yapmak üzere kürsüye davet ediyorum. (Alkışlar)

Sayın Rektörüm, Sayın Rektör Yardımcım, Maliye disiplininin değerli akademisyenleri, değerli bürokratlar; hepinizi öncelikle Mersin Üniversitesi Rektörlüğü adına saygıyla selamlıyorum.

31'incisini düzenlediğimiz bu büyük organizasyonun Maliye Sempozyumları Dizisinin başarılı geçmesini diliyorum.

Ben, aslında buraya çok çok hazırlıklı gelmedim bir konuşma yapmak için ama önceden geçtiğimiz hafta içerisinde Mersin'de acaba Maliyecilerin önünde ne tür laflar ederim diye Mersin Gelir İdaresi Başkanı benim dostum Âdem Güngör. Ondan birtakım bilgiler elde ederim diye bir araya gelmiştik. Genel konulardan böyle işte kaynak, kamu kaynakları ne kadar, bütçemiz ne kadar, bunun ne kadarı işte sosyal harcamalara gidiyor, cari harcamalara gidiyor? Bu gibi konularda belki en azından birkaç kelime edebilirim diye bilgi edinmek istemiştim.

Bana da gayet yardımcı oldu ama az önce kahvaltıda esnasında gene benim sevgili arkadaşım Yasemin Özüğurlu ile birlikteyken birtakım konular da aklıma geldi. Özel konular. Özel derken ben Mersin Üniversitesinde şu anda genelde Bütçe ve İdari Mali İşlerden sorumlu Rektör Yardımcılığı görevi yapıyorum ve aslında kökenim de, mesleki kökenim de işletmecilik. Ben işletmeciyim, ama alanım pazarlama.

Şöyle: Finans konularına, üniversitenin finansmanı, bunun harcanması, kaynakların verimli değerlendirilmesi konusunda da oldukça hassasım. Ama şöyle söyleyeyim, şöyle izah edeyim. Belki biraz vaktinizi alacağım ama. Sormak istediğim de sorular olacak belki bu Sempozyum bünyesinde veya sonrasında. İleriki sempozyumlarda belki bunlar tartışılabilir bilemiyorum çünkü anladığım kadarıyla aramızda Sayıştay'dan da katılımcılar var. Onlardan ben birtakım fikirler edinmek isterim diye, şimdi birazdan birtakım şeyler söyleyeceğim.

Şimdi, özellikle idari mali işler konusunda ben dediğim gibi işletmeci olduğum için tabii birazcık özel sektör gözüyle bakıyorum, ama kamu kaynaklarının da verimli ve dürüst bir şekilde harcanması gerektiğini düşünüyorum.

O yüzden bir yığın düzenlemeler yaptık ve şöyle: Bir sorunla karşılaştık. Özellikle yılsonu hesaplar kapanırken bizim sarf malzemelerimizde bütün birimlerin, harcama birimlerinin bunları sıfırladıklarını, hiçbir malzeme kalmamış gibi görüldüğünü gördüm. Ama benim az buçuk, biraz da mali denetim geçmişim var. Ben ODTÜ'den mezun olduktan sonra PriceWaterHouse Mali Denetim Firmasında çalışırken bizzat birtakım sayımlarda bulunmuştum. ATAŞ'ın sayımında bulunmuştum. Basbayağı büyük tankların üzerine çıkıp ne kadar yakıt var ve bu bilançoya ne kadar yansıtılmış, doğru mu yansıtılmış, yansıtılmamış mı? Buna kadar denetliyorduk. Ama gelgelelim üniversitelerde veya diğer kamu kurumlarında bir bakıyoruz mükemmel bir stok kontrol sistemi varmış gibi 31 Aralık günü sıfır stokla kapatıyoruz her türlü malzemeyi.

Bunun yanlış olduğunu düşündüm ve gerçekten aktarabilecek bir şekilde bizim iç denetçilerle de görüştüm. Ama bu konuda belli bir alışkanlık var. Özellikle bu işle uğraşan memurlar, birimler içerisinde. Birazcık zor da olsa şimdi değiştirmeye başladık. Ciddi bir stok kontrol sistemi getirmeye başladık ve her şeyin girişini çıkışını, birimlere dağılımını filan düzgün yapmaya başladık.

Şimdi bu konuda gerçekten eğer Türkiye’de bütün kamu kurumlarında böyleyse büyük bir problem var diye düşünüyorum. Yani bu kadar iyi bir stok kontrol yönetimi mümkün değil, pratikte mümkün değil, ama gelgelelim bu kâğıt üzerinde böyle görünüyor.

İkinci bir sorun karşılaştığım ki az önce hayretle konuştuk. Ben ilk İdari Mali İşlerden ve okulun gene işte bu parasal işlerinden sorumlu olduğumda tabii ki üniversitelerin biliyorsunuz çok ciddi varlıkları var. Mesela bizim hastanemiz var, hastanede bir tane cihaz 3 milyon dolar, 5 milyon dolar, o civarda büyük meblağ tutan cihazlar var. Araçlarımız var ve ben şey diye sordum. Bunlar sigortalı mı dedim? Gene bir özel sektör mantığıyla, bir şirket olsa ben bunu sigortalarım diye düşündüm ve o zaman bana verilen yanıt şey oldu. “Kamu sektöründe sigorta yaptırılmıyor.” Araçlarda mesela, bir kasko yaptırıyoruz. Okulun otobüsleri var, kamyonları var, bir yığın araçlar. Laboratuvarlarda milyon dolarlık cihazlar ve biz maalesef bunları sigortalayamıyoruz.

Ve büyük bir risk üstlenmiş oluyoruz. Yani 3 milyon liralık, 5 milyon liralık, dolarlık aletler, cihazlar kamu tarafından, gene devlet tarafından risk durumunda. Sanki bir 3 milyona gene sigortalıyormuş gibi bir durum oluyor.

Ve aklımıza şey gibi bir çözüm geliyor. Acaba kamu sektöründe bir sigortalama yapacak kamu kurumu kurulabilir mi? Bütün kamu mallarını sigortalayacak ve onun reasüransını filan yapacak ileride. Ve ciddi de bir kaynak yaratabilecek bir şey, döngü yaratacak ve kamu kaynaklarında verimli kullanmasını sağlayacak bir sigorta sistemi kurulabilir mi?

Çünkü bana gerçekten, yanlış anlamayın ama mantıksız geliyor. Biz evimizi bile sigortalatıyoruz. Evimizde bir cihaz bozuldu mu elektrik voltajından, bir değişim olduğunda bozulduğunda sigortalatıyoruz, ama üniversitenin çok çok büyük kaynaklarını maalesef sigortalatamıyoruz. Bunun için yasal düzenleme, mevzuat izin vermiyor dendi.

Bunu gerçekten ben hayretle karşıladım ve bunun bir çalışılması gerektiği düşüncesindeyim.

Ve son olarak da, vaktinizi de fazla almak istemiyorum ama pek çok üniversitenin hastaneleri var biliyorsunuz. Araştırma uygulama merkezi şeklinde örgütlenmiş ama bunların da hepiniz farkındasınız çok ciddi çok ciddi borçları var. SGK’dan alacakları da gelirlerinin yüzde 90’ını veya 95’ini oluşturuyor.

Bizim üniversitemizde de karşılaştığımız şeylerden birisi buydu. Çok ciddi bir borç yükü var ve firmaların ödeme süreleri neredeyse 36 aya kadar çıkıyor. Dolayısıyla biz bu firmalardan mal tedariki yaparken hem pahalıya alıyoruz ve pek çok firma da ihaleye girmekten veya mal vermekten kaçınıyorlar; girmek istemiyorlar paramızı çok geç alıyoruz diye ve aldığımız malın maliyetleri de çok çok yüksek oluyor. Bu sefer de giderler yükselmiş oluyor, gelirlerimizle mukayese ettiğinizde kârlılığımız ve geri borç ödeme yeteneğimiz azalıyor.

Geçen aklıma geldi. Bir özel bankaya bağlı, İş Bankası adını da vereyim. İş Faktöringle görüşme yaptık ve acaba bunu bizim borçlu olduğumuz firmalar işte alacaklarını faktöring firmasıyla bir şekilde tahsil edebilirler mi öncesinde ve bir de daha sonrasında uygun, daha uygun fiyatlarla mal tedarikinde bulunabilirler mi diye?

Şimdi o konuda girişimde bulunduk. Ama belki tabii ki bunu bir kamu sektörünün, yani kamu bankasının faktöring firmasıyla yapmak daha uygun olabilir ama bilemiyorum yani, bu sadece bir fikirdi.

Sizlerin özellikle, yani maliye akademisyenlerinin ve bürokratlarının bu konudaki görüşleri bençe çok çok önemli. Yani bizden ziyade, biz hani uygulama alanındayız ama sizlerin bunun olabilirliği ve borçların en azından döngüsünün sağlanması açısından, bir likidite yaratma açısından özel sektörden, faktöring firmalarından kamuya bir fon aktarımı gibi bir şey yapılıp da maliyetler düşürülüp bu hastanenin kârlılığı, kamu hastanelerinin kârlılığı sağlanabilir mi diye bir düşünceyi tartışmanızı dilerim ileride.

Benim şimdilik söyleyeceklerim bu kadar ve sizden de ileride, yani arada, aralarda, gün içerisinde fikirler elde etmeyi isterim.

Hepinize tekrardan başarılı, verimli bir Sempozyum diliyorum.

Mersin Üniversitesi adına da tekrardan sizleri saygıyla selamlıyorum. (Alkışlar)

SUNUCU- Sayın Hocamıza teşekkür ediyoruz hep birlikte.

Şimdi oturumlarımıza geçmeden önce çok değerli Hocamız, duayenimiz, Sayın Profesör Doktor Selahattin Tuncel Hocamızdan siz konuklarımız adına güzel bir şiirle bizleri onurlandırmasını rica edebilir miyim? (Alkışlar)

PROF. DR. SELAHATTİN TUNCEL- Değerli Hocalarım, hepinizi saygıyla ile selamlıyorum, ifade etmek isterim.

31 yıldan beri devam eden bu başarılı gelenek bütün heybetiyle ve ayrıntılarıyla devam ediyor. Bu hakikaten övünülecek bir husus.

Ben, 1'inci Türkiye Maliye Sempozyumuna Bursa'da yapılan toplantıya katıldım ve 31'inci toplantıda da aranızdayım. Bundan büyük bir mutluluk duyuyorum.

1'inci Sempozyumda ben Türkiye'de Maliye İlmi, Türkiye'de Maliye İlminin durumu hakkında, Maliye Eğitimi hakkında bir tebliğ sunmuştum. Ve o zamanki durumun bir ana hatları meydana çıktı. Ve bakıyorum aradan geçen 31 yıllık dönemde Türkiye'de Maliye Eğitiminde çok büyük bir gelişme oldu. Bir taraftan klasik "Public Finance" dediğimiz klasik geleneksel maliye, diğer taraftan kamu ekonomisi şeklinde ikinci bir dalla çıktı.

Ve yaptığım araştırmaya göre Türkiye'de 30 kadar üniversitenin 15'inde geleneksel Maliye İlmi devam ediyor. 15 kadar diğer üniversitede de kamu ekonomisine geniş, kamu ekonomisi şeklinde yeni bir maliye anlayışı geldi. Ve Türkiye'de bugün Maliye Eğitimi bu iki dalda başarılı olarak devam ediyor. Bu gelenek dünya geleneğine de aşağı yukarı paraleldir.

O bakımdan yani 31 yıllık dönemde Türkiye’de Maliye Eğitiminde büyük bir inkılâp gerçekleşti ve Maliye İlminin okunması, öğrenilmesi, görülmesine o kuruluş şeklinde bir sonuca vardım.

Şimdi efendim galiba benim konuşmamda en çok şeyi istediler. Ben her konuşmamı bir şiirle bitiririm. Düşündüm taşındım şu anda aklıma Oktay Rıfat diye bir şairimizin yazmış olduğu büyük bir aşk şiiri var. Tahmin ediyorum Türkiye’de bu konuda yazılmış en duygusal şiirlerden bir tanesi.

Oktay Rıfat genç yaşında Zonguldak’ta yedek subay olarak görev yapıyor İkinci Dünya Savaşı sırasında, Zonguldak Valisinin çok güzel bir kızı var Türkan diye ve Türkan’la evleniyor o atmosfer içinde. Fakat ne yazık ki altı aylık süre içinde Türkan Hanım terki dünya ediyor ve Oktay Rıfat da o Türkan için bir aşk şiiri yazıyor.

Şimdi izin verirseniz o şiiri okuyacağım size.

“Bulunmaz sevdazede Fuzuli, Nedim

Kanayan aşklarıyla yaşarlar bende

Sevdiğim devletli sultanım efendim

Emreyle şiirler söyleyim kapında

Duyulmadık şiirler

Ki misli bulunmasın Acem’de bile

Gitsin kulaktan kulağa elden ele

Bir zaman gözlerin için yazdığım gazel

Sen faydalı nisan yağmuru gibisin

Bereket ve huzur getirirsin şiire

Ebediyet çığrını açtın kadere

Bu baharın ve bu gönlün sahibisin”

Ben tahmin ediyorum yarı Osmanlı tarzındaki bu şiir Türk edebiyatında aşk üzerine yazılmış en güzel şiirlerden biridir. (Alkışlar)

Hepinize tekrar sevgi ve saygıyla selamlıyorum. Sağ ve var olun. (Alkışlar)

SUNUCU- Değerli misafirlerimiz 15 dakikalık aramız var.

(ARA)





I.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. İzzettin ÖNDER

I.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. İzzettin ÖNDER



Prof. Dr. Nurettin Bilici

Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

BORÇ KRİZLERİ VEYA BORÇ KERİZLERİ (!)

Giriş

Kamu borçları ve dış borçlar; büyüme hızı, enflasyon, faiz oranları, döviz kurları, cari açık, bütçe açığı, işsizlik oranı gibi önemli makroekonomik göstergelerden biridir.

Geçtiğimiz günlerde The Economist dergisi araştırma birimi Economist Intelligence Unit (EIU), 10 küresel risk sıralamasının 3. sırasında **gelişen ekonomiler özel sektör borçlarının bir krize sebep olması riskini** saymıştır.¹ Sıralamanın ilk başında yer alan “Çin ekonomisinde sert bir iniş” olasılığı da aslında **Çin’in çok yüksek oranda borçlanmasıyla** ilgilidir.²

Osmanlı’nın batmasında borç krizinin büyük etkisinin olduğunu biliyoruz. Cumhuriyet Tarihi boyunca ülkemizin yaşadığı aşağıdaki 3 borç krizi de siyasal iktidarların değişmesine sebep olmuştur:

- 1958: Menderes Hükümeti borç krizi,
- 1978: Demirel Hükümeti dış borç krizi,
- 2000: Bülent Ecevit Hükümeti borç krizi.

¹ **1. sırada Çin ekonomisinde “sert bir iniş” olasılığı**, 2. sırada **Rusya** ile yaşanabilecek yeni bir “soğuk savaş” olasılığı, izleyen sıralarda **AB’nin parçalanması**, İngiltere’nin üyelikten ayrılması, Yunanistan’ın üyelikten çıkarılması, **İŞİD**, Güney Çin Denizi’nde çatışma riski... gibi olası gelişmelere yer verilmiştir. (Dünya Ekonomisi İçin Büyük Risklerden Biri: Gelişen Ekonomiler Özel Sektör Borçları, **Dünya gazetesi**, 18 Mart 2016, s. 10)

² **Çin kamu borçlarının** GSYH’ye oranı 2007 yılında %148 iken 2016 yılında **%237**’ye yani 25 trilyon \$’a çıktı. İhracatta tökezleyen Çin aldığı borçları kullanarak, özellikle gayrimenkul yatırımları yaparak, yüksek büyüme oranlarını korumaya çalışmaktadır. Tüm bu çabalara rağmen Çin ekonomisinin büyüme oranı 25 yıl aranın ardından 2015 yılında %7’nin altına (%6,9) düşmüştür.

ABD kamu borçları %125, **Japonya** %240 civarındadır. Ancak büyük ölçekli bu ekonomiler açısından, yüksek tutarlarda alacakları da olduğu için, kamu borçlarının krize sebep olma riski çok daha düşüktür. Borcun faiz oranının %0’lara kadar düştüğü bu ülkelerde borcun maliyeti de düşük çıkmaktadır.

Rusya’nın kamu borçları %40’lar seviyesindedir. Borç oranı düşük olsa da bu ülke ekonomisi de ciddi sorunlarla boğuşmaktadır. Özellikle petrol fiyatlarının düşmesi ekonomiyi kötü etkilemektedir. Rusya ekonomisi büyümek bir yana küçülmektedir. 2015’te %3,7 küçülen ekonominin 2016’da da küçülmesi beklenmektedir.

Borç krizleri ile karşılaşılan yıllar, aynı zamanda Türkiye'nin en büyük ekonomik krizleri yaşadığı yıllardır. Bu yıllarda faizler yükselmiş, ekonomide küçülmeler yaşanmış, TL çok yüksek oranlarda devalüasyona uğramıştır. Örneğin, son borç krizi sonrasında 2001 yılında Türkiye %9 küçülmüştür.

Bu tebliğ ile Adalet ve Kalkınma Partisi yönetiminde geçen (2002-2015) dönemi kamu borçları ve dış borçlardaki gelişmelerin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Sırasıyla ülkemizin 2002'den 2015'e kamu borçlarının gelişimi;

- Kamu iç-dış borçlar toplamı,

- Kamu dış borçları,

-Kamu-özel sektör dış borçları

başlıkları altında değerlendirilecektir.

Çalışma içinde özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkelerinin borç yükleri üzerinde de durulacaktır.

1. Alman, Fransız ve Bizim Temel

Bir anekdotla başlayabiliriz:

Bir Alman, bir Fransız ve bizden biri Temel sohbet etmektedirler:

Fransız şöyle şer: Bizim insanımız ayda 2.000 avro kazanır. Bunu şuna şuna harcar.

Alman şöyle der: Bizim insanımız ayda 3.000 avro kazanır. Şöyle şöyle harcar.

Temel girer söze ve şöyle der: **Bizim Türkler ayda 2.000 TL kazanır, ama 3.000 TL harcarlar.**

Bunu nasıl becerirler, ben de bilmiyorum.

Temel'in anlayamadığı hususun cevabını hemen verelim.

İki kazanıp üç harcamanın üç yolu vardır:

- Borçlanmak,

- Eldekileri (evdekileri) satmak,

- Hem borçlanmak, hem eldekileri satmak.

Türk insanının nasıl iki kazanıp üç harcadığı tebliğ boyunca anlatılacaktır.

2. Kamu Borcu Kavramı

Kamu borcu kavramı herşeyden önce devletin iç ve dış borçlarının toplamını ifade eder.

“Kamu” ifadesi, merkezi idarenin yanı sıra, yerel idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşlarını da kapsamaktadır. Yani bu ifade bizim kamu maliyesi literatürümüzdeki “**Genel Yönetim**” kavramına karşılık gelmektedir.

Avrupa Birliği'nin ölçü olarak aldığı “**AB tanımlı kamu borç stoku**” ölçüsü ile de bizdeki “Genel Yönetim” içine giren; Merkezi Yönetim (döner sermayeler, fonlar dâhil), sosyal güvenlik (İşsizlik Sigortası Fonu dâhil) ve yerel idarelerin iç ve dış borçları toplamı kastedilmektedir.³

AB tanımlı kamu borç stokundan merkez bankası net varlıklarının, kamu mevduatının ve işsizlik sigortası fonu varlıklarının düşülmesi durumunda ise **AB tanımlı olmayan kamu net borç stokuna** ulaşılır. Bu anlamda kamu net borç stoku, devletin borçlarından varlıklarının ve alacaklarının düşülmesinden sonra bulunan rakamı ifade etmektedir.

Çalışma içinde kullanılan rakamlar “**AB tanımlı kamu borç stoku**”na ilişkin olan rakamlardır.

3. Avrupa Birliği'nin Kamu Borçlanmasına İlişkin Ölçüleri

AB'de kamu borçları ile ilgili temel çerçeve, Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma'nın 126. maddesinde çizilmiştir.

Ayrıntılı düzenleme ise Antlaşma ekinde yer alan “**Uyum Kriterleri Protokol**”ü ve “**Aşırı Açık Durumunda Uygulanacak Prosedürle İlgili Protokol**” içinde yapılmıştır.

Maastricht Kriteri diye de bilinen bu düzenlemeye göre üye ülkelerin kamu borcu, **GSYH'nin %60'ından fazla olmayacaktır**. Bu sınırlama fiyat istikrarının sağlanması ve disiplinli kamu maliyesi gibi amaçları gerçekleştirmek üzere getirilmiştir.

Ayrıca, kamu borçların finansmanında, ulusal **merkez bankalarının doğrudan parasal desteği yolu da kapatılmıştır**.

4. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kamu Borçlanmasının Seyri

Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği ülkelerinin bazılarında 2002-2015 dönemi kamu borçlarının GSYH'ye oranları görülmektedir.

Tablo 1
Avrupa Birliği'nde Kamu Borçlarının Seyri
(2002-2015, Kamu Borcu/GSYH)

Ülkeler	2002	2015
AB 28	59,2	86,8
Almanya	59,3	74,9
İngiltere	35,8	88,2
İtalya	101,9	132,3
İspanya	51,3	99,3
Yunanistan	104,6	178,6
Polonya	41,8	50,4
Romanya	24,8	39,9
Bulgaristan	51,1	27

Kaynak: Eurostat%20%20Tables,%20Graphs%20and%20Maps%20Interface%20(TGM)table%20download.webarchive(20.1.2016)

³ ESA 95 Genel Yönetim Bütçe Açığı ve Borçları Klavuzu.

Bu tablo AB'nin zengin ülkelerinde kamu borçlarının fakir üyelere göre daha fazla arttığını göstermektedir. Bu artışların özellikle 2008 krizinden sonra hızlandığı bilinmektedir.

AB'nin sorunlu ülkeleri diye bilinen PIIGS ülkelerinin (Portekiz, İtalya, İrlanda, Yunanistan, İspanya) bu damgayı yemesinin nedeni de %100'leri aşan kamu borçlarıdır. Oran; Yunanistan, Portekiz'de %150'yi geçmiştir. İrlanda ve İtalya'da %150'ye yaklaşmıştır. (İşveren, Dünya Ekonomisi 2016)

Ekonomik gücü daha mütevazî olan Polonya, Romanya, Bulgaristan gibi ülkelerde borç artışları sınırlı kalmıştır. Hatta Bulgaristan'da ciddi büyüklükte bir düşüş bile yaşanmıştır.

AB üyesi arasında kamu borcu artışında en büyük sıkıntıyı **Yunanistan** yaşamıştır ve hala yaşamaya da devam etmektedir. Bu ülke borç krizine girmiş ve kurtarma önlemlerine tabi tutulmuştur. Günümüzde Yunanistan'ın **kamu borçları 400 milyar avronun üstüne çıkmış durumdadır. 250 milyar avro milli geliri olan bu ülkede borç GSYH oranı %178'e ulaşmıştır.** Yunanistan'ın yüksek tutarlı alacaklıları arasında; Almanya, Fransa, İngiltere gibi ülkeler ve IMF, Avrupa Yatırım Bankası gibi uluslararası kuruluşlar yer almaktadır.⁴

5. Türkiye'nin Borç Krizleri Tarihi

Türkiye Cumhuriyeti 1929'dan itibaren Osmanlı'dan payına düşen borçları ödemeye başlar. Osmanlı'nın Kırım Savaşı ile 1854 yılında borçlanmaya başlamasından tam 100 yıl sonra yani 1954 yılında bu borçlar bitirilir.

Demokrat Parti iktidarı ile, ekonomide liberalleşme hareketinin de etkisiyle yeniden borç alınmaya başlanır. **1958** yılına gelindiğinde **dış borçların tutarı 256 milyon doları** bulmuştur. Borçların iadesinde sıkıntı yaşanır... Sorun TL'nin devalüasyonunu zorunlu kılar. 4 Ağustos 1958 tarihinde **TL %221 oranında devalüe edilir. Uluslararası Para Fonunun (IMF) kapısı çalınır. IMF ile ilk stand-by anlaşması yapılır (1 Ocak 1961) ve yeni borçlar alınır.**

Bundan sonra krizler oldukça (para ihtiyacı doğdukça) IMF'nin kapısını çalmak bir adet haline gelecektir. Günümüze **kadar IMF ile yapılan stand-by anlaşmalarının sayısı 19'u bulmuş bu anlaşmalarla IMF'den 50 milyar doların üstünde kaynak sağlanmıştır.**

Türkiye'nin 1970 yılında 1.8 milyar dolar olan borcu, **1977 yılında 10 milyar dolara çıkar.** 1978 yılında kısa vadeli borçların toplam borç içindeki payı yüzde 52'ye ulaşır. Ve **1978 krizi** patlar. (Demirel Hükümeti Borç Krizi) 21 Eylül 1977-24 Ocak 1980 arası dönemde (Süleyman Demirel ve Bülent Ecevit hükümetleri tarafından) TL, toplamda **%166.2 oranında devalüe edilir.**

⁴ Ülkede ortaya çıkan kötü tablo, **son 5 yılda Yunanistan'dan yurt dışına 100 milyar avro para çıkışına sebep olmuştur.**

Bu gelişmelerin ardından Yunanistan, alacaklılarına bazı varlıklarını satma taahhüdünde bulunmuştur. Örneğin 14 bölgesel havaalanının satışına ilişkin Devlet Konseyi kararı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Kararın ardından aralarında Korfu, Kos, Mikonos, Santorine, Kavala havaalanlarının da bulunduğu 14 havaalanının Alman Fraport şirketine 1,3 milyar avroya satışı gerçekleştirilmiştir. Bkz. **Dünya gazetesi**, 19 Ağustos 2015, s. 10.

Yunanistan'ın borç sorunuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. ÖZDEMİR Biltekin, Yunanistan'da 2010 Yılından Günümüze Kadar Yaşanan Borç Krizleri, **Vergi Dünyası**, Şubat 2016, Sayı: 414.

1980 yılında 17.4 milyar dolar olan dış borç stoku **1999 yılında 103 milyar dolara** yükselir. İç borç stokunun GSMH'ye oranı yüzde 32'ye çıkar. Faizi yüksek, vadesi kısa borç birikimi 1999 sonunda Hazine'yi artık iç borçları döndüremeyeceği bir noktaya getirir. **Aralık 1999'da hükümet IMF ile stand-by anlaşması** imzalamak zorunda kalır. Bu, uygulaması 4 Şubat 2002'de başlayan **18. Stand-by Anlaşması**'dır.

Stand-by anlaşmasının ardından cari işlemler açığı giderek büyür ve **2000** sonunda 9.8 milyar dolara çıkarak tarihi bir rekor kırar. Toplam dış borç stoku **114.3 milyar dolara** çıkar. Yabancı bankalar vadesi gelmemiş kredilerini geri çekmeye başlayınca **gecelik faizler tırmanır. Sıcak para kaçmaya başlar**. Döviz azlığı, **TL'nin devalüasyonuna** sebep olur. (Bülent Ecevit Hükümeti Borç Krizi)⁵

18. Stand-by Anlaşması'nın sona ermesinden önce **Ocak 2005'te 19. stand-by anlaşması** imzalanır. Türkiye IMF'ye olan **8 milyar dolar borcunu ödemeyi 2013 yılında bitirir**.⁶

6. Borç Krizleri İktidar Değişikliklerine Sebep Olur

Borç krizleri iktidarları da yerinden etmiş, yönetim değişikliğine yol açmıştır. **İlk iki krizde** iktidar ihtilal (müdahale) yoluyla **askerlerin** eline geçmiştir. **Üçüncüsünün** ardından yapılan seçimlerde ise krize sebep olan partiler yenilgiye uğramış, DSP, ANAP, MHP baraj altında kalmışlardır. Yeni söylemlerle ortaya çıkan **Adalet ve Kalkınma Partisi** iktidara gelmiştir.

Aşağıdaki tabloda, 1987 yılından AK Parti iktidarının başladığı 2002 yılına kadar geçen dönemde Devleti yöneten siyasetçilerin kendilerinden sonra gelenlere devrettikleri kamu borç miktarları görülmektedir.

Tablo 2
Siyasilerin Devrettikleri Kamu Borç Stoku (Milyar \$)

	1950	1960	1980	1987	1996	1997	2002	2015
Atatürk Dönemi	0							
Adnan Menderes 1. Borç Krizi (1958)*		256						
S. Demirel-B. Ecevit 2. Borç Krizi (1978)			10					
Turgut Özal				38				
Tansu Çiller**					60,7			
Necmet. Erbakan***						60,3		
B. Ecevit – Mesut Yılmaz – Devlet Bahçeli 3. Borç Krizi (2.000)							150	
R. Tayyip Erdoğan								252

Kaynak: Bilici-Bilici 2015, **Kamu Maliyesi**, 6. baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, s. 236.

Not: İç ve Dış Borçlar Toplamı. Rakamlar küsuratlar yuvarlanarak verilmiştir.

* (**Milyon \$**), Liberal Ekonomi uygulaması başlıyor. TR-AB Anlaşması.Süreç IMF ile yapılan Stand By Anl. ile tamamlanıyor.

**1.1.1996: AB-TR Gümrük BirliğiAnlaş. "Açılalım, sağlalım politikaları". Süreç Aralık 1999: IMF ile Stand By Anl. ile sonuçlanıyor.

***28 Şubat 1997 "postmodern" askeri darbe ile düşürüldü.

⁵ <http://www.sabah.com.tr/fotohaber/ekonomi/turkiyede-ekonomik-krizler?tc=34& page=20> (1.2.2016)

⁶ http://www.ntv.com.tr/ekonomi/turkiyenin-imf-tarihi_poS0dWOhYE--i8iBnG2t WQ (12.5.2016)

Bu tabloda özellikle 1997'den 2002'ye geçen 5 yıl gibi kısa bir süre içinde kamu borçlarının 2,5 kata çıkması dikkat çekicidir. 5 yıl içinde alınan 90 milyar doların nasıl kullanılıp, nerelere harcandığı ayrı bir çalışma konusu olabilir.⁷ 2002 seçimlerinde seçmen bu dönemde sorumluluk taşıyan partileri (DSP, MHP, ANAP) baraj altında bırakmıştır. Yeni gelen AK Parti'ye olan teveccühün nedenide, önemli ölçüde, bu borç artışı ve benzeri ekonomik sorunlardan bunalan halkın yeni ve temiz bir çıkış yolu arayışıyla alakalıdır.

7. 2002'den Günümüze Kamu Borçları

Tablo 3
Kamu İç-Dış Toplam Borçları(2002-2015)

Yıl	Borç	GSYH	Borç/GSYH
2002 (Milyar Dolar)	150 (64'ü dış)	232,5	%64
2015(Milyar TL)	734(263'ü dış)	1.963	%37,4
2015 (Milyar Dolar)	252 (90'ı dış)	676	%37,4

Kaynak: www.bumko.gov.tr/TR,154/borc-stoku.html (10.5.2016); Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü (10.1.2016);

Not: 2016 yılı Bütçe Gerekçesi, sayfa 171'de 2015 yılı AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku oranı %32,9 olarak gösterilmiştir.⁸

2015 yılı sonu kamu borcu tutarı dolara çevrilince (734 : 2.9056⁹) (90 milyar doları dış borç olmak üzere¹⁰) **252 milyar dolar** gibi bir karşılık bulunur. Yani 13 yıl içinde kamu borçları 150 milyar dolardan 252 milyar dolara çıkmıştır. 102 milyar dolarlık bir artış vardır. Ancak milli gelir artışı borç artışından daha hızlı olduğu için **kamu borçlarının milli gelire oranı azalmış, %64'ten %37,4'e düşmüştür.**

8. Kamu Borçları Yerine Kamu Gelirleri Artırılmıştır

AK Parti döneminde borçlanmada ölçülü davranılmış ancak, vergi ve vergi venzeri gelirlerde ciddi bir artış gerçekleştirilmiştir. Bir anlamda, **kamu borçları/GSYH oranının gerilemesinin, kamu gelirlerinin artırılması sayesinde mümkün kılındığını söyleyebiliriz.**

2002 yılında **Genel Devlet (Genel Yönetim) gelirleri GSYH'nin %31'ine tekabül ediyordu. 2015 yılında %41'ine çıkmıştır.** 2016 yılında da aynı %41 oranında gelir toplanması hedeflenmiş-

⁷ Bu incelemede, borç artışının önemli nedenlerinden biri olarak, 1.1.1996 tarihinde başlatılan **AB-Türkiye gümrük birliği** anlaşmasının ortaya çıkacağı tahmin ediyoruz.

⁸ Aynı kaynakta **Genel Yönetime dahil kurum ve kuruluşlar** da şu şekilde açıklanmıştır: Merkezi Yönetim Kuruluşları + Döner Sermayeler, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Özelleştirme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ve Tanıtma Fonu + Yerel Yönetimler ve Sosyal Güvenlik Kuruluşları (İşsizlik Sigortası Fonu dahil).

⁹ **30 Aralık 2015** tarihi itibarıyla **TCMB dolar efektif alış kuru 2.9056 TL**'dir.

¹⁰ Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü (12.5.2016) sitesinde kamu sektörü toplam dış borç stoku miktarı **2015 yılı sonu itibarıyla 114.802 milyon dolar** olarak verilmiştir. Bundan sonraki açıklamalarda dış borç miktarı bu rakam üzerinden değerlendirilecektir.

tir.¹¹ Bu şekilde **15 yılda** kamu gelirleri (**geniş anlamda vergi yükü** de diyebiliriz) **10 puan artırılmıştır**.

Şöyle de izah edebiliriz: 15 sene önce Devlet cebimizdeki 100 liranın 31 lirasını alırken şimdi 41 lirasını almaktadır. Bu gelişme, **AK Parti yönetiminin para toplamada ne kadar maharetli olduğunu da ortaya koymaktadır!**¹²

Peki vergi yükünü %31'den %41'e çıkarmak iyi bir şey midir?

Bu sorunun cevabı ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturur. Sadece şunu hatırlatalım: Japonya'nın ve ABD'nin %35 olan (geniş anlamda) vergi yükünü geçtik. AB 28 ortalama (geniş anlamda) vergi yükünü (%45) yakalamamıza da az kaldı.

Yükü 31'den 41'e çıkarmanın iyi mi kötü mü olduğunu düşünürken şunu da gözden ırak tutmamak gerekir: ABD'de ortalama olarak, vergi mükellefinin cebinde bizim mükellefe göre 6 misli daha fazla para ve AB ve Japonya vergi mükellefinin cebinde ise 3-4 misli daha fazla para bulunmaktadır.

Bundan sonraki iki başlıkta özel sektörün dış borçları ve kamu-özel dahil Türkiye'nin toplam dış borçları değerlendirilmektedir.

9. Özel Sektörün Dış Borçları

Tablo 4
Özel Sektör Dış Borçları(2002-2015)

Yıl	2002	2015
Borç (Milyar \$)	43*	290**
GSYH'ye Oran	(43/233) %18,5	(290/676) %42,9

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü (10.5.2016)

*14 milyar doları kısa, 29 milyar doları uzun vadeli.

**105 milyar doları kısa, 185 milyar doları uzun vadeli.

Özel sektörün dış borçları 2002 yılında sadece 43 milyar \$ tutarında idi. **Bu miktar 13 yılda 247 milyar dolar artarak 290 milyar dolara yükselmiştir.**

GSYH'ye oran itibarıyla, 25 puan civarı artış olmuştur.

¹¹ 2016 yılı bütçe hedefleri: GSYH: 2.207 milyar TL, Genel devlet gelirleri: 904 milyar TL (Gelir/GSYH: %41).

¹² Kamu gelirlerinin artırılmasında özelleştirme gelirlerinin de önemli katkısı olmuştur. 2003-2015 döneminde elde edilen özelleştirme geliri 62 milyar \$'dır. Bu rakam Cumhuriyet tarihi boyunca elde edilen özelleştirme gelirin %90'ına tekabül etmektedir. <https://www.akparti.org.tr/site/icraat/13938/505-milyar-dolarlik-ozellestirme-geliri> (26.5.2016)

10. Kamu-Özel Dış Borçlar Toplamı

Tablo 5
Türkiye'nin Toplam Dış Borçları (2002-2015, Milyar \$)

Yıl	2002	2015
Kamu Sektörü	64,5	115
TCMB	22	1,5
Özel Sektör	43*	290**
Toplam	129,6	406
Dış borç/GSYH	(129,6/233) %56	(406/676) %60***

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü (10.5.2016)

*14 milyar doları kısa, 29 milyar doları uzun vadeli.

**105 milyar doları kısa, 185 milyar doları uzun vadeli.

***Bu oran Hazine Müsteşarlığı tablosunda %54,7 şeklinde verilmiştir. Farklılığın nedeni, mühtemelen, Müsteşarlığın GSYH hesaplamasında esas aldığı kurla ilgilidir.

Kamu borçları itibarıyla 2002'ye göre azalan yük, dış borçlar diye bakıldığı vakit artmıştır. Bu artış kamudan değil özel sektör borçlarından kaynaklanmıştır. Devlet kamu gelirine yüklenmiş, borçlanma işini de adeta özel sektörün (vatandaşların) üzerine yıkmıştır.

11. “Yükselen Pazar” Ülkelerine Para Akımı Özel Sektör Borçlarını Artırmıştır

2001 krizi sonrasında küresel likiditenin aşırı derecede bolladığı bilinmektedir. **Varlıklı ülkelerde faiz oranları sifıra yakın veya hatta ekside olduğu için bu paralar iyi para kazanacağı Türkiye, Brezilya, Arjantin, Hindistan, Rusya, Meksika, G. Afrika gibi ülkelere akmıştır:** Kredi şeklinde veya sıcak para şeklinde... Muazzam kaynak bolluğu ortamında bu ülkeler de adı geçen kaynakları kullanmışlardır.

Bu şekilde söz konusu ülkelerin;

- Milli gelir düzeyleri yükselmiş,
- Dünya milli geliri içindeki payları artmıştır.

Ama bir sıkıntı ortaya çıkmıştır: hızlı büyüme ve tüketim, cari açıkla (borçlanmayla) gerçekleştirildiği için kamunun ve **özellikle özel sektörün borçları artmıştır. Borçlanmada sınıra dayanınca da frene basılmıştır.**

Sonuç: Yeniden Borç Krizine Doğru mu?

Kamu Borçlarının Seyri

Yapılan açıklamalar, 2002-2015 dönemindekamu borçları açısından kontrolün elden bırakılmadığını göstermektedir. Kamu borçları 2015 yılı sonu itibarıyla %40'ın altındadır. Ancak kamu borçlarının **kontrollü seviyede tutulduğunu söylerken, 3 olumsuz gelişmeyede dikkat çekilmesi gerekir:**

- Kamu gelirlerinin milli gelire oranı %31'den %41'e çıkarılmıştır. Bu Türkiye gibi yabancı sermayeye ve yatırıma ihtiyacı olan bir ekonomi için iyi bir gelişme değildir.
- Eldekiler satılmıştır. 2003-2015 döneminde 60 milyar \$'ın üzerindeki kamu malı özelleştirilmiştir. Ekonomi içinde yabancı hakimiyet oranı artmıştır.
- Kamuyu yükümlülük altına sokan bir uygulama başlatılmıştır: Devlet, ihaleyle iş alan şirketlerin bankadan aldığı kredilere Hazine **garantisi (kefaleti)** vermeye başlamıştır. Bu uygulamaya Balıkesir havaalanı... 3. İstanbul Havaalanı gibi yatırımlarda başvurulduğu bilinmektedir. Diğer taraftan **Şartlı Borç** yükümlülüğü altına girilmektedir. Örneğin Kütahya Havaalanının işletmesini alan kişiye “*şu kadar yolcu olmazsa, olmayan yolcu başına şu kadar para ödeyeceğim*” tipi garantiler verilmektedir.

Bu tip yükümlülüklerin (**Hazine garantilerinin** ve kefaletlerinin) bir gün borca dönüşme olasılığı vardır. Ayrıca, bu tip uygulamaların dökümünün düzenli olarak kamuoyuna duyurulmasının da gerekli olduğuna inanıyoruz.

Dış Borçların Seyri

Konuya, Türkiye'nin **dış borçları açısından bakılması durumunda iseartan özel sektör borçlarının, dış şoklara karşı kırılabilirlik oluşturan bir seviyeye geldiğini** söylememiz gerekir.¹³

2002-2015 döneminde, özellikle dış ticaret açıklarının sebep olduğu dış borçlar yıldan yıla artmış; 2015 yılı sonu itibarıyla 406 milyar \$, GSYH'ye oran itibarıyla %60 gibi bir seviyeye yükselmiştir.

Dış borçların, devam eden cari açıkların da etkisiyle önümüzdeki dönemde daha da artacağı tahmini yapılabilir.

Zaten Hükümet de borçlanmanın riskli seviyelere geldiğinin farkına varmış ve **frene basma** zorunluluğunu hissetmiştir.

2008 krizinin ardından sıcak para çıkışları başlamış, piyasadaki doların azalması ile **TL dolara karşı son 1 yılda** (Eylül 2014'ten Eylül 2015'e) **%50 civarında değer kaybetmiştir**. Yani **2 liradan 3 liraya çıkmıştır**. Enflasyon ve faiz oranları yükselmiştir. Bu gelişmelerin ardından pahalılaştan ithalatın etkisiyle dış ticaret rakamları küçülmeye başlamıştır.

13 **Borç artışının servet dağılımına etkisi:** 2002 yılında toplam servetin paylaşılması şöyleydi: nüfusun **%1'i: toplam servetin %39,4'üne sahipti**; %99 da **servetin %60,6'sına sahipti**.

2014 yılına kadar %1'lik kesimin payı aşama aşama artmış ve **2014'te %54,5'a yükselmiştir**. %99'luk kesimin toplam servetten aldığı pay ise %45,5'egerilemiştir. (Saygılıoğlu 2015)

Verilere kaynak olarak New York Merkezli Türkiye Araştırmaları Enstitüsü (Research Institute on Turkey) gösterilmiştir.

Cepten Yeme Dönemi

Şimdi Hükümet ithalatı sınırlandırmaya dolayısıyla cari açıkları azaltmaya çalışmaktadır.

AK Parti iktidarının ilk 6 yılında yakalanan yüksek büyüme oranları artık mümkün olmamaktadır. İlk 6 yılın (2003-2006) ortalama büyüme oranı %7,5 iken bu rakam, izleyen yıllardaki kötü performansla, AK Parti döneminin (2003-2015) tamamının ortalamasında % 4,7'ye düşmüştür. Bu rakam Cumhuriyet Dönemi ortalaması olan % 4,9'un altında kalmaktadır.

İlk yıllardaki **yüksek büyüme oranlarında alınan borçlarla yapılan harcamaların önemli katkısının** olduğu bilinmektedir. Bu durum milli gelir kompozisyonuna bakıldığı vakit de anlaşılmalıdır. Örnek olarak aldığımız 2014 yılı Türkiye milli gelir kompozisyonu aşağıdaki şekildedir:¹⁴

- Milli gelirin %70'e yakını dış kaynaklara bağlı tüketim vasıtasıyla gerçekleşmiştir,
- Yatırımların milli gelir oluşumuna katkısı ise %20,1'dir.¹⁵

Bir anlamda, şimdi, AK Parti döneminin ilk 6-7 yılında biriktirilenler harcanmaktadır. Yani cepten yenmektedir.

GSYH ulaştığı 850 milyar \$ seviyesinden, 700 milyar \$'ın altına doğru inmiştir. 2002 öncesinde Dünya toplam milli geliri içinde **%1'lik payı** olan Türkiye tekrar aynı seviyelere, hatta daha altlara dönmüştür.

Borçlanmayla Kalkınmanın Sağlıklı Çözüm Olmadığı Bir Kez Daha Anlaşılmaktadır

Cumhuriyet tarihi boyunca yaşanan 3 ciddi krizde yaşananlar adeta günümüzde de tekrar etmektedir. Henüz kriz yoktur ama işaretler iyi değildir.

İç huzursuzluklar tekrar başlamıştır. Turist aldığımız ülkelerle yaşadığımız sorunlar ve Türkiye'de can güvenliğinin tehlikede olduğuna dair oluşan imaj turizm gelirlerini zora sokmuştur.

Sonuç olarak, borç alınan paralar yatırıma değil tüketime harcandığı için büyümüş gibi olunmuş ancak borçlanmanın sınırına gelince kazanılanlar geri verilmeye başlanmıştır.

Tüm bu gelişmeler sağlıklı kalkınmanın ancak,öz kaynaklarda yapılacak **tasarruflarla** olabileceğini bir kez daha ortaya koymaktadır. Maalesef tasarruf **oranlarımızda** bir iyileşme olmamıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarında %14 olan tasarruf oranımız şimdi yine %14'dür.

Belki bir de tıpkı Almanya'da olduğu gibi alınan borçların tüketimde değil yatırım harcamalarında kullanılacağına ilişkin bir yasal düzenleme yapmamız gerekir.

¹⁴ Kaynak: International Institute for Management Development (IMD) Lozan, **Dünya Rekabet Gücü Yıllığı verileri.** İşveren dergisi, Mart-Nisan 2016, s. 159).

¹⁵ Bu oranlarla Türkiye 61 ülke arasında 56. sırada yer almıştır. Aynı kaynakta Çin'in milli gelir kompozisyonu; tüketimin payı %35,5, yatırımın payı %47,3 şeklinde verilmiştir.

Kaynakça

- AKDİŞ Muhammet, **Türkiye'nin Borç Gelişimi Sorunlar-Öneriler**, <http://makdis.pau.edu.tr/debt.htm>(1.2.2016)
- AKTAN Hasan Basri,Türkiye'de Kamu Borç Yönetimi Sorunları, **Vergi Dünyası dergisi**, Haziran 2003, Sayı 262 <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4106> (20.1.2016).
- BİLİCİ-BİLİCİ 2015, **Kamu Maliyesi**, 6. baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- DÜNYA gazetesi, **Dünya Ekonomisi İçin Büyük Risklerden Biri: Gelişen Ekonomiler Özel Sektör Borçları**, 18 Mart 2016, s. 10.
- İŞVEREN dergisi, **Dünya Ekonomisi**, Ocak-Şubat 2016, s. 11.
- KADIOĞLU Özcan, 2002 Yılın Göre Enflasyondan Arındırılmış Bütçe Ne Kadar arttı?, **Dünya gazetesi**, 10 Mart 2016, s. 16.
- SABAH gazetesi, **Türkiye'de Ekonomik Krizler**, <http://www.sabah.com.tr/fotohaber/ekonomi/turkiyede-ekonomik-krizler?tc=34&page=20> (1.2.2016)
- ÖZDEMİR Biltekin, Yunanistan'da 2010 Yılından Günümüze Kadar Yaşanan Borç Krizleri, **Vergi Dünyası**, Şubat 2016, Sayı: 414.
- SAYGILIOĞLU Nevzat, Türkiye'de Zenginlerin Serveti, Fakirlerin Geliri Artmış, **Dünya gazetesi**, 19 Ağustos 2015, s. 13..
- www.hazine.gov.tr
- www.ekonomi.gov.tr
- www.tuik.gov.tr
- www.worldbank.org
- www.imf.org Dünya Ekonomik Görünümü

PROF. DR. İZZETTİN ÖNDER (Oturum Başkanı)- Profesör Bilici Hocamıza teşekkür ediyoruz.

İkinci değerli konuşmacı söz sırasını vermeden müsaade buyurursanız bir-iki şey ilave etmek istiyorum. Belki kendi kafesimi boşaltmak olabilir bu. Belki soru soracak meslektaşlarımıza birazcık olsun başka bir alan açmak olabilir.

Benim ilginç bir, belki hastalık diyelim. Hiçbir ülkenin tek başına incelenebileceği kanaatini taşımamaktayım ben. Bunu fikri nerden edindim diye baktığımızda biraz belki farklı sol eğilimlerden olabilir. Bir de mesela Platon'un çok önemli devlet üzerinde teorilerinde bunu çok açık bir şekilde görüyoruz. Çünkü onun çok ilginç bir bir ilkesi var.

Hiçbir ülkenin hükümeti, sadece o ülkenin işlerine hizmet etmez, hangi bloğa dâhilse, kapitalist ya da komünist neyse. Ama şu anda kapitalist blok içindeyiz. Bütün o bloğa hizmet eder diye ve bunu kanıtlıyor. Bu şekilde bakmanızı öneririm ben.

İkinci bir önerim müsaadenizle sunayım takdirinize, mutlaka biliyoruz ama tekrar belki hatırlamamızda yarar olabilir.

Angus Steward Deaton diye bir zat biliyorsunuz bir kitap yayınladı bundan 2-3 sene evvel. Dünyaya iktisadının ta sıfırdan, yani Hazreti İsa'dan diyelim günümüze kadar ana hatlarıyla açıkladı ve orada çok ilginç kırılmaları görüyoruz. Kırılmalar da 1970'lerde dünyada ortalama kâr haddinin nasıl gerilemiş olduğunu görüyoruz.

Şimdi eğer bunu biz, Türkiye gibi periferik bir ülke kalıbına döker isek, o zaman ilerlemiş ülkeler, yani gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan periferik ülkeleri hangi konuda ve nasıl sıkıştırdığını rahatlıkla görebiliyoruz.

Onun için bunun suçunu hükümetlere yüklediğimiz zaman diye düşünüyorum ben, sistemlerin işleyiş mantığını geri plana çekmiş oluyoruz. Oysa daha bir geniş açıdan bakarsak meselelere, sistemlerin işleyiş mantığıyla bakarsak meselelere, belki biraz daha farklı şey görüyor olabiliriz.

Mesela, öyle zaman oldu ki, Boğaziçi Üniversitesinde bile neler okutuldu "Date eco de smart" dedikleri, yani "Borç öz sermaye değişimi." Bunu ders diye okuttular. Dünya bankasının paper'leri yayınladı. Bu ne demektir? Sizin kuruluşunuz var,, Türk cafe olabilir, şu olabilir, bu olabilir. Ama borcunuz var, araya Dünya Bankası veya başka bir şey de OECD de olabilir giriyor ve sizinle o pazarlık ederek artık hangi fiyattan oluyorsa borcunun bir miktarını silme pahasına o kuruluşu zorla devrediyor.

Bunun görüşmelerini görmek için de mesela Görüş Dergisine bakabilirsiniz. Bu da TÜSİAD'ın, TÜSİAD TÜSİAD olalı çok güzel bir şey tuttu diyelim, bir fare tuttu diyelim. 1980'lerin sonlarına doğruydum 3 veya 4 Latin Amerika ülkesinin ileri gelen siyasetçilerini çağırdı, Görüş Dergisi de bunların görüşlerini yayınladı. Ama şunu söylediler orada, dediler ki "Biz 1984 ya da 85'te Cartagena'da toplandık, Cartagena'da biz borç reddediyoruz." Tabii Kuzey AB'ye karşı dediler.

Peki, neden borç reddediyoruz diye sorduklarında çünkü bizden o kadar yüksek faiz aldınız ki, aslında biz normal faizin dışında ödediğimiz faizle borçlarımızın anaparasını ödemiş sayılabiliriz.

Tabii Amerika'nın istediği biliyorsunuz çok güzel bir Şey vardır. Bir Amerikalıya küfretseniz size kızmadan önce bir "Let" der, yani bir bakalım falan. Onlar böyle bakalım yaptılar. Sonra görüşmelere aldılar teker teker ve o arkadaşların veyahut siyasetin söylediği ifade Görüş Dergisinde aynen Şu idi. "Bizim ekonomimizin yüzde 80, 85'ine yakınıni ele geçirdiler ve olmadık fiyatla ele geçirdiler. Artık ekonomimize biz hâkim değiliz" demeye başladılar.

Onun için buradan sonunda Şu olsun. Acaba biz düşünsek iyi olur mu değerli meslektaşlarım? Neden mesela 1960'ta, 1980'de ihtilalleri, değışimleri askerler yaptı da, neden 2000 yılında sivil olarak yapıldı bu? Bu bir değışimdi yapıldı. Acaba dünya hangi raya, hangi raya otururken kimleri emir komuta geldi, Şimdi bize bunları söylettiriyor.

Hepinize saygılar sunuyorum.

Şimdi çok değerli meslektaşımız Güneri Akalın Hocamız, güzel de bir yer. Çünkü anda Bilici arkadaşımız borç meselesinden bahsetti. Güneri Akalın Hocamız da acaba bu tasarruf eksiği nedir, var mıdır, yasalarımızı nasıl yaparız? Bu meselelere bizi sürükleyecek.

Çok teşekkür ederim.

Buyurun Hocam lütfen.

PROF. DR. GÜNERİ AKALIN- Arkadaşlar ben hem metni, hem de bilgisayarını takip edemeyeceğim. Yani elimdeki metinde önemli bulduğum hususlar var, onlara mutlaka değinmek istiyorum.

TÜRKİYE'DE TASARRUF AÇIĞI SORUNU ve TASARRUFLARIN ÇİFTE VERGİLENDİRİLMESİ

Prof. Dr. Güneri Akalın
İstanbul Aydın Üniversitesi

Tasarruf Hacmini Belirleyen Değişkenler:

Kalkınan bir ekonomi olan Türkiye tarihi olarak, sermaye kıtlığı çeken ve tasarruf açığı veren bir ülkedir. Nitekim 1961'de Planlı döneme girilirken, tasarruf hacmi % 11 ve tasarruf açığı ise % 4 olarak öngörülmekte idi.¹ İlginç olan husus milli gelir ve adam başına gelirdeki tüm artışlara rağmen; 2015 yılında 54 yıl öncesine bakışla tasarruf hacminin sadece birkaç puan yükselmiş olması fakat tasarruf açığının artarak devam etmesidir. Tasarruf açığının varlığı, Cumhuriyet döneminin en önemli sorunu olan, sermaye kıtlığının aşılamadığını ve hâlâ cari açıkla tedavi edilmeye çalışıldığını göstermektedir.

Bir ülkede tasarruf hacmini belirleyen değişkenleri, bir fonksiyonel ilişki ile şöyle gösterebiliriz:

$$S = F (y, i, g, r, v) \quad (1)$$

Burada S tasarruf hacmini, (y) adam başına geliri, (i) faiz haddini, (g) Gini katsayısını yani gelir dağılımını, (r) sosyal riskleri, (v) vergi sistemini (~ vergi yükü) ifade etmektedir. Burada makalenin konusu itibarıyla (v) vergi sistemi (~ vergi yükü) değişkenini ileride detaylı bir şekilde ele alacağız. Ancak kısaca Türkiye açısından diğer değişkenlere değinerek ilerleyelim. Türkiye'de adam başına gelirin y = 10.500 \$ civarına gelmesine rağmen 1960'ların başındaki cari fiyatlarla 335 \$'lık adam başına gelir düzeyindeki tasarruf hacmini, sadece % 2-3 puanlık farkla aşmış olmamız, tasarrufların söz konusu dönem itibarıyla gelir elastikiyetinin ($E_s = 0,09$) çok düşük olduğunu göstermektedir.

Kuznets hipotezinin gösterdiği üzere kalkınan bir ülkede gelir dağılımının düzelmesinin, tasarruf hacmi üzerinde olumsuz etki yaptığını söyleyebiliriz². Diğer taraftan *sosyal korumanın* yaygınlaştırılmasının örneğin; yeşil kart, muhtaç aylığı, işsizlik sigortası, gıda ve yakacak yardımı v.b. işgücü arzını kısıtıldığı gibi; *ihtiyati tasarrufları*, azaltıcı yönde etki yaptığı ifade edilebilir. Sosyal risklerin azaltılması yüzünden, tasarruf hacmini düşmesi, bir negatif dışsallıktır. Nitekim dikkat edilmesi gereken husus, Türkiye'de 2013 yılında sosyal koruma harcamaları GSYH'nın % 14,1'ni oluşturmakta idi: Aşağıda (Çizelge:1) bu harcamaların dökümü verilmektedir. Kaygı veren bir olgu, 2014 yılı itibarıyla sosyal koruma harcamalarının GSMH'ya oranla (%14,3), yurt içi tasarrufları(%13,4) aşmasıdır. Bu fark, sosyal koruma politikasının sürdürülebilir olmadığını gösterir. Malthus'un dediği

¹ Jan Tinberger, "Methodological Background of the Plan", **Planning in Turkey**, (Ed. S.İlkin-E.İnanç), Ankara, ODTÜ Yayınları, 1967, ss.71-77.

² Simon Kuznetz, "Quantitative Aspects of the Economic Growth: Distribution of Income by Size", **Economic Development and Cultural Change**, vol. 11, No.2, jan. 1963, ss.1-80.

gibi: Özellikle kalkınan “bir ülkede yoksullara yardım, yoksulluğu yok etmez fakat yoksul sayısını artırır”³.

(Çizelge: I)

Sosyal koruma harcamalarının GSYH’ye oranı, 2013-2014

	2013	2014
Sosyal Koruma Harcamalarının Toplamı	14,1	14,3
İdari Masraf ve Diğer Harcamalar	0,3	0,3
Sosyal Yardım Toplamı	13,8	14,0
Hastalık /Sağlık Bakım	4,2	4,2
Engelli /Malül	0,5	0,6
Emekli /Yaşlı	6,6	6,7
Dul/Yetim	1,6	1,7
Aile/Çocuk	0,4	0,4
İşsizlik	0,2	0,2
Sosyal dışlanma b.y.s.	0,2	0,2

Kaynak: TÜİK İstatistikleri

Türkiye’de günümüzde tasarruf hacmini etkileyen iki değişken öne çıkmaktadır. İlki faiz haddi, ikincisi ise vergi yükü. Keynesyenler’e göre; Vergi Yükü, Harcanabilir Gelir’i⁴ belirlediği için tasarruf hacmini dolaylı etkilemektedir. Oysa faiz haddi, Harcanabilir Gelir’in, tasarruflar ve tüketim arasındaki dağılımını belirlediğinden doğrudan etki yapmaktadır. Ricardiyenler ise iktisadi fazlanın tasarruflar ve vergiler arasındaki paylaşımının siyasal bir karar olduğunu ve faiz haddinin daha sonra devreye giren ve tasarrufçunun ödülü olduğunu ifade etmektedirler⁵: Ancak tasarruf hacminin korunması veya artırılması için hem vergi yükünün düşük tutulmasından hem de rantlara yani toprak sahipleri üzerine kaydırılmasından yana idiler.

Burada akılda tutulması gereken husus; Keynesyenler veya Ricardiyenler tarafından nasıl tanımlanırsa tanımlansın, iktisadi fazla; Milli Gelir’in tüketimden arta kalan kısmıdır. Kalkınma sürecinde ücretler, büyüme ile giderek geçimlik düzeyin üzerine çıktıkça; faiz haddinin tüketim ve tasarrufu paylaşım gücü artmaktadır. Tam istihdam düzeyine kadar; tasarrufların, tüketimden daha hızlı artması sorun doğurmaz ve yararlıdır. Tam istihdam sonrasında, tasarruf fazlasını eritecek olan vergi yükü artışıdır: Ancak Küreselleşme sonrasında artık tasarruf fazlasının, global sermaye ve para piyasalarında değerlendirildiğine tanık olduğumuzdan; “tasarruf paradoksu”, geçerliliğini yitirmiş bir teori olarak görünmektedir⁶.

³ Malthus T.R., **An Essay on the Principle of Population**. Chapter V. in Oxford World’s Classics reprint,1798. ss. 39-45

⁴ Rodriger Dornbusch-Stanley Fischer, **Macro Economics**, Newyork Mac Graw Hill, 1994, ss.59-60

⁵ A. Roncoglia, **The Wealth of Ideas: History of Economic Thought**, Cambridge, Cambridge U.P., 2006, ss.200-201.

⁶ Mark Skousen, “Keynes and Anti-Saving Mentality”, **Dissent on Keynes**, London, Preager,1992, ss. 89-101.

Ancak burada Müslüman ve kalkınan ülkelerde, tasarruf hacmini belirleme yetkisinin para ve sermaye piyasasına⁷ bırakılması tartışmalı bir husustur. Örneğin Türkiye’de faiz haddi üzerine konulan siyasal baskı ve “enflasyon oranında, faiz haddi” savının doğal iki sonucu vardır: (i) Faizin, para ve sermaye piyasalarında tasarrufun fiyatı olmaktan çıkartılması halinde; tasarruflar erir ve bu piyasalar giderek küçülür. Geçici çözüm olarak bulunan, dış sendikasyon kredileri ise; dışarıya faiz ödenmesine yol açtığından, geri ödenirken hem milli geliri azaltır, hem de cari açık ve borç yükü ile kur riski doğurur: Dolayısıyla kriz çağrışımı yaptırdığından, ülke kredi notunu düşürür: Faiz karşıtlığının veya faizi yurt içinde baskı altına alınmasının fırsat maliyeti, dış borçların artması ve daha düşük büyüme hızıdır. Bu güne kadar olan da budur.

(ii) Faizin tasarrufun fiyatı olmaktan çıkartıp, kâr payının ikame edilmesi ile böylece katılım bankacılığına ve İslami kurallara göre yeniden düzenlenen sermaye piyasasına geçilmek isteniyor olabilir. Bu taktirde iki husus ortaya çıkar. Tasarruflarını faizle değerlendirmek isteyen tasarrufçuların, tasarruflarını dövizle ve yurt dışındaki bankalara yatırmaları mümkündür. Kısacası sermaye ihracı söz konusudur. Dahası İktisat tarihi faizsiz yani kâr paylı bir modelin kalkınmayı başarı ile finanse edebildiğine tanık olmamıştır. Zira Katılım Bankaları’nda mevduatın maliyeti sıfırdır: Veya varsa rakip bankaların verdiği faiz, zımni maliyettir. Dolayısıyla sadece katılım bankalarından ve İslami Borsa’dan oluşabilecek para ve sermaye piyasalarının etkinliği, fırsat maliyeti bulunmadığından tartışmalıdır.

Bir ekonomide, ekonomik dönemler arasındaki tek bağ; faiz ya da iskonto haddidir. Faiz haddi kurumunun olmadığı bir ekonomide; mali piyasaların var olması ve işletilmesi, yatırım projelerinin getirisinin hesaplanması⁸ dolayısıyla reel sektörün finansmanı; kısacası kalkınmanın sürdürülebilmesi, mümkün gözükmemektedir⁹. Bir ekonominin mali piyasalarının, faizsiz etkin işletilmesi mümkün olamadığı iddiası; SSCB ve Osmanlı Devleti örneklerinin ekonomik çöküşle sonuçlanması ile doğrulanmaktadır.

Netice olarak, Müslüman uluslar, kalkınmak ve diğer dinlerin cemaatleri ile rekabet ederek bağımsız yaşamak için; tasarruf, servet biriktirme, çalışma, kadının işgücüne katılımı ve faiz konusundaki v.b. ekonomi politikalarını, gelişme ve büyüme ile uyumlu kılmak durumundadır: Dolayısıyla, bu uluslar, Piyasa Ekonomisi’ni (~Kapitalizm’i) ve kurumlarını benimsemek ve işletmek, dahası inançları ile desteklemek ve denetlemek konusunda bir karar verme konumundadırlar. Piyasa ekonomisinin (görünmez elin) insanlığın en önemli keşfi olduğunu¹⁰ ve çağdaş uygarlığın piyasa ekonomisi, demokrasi ve hukuk devleti üzerine kurulduğunu iddia eden görüşler genel kabul görmektedir¹¹. Dahası kalkınma süreci sadece girişimcilerin ve piyasa kurumunun işlevi veya görevi ya da sonucu değildir. Nitekim Max Weber’e göre Batı’nın Kapitalizm aracılığı ile kalkınmasında, Protestan Ah-

⁷ <http://t24.com.tr/haber/fitch-merkez-bankasina-faiz-indirimi-icin-siyasi-baski-artabilir,270419>

⁸ E.J. Mishan-E.Quah, “Investment Criteria” , *Cost-Benefit Analysis*, Oxon, Routledge, 2007,ss.119-171.

⁹ J.S.Mill, “Of the Rate of Interest”, *Principles of Political Economy*, 7th Ed, London, Longmans Green, 1909, ch XIII.

¹⁰ Ludwig Von Mises, *Economic Freedom and Interventionism*, Newyork, The Foundation for Economic Education, 1996, 115-118.

¹¹ Francis Fukuyama, *The End of the History and Last Man*, Newyork, Prenal,2002.

lakı yol gösterici olmuştur¹²: Dolayısıyla Marx'ın "dinin afyon olduğu" tezine karşı, Max Weber'in "dinin kalkınmanın itici gücü olduğu" görüşü daha açıklayıcı olmaktadır.

Vergi Sistemi ve Tasarruf Hacmi İlişkisi:

Vergi sisteminin (v), tasarruf hacmi (S) ile ilişkisini belirleyen çok sayıda değişken olduğunu ifade edebiliriz: Vergi yükü (t), vasıtalı vergilerin vergi hasılatı içindeki payının, vasıtasız vergilerin payına oranı(k), gelir ve kurumlar vergilerinin tarifeleri(marjinal hadler = m), tasarrufların çifte vergilendirilmesi(sermaye gelirleri veya sermaye üzerindeki vergiler = d) ve nihayet kamu tasarruf oranı (sk)dikkate alınmalıdır. Tarihen Vergi hasılatı ve tasarruf hacmi ilişkisine ilk eğilen Ricardiyen bir analize göre¹³; iktisadi fazla (F), Milli Gelir'den(Y) tüketimin(C) çıkartılmasından geriye kalan bakiyedir:

$$F = Y - C \quad (2)$$

İktisadi fazla(F) aslında, Vergi hasılatı(T) ve Tasarruf hacmi(S) arasında paylaşılmaktadır. Bu paylaşmada; vergi hasılatının hacmine karar verecek olan, bir demokraside sosyal seçim sürecidir. Bu Ricardiyen analize göre:

$$F = T + S \quad (3)$$

Oysa bu eşitlik veya iktisadi fazla analizi, ücretlerin geçimlik düzeyin üzerine çıkması yani işçilerin de tasarruf etmeleri ile; Keynesyen analizdeki harcanabilir gelirin (Yh) nin tasarruf ve ve tüketim arasında bölüştürülmesine dönüştü. Keynesyen makro analizde kapalı ekonomide:

$$Yh = Y - T = (C + S) \quad (4) \text{ veya}$$

$$T + S = Y - C \quad (5) \text{ dir.}$$

Burada Konuyu genişletip; tasarruflar ile vergi sistemi(V), arasındaki ilişkiyi belirleyen faktörleri şöyle ifade edebiliriz. Dolayısıyla 5 ve 2 nolu eşitlikler ayniyet olsalar da, Keynesyen ve Ricardien analiz arasında bir fark var: Ricardo'da $S = P (kâr)$ iken¹⁴, Keynes' de vergi hasılatı (T) sosyal seçimle ve diğer şartlar sabit iken tasarruf hacmi (S) ise gelir düzeyi ve faiz haddi ile mali piyasalarda belirlenir.

Böylece Tasarruf hacmini etkileyen, vergi sisteminin alt değişkenlerini gözden geçirecek olursak bunlar arasındaki ilişki, diğer değişkenler ihmal edilirse, bir fonksiyonel ifade ile aşağıdaki şekilde anlatılabilir.

$$V = f (t, k, m, d, sk) \quad (6)$$

Vergi yükü ile kast olunan ve uluslararası karşılaştırmalarda kullanılan¹⁵ $t = (T/Y)$ dir. Burada başka bir önemli husus; Vergi hasılatı (T) nın, kamu tasarrufları(sk) ile kamu tüketimi (ck) arasın-

¹² Max Weber, **The Protestant Ethics and Sprit of Capitalism**, (Translated: T.parsons), New York, Simon Schuster, 1997.

¹³ A. Roncoglia, **The Wealth of Ideas: History of Economic Thought**, Cambridge, Cambridge U.P., 2006, ss.200-201

¹⁴ **a.g.e.**,ss.200-201

¹⁵ Vito Tanzi-Howell Zee, **Tax Policy For Emerging Markets: Developing Countries**, **National Tax Journal**, vol. 53, no.2, June 2000, ss. 299-322.

da nasıl dağıtıldığıdır: Nitekim kamu tasarruf payı artırılırsa, yurt içi tasarruf hacmi yükselir. Aksine Kamu harcamaları (= Ck + Ik), vergi hasılatını (T) aşarsa, borçlanmaya(B) gidilir. Burada Ik kamu yatırımlarını ifade etmektedir. Borçlanmanın gündeme gelmesi ile birkaç sorun ortaya çıkar: **İlki** borçlanmanın vergilerin ertelenmesi niteliğinde olduğudur¹⁶. Dolayısıyla borcu, gelecek nesiller vergileri ile ödeyecek demektir. **İkincisi** iç borçlanma halinde; faiz haddinin yükselmesi ile; özel yatırımları sıkıştırma (crowding-out) etkisinin ortaya çıkması kaçınılmazdır. **Üçüncüsü** kamu borcunun GSMH oranının artması ve % 60'ı geçmesi AB normlarına göre ekonomik istikrarsızlığı davet eder¹⁷. Aşağıda kamu harcamaları(G), vergi hasılatı(T), kamu yatırımları (Ik) ve kamu tasarrufu(Sk) ile kamu tasarruf açığı (Bk) arasındaki ilişki incelenmektedir:

$$G = Ck + Ik \quad (7)$$

Aslında kamu tasarrufu ile temsil edilen husus: Vergi hasılatı(=kamu gelirleri) ile kamu tüketimi arasındaki olumlu farktır.

$$Sk = T - Ck > 0 \quad (8)$$

Eğer kamu yatırımları, kamu tasarruflarını aşarsa, kamu tasarruf açığı (As) ve borçlanma gereği ortaya çıkar:

$$As = Ik - Sk > 0 \quad (9)$$

Böylece sözü bu makalede analiz etmek istediğimiz ögelere; yani vergi sistemi ile yurt içi tasarruf hacmi arasındaki ilişkiyi kuran: Vergi yükü, Gelir ve Kurumlar Vergisi tarifeleri, vergi hasılatı içerisinde vasıtalı ve vasıtasız vergilerin payları (vergi hasılatının kompozisyonu), tasarrufların çifte vergilendirmesi, kamu tasarruflarına getirmiş olduk.

Vergi Yükü'nün Büyüklüğünün ve Tasarruf Hacmi'ne Etkisi:

Öncelikle hemen ifade edelim, literatüre göre bir ülkede tasarruf hacmini belirleyen iki ana faktör piyasa faiz haddi ile vergi yüküdür¹⁸. Vergi yükü ile kast olunanın vergi hasılatının milli gelire oranı olduğunu yukarıda açıklamıştık. Böylece vergi yükünü yukarıdaki (3) nolu ve (4)nolu eşitlikleri şu şekilde yazarak ifade etmemiz mümkündür:

$$T/Y = F/Y - S/Y = Y/Y - (C + S)/Y \quad (10)$$

Burada dikkat gereken husus, vergi yükünün hacminin ve bundan kamu tasarrufuna ayrılan payın, toplam tasarruf hacmini etkilediğidir.

Öncelikle Milli Gelir'den veya iktisadi fazladan, vergilere ne kadar pay ayrılacağına yani vergi yükünün ne kadar olacağına bir demokraside sosyal seçim denilen oylama süreçleri ile karar verilir: Kısacası vergi yükünün oluşumunda bir siyasi süreç ve siyasi bir karar vardır¹⁹. Diğer taraftan özellikle kriz dönemlerinde Merkez Banka'ları aracılığıyla para politikası ile, piyasa faiz haddinin de

¹⁶ R.J. Barro, "Are Government Bonds Net Wealth", **Journal of Political Economy**,1976, 59(2), ss. 93-116.

¹⁷ The EU, **Stability and Growth Pact(SGP)**, (COM 2015)

¹⁸ Robin Boadway-David Wildasin, "Taxation and Savings: A Survey", **Fiscal Studies**, vol 15, 1995, ss. 19-63.

¹⁹ James Buchanan-George Brennan, **The Power to Tax: Analytical Foundations of Fiscal Constitution**, Indiana Polis, Liberty Fund, 1980.

baskılanabildiği düşünülürse; tasarruf hacminin oluşumunun da önemli ölçüde oy sandığına dayanan siyasi bir kararın olması da mümkündür. Bu nedenle piyasa faiz haddinin, piyasa güçlerince serbestçe oluşturulabilmesi için, Merkez Bankaları'nın bağımsız olması istenmektedir²⁰.

Nitekim Maliye Politikası'nın kalkınmayı desteklemesi açısından, vergi yükünü tam istihdama ulaşıncaya kadar; mümkün mertebe düşük ve bu vergi yükünden alt yapı yatırımlarına ayrılan payın yani kamu tasarruflarının, oldukça yüksek tutulması beklenir. Aksi halde hem tam istihdam için gerekli sermaye birikimi ertelenecek, dolayısıyla işsizlik ve onun doğurduğu yoksulluk sürecek ve hem de piyasa ekonomisinin hacmi düşürülerek, milli gelir azaltılacak demektir. Zira alt yapı yatırımlarının²¹ iyileştirilmesi, piyasa ekonomisinin gelişmesi için ön şart olup; toplam faktör verimliliğini belirler. Böylece piyasa faiz oranı bastırılır yani reel faizin yeterli düzeyde oluşmasına izin verilmez ve yüksek vergi yükünden kamu tasarruflarına ayrılan pay düşük tutulursa, tasarruf hacmi de yetersiz çıkar ve yurt içi tasarruf açığı ile cari açık devam eder: Dolayısıyla tasarruf açığı ve cari açık, dış borç yükü birlikte ekonomik istikrarsızlığı da davet ederler.

Kalkınan ülkelerde vergi yükü ve özel tasarruflar, demokrasi ve piyasanın çatıştığı alandır. Nitekim, demokrasiler, yoksulluk sorununa, vergi yükü aracılığı ile seçmen çoğunluğuna gelir transferi ile geçici çözüm arar: Piyasa ise; tasarrufları yani sermaye birikimini çoğaltıp, istihdam hacmini artırarak yani büyüterek ve adam başına geliri artırarak, yoksulluğu yok etmeye çalışır. Her ne kadar piyasadaki girişimcinin gündeminde yoksulluk diye bir sorun yoktur: Ancak onun kâr ve sermaye birikimi hırsı, görünmez el²² sayesinde istihdam artışı ve büyüme yani adam başına gelirin artışı ile son bulur. Kaldı ki demokrasinin bulduğu seçmen çoğunluğuna gelir transferi formülü, gerçekçi bir çözüm olmayabilir: Zira popülizme yol açarak, Yunanistan ve G. Kıbrıs örneklerinde olduğu gibi; devletin iflası riskini taşır ve artan vergi yükü de; yansıma dolayısıyla, çoğalan yoksul-işsizlerin üzerinde kalır.

Kısacası Türkiye kalkınmak ve tam istihdama ulaşmak istiyorsa, vergi yükünü düşürmek ve bu azalan vergi yükünden, alt yapı yatırımlarına, daha fazla pay ayırmak durumundadır²³. Eğer borçlanma olacak ise; sadece geri ödemeli alt-yapı yatırımları ile sınırlanmalı, ancak bu bütçe açığı AB kuralları içinde kalmalıdır. Türkiye'de tasarruf açığı sorununun nedeni; Milli Gelirin veya iktisadi fazlanın paylaşımında, vergi yüküne²⁴, tasarruf hacminin²⁵ en az iki katı kadar yüksek bir pay ayrılmış olmasıdır. Kaldı ki gözlenen bir husus, Türkiye'de zaman içerisinde faiz haddi baskılanarak düşürülüp ve vergi yükü artırıldıkça; tasarruf hacmi erimektedir(Çizelge: I). Ayrıca vergi yükü artışı, tasarruf hacmini düşürmekle kalmamakta dolayısıyla istihdam artışı ve büyüme hızı da düşmektedir. Kuşkusuz kamu gelirlerinin hacmini veya vergi yükünü belirleyen, kısa dönemde seçmenlerin oyları ile açıkladıkları talepleri; uzun dönemde ise piyasanın vergi ödeme kapasitesidir: Kısacası iktisadi fazlanın hacmi veya Milli Gelirin, tüketimden arta kalanıdır ($F = T + S = Y - C$).

²⁰ Guy Debelle-Stanley Fischer, "How Independent Should the Central Banks Be? ", **Conference Series**, Federal Reserve Bank of Boston, 1994, ss.195-224

²¹ Holtz-Eakin, D. February. Public Sector Capital and the Productivity Puzzle. **Review of Economics and Statistics**, 76:1, 1994, ss. 12-21.

²² Adam Smith, **The Wealth of Nations**, London, Every Man's Library, 1911, vol.I, s.400

²³ Kalkınma Bakanlığı, **2015 Yılı Programı**, Ankara, Aralık-2014,s. 27.

²⁴ **a.g.e.**,s. 56.

²⁵ **a.g.e.**,s. 16.

Vergi Yüğü ve Yurt içi tasarruf hacmi arasındaki korelasyon katsayısı $r = + 0,01$ çıkmakta ve anlamlı bir ilişki görülmektedir. Aslında bu sonuç doğru da olabilir: Zira vergi yükünü belirleyen, bağımsız karar alan siyasal süreçtir: Oysa tasarruf hacmi ise bakiye bir kavram olmakla birlikte; diğer şartlar sabitken, piyasa faiz haddince, belirlendiği kabul edilir: Nitekim yukarıdaki tabloya göre faiz haddi ve tasarruf hacmi ilişkisinde korelasyon katsayısı $r = + 0,91$ çıkmaktadır. Bu yüksek pozitif korelasyon aynı zamanda faiz haddi ve tasarruf hacminin birlikte artıp azaldığını göstermesi açısından açıklayıcıdır.

Bu noktada ilave edilecek bir husus, Türkiye’de adam başına gelirin artmasına rağmen tasarrufların uzun dönemde artmaması veya düşmesine yol açan dört değişken mevcuttur:

(Çizelge: I)

Türkiye’de Vergi Yüğü, Faiz Haddi ve Yurt İçi Tasarruf Oranı İlişkisi

Yıllar	Vergi Yüğü (Bürüt) (%)	Yurtiçi Tasarruf Oranı (%)	Merkez Bankası gecelik faiz oranı (%)
2002	23,6	19,0	57
2003	25,4	19,3	48
2004	25,4	20,3	42
2005	25,8	18,2	35
2006	26,2	16,6	29
2007	26,3	15,5	27
2008	26,5	16,8	27
2009	27,1	13,2	20
2010	28,4	13,9	15
2011	29,7	14,4	17,75
2012	30,3	14,3	16,50
2013	31,9	13,4	11,75

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü, Bütçe Gelirleri(1923-2014), Tablo 13, DPT Yıllık Programlar, ve TCMB

(i)Piyasa Faiz Haddi’nin baskılanarak düşürülmesi(reel faizin sıfırlanmak istenmesi)

(ii) Vergi Yükünün artırılması (iii)sosyal risklerin azaltılması (iv) sosyal transferler ile gelir dağılımındaki düzeltilmek istenmesidir. Ama ağırlık, kuşkusuz piyasa faiz haddinin baskılanarak düşürülmesi ile vergi yükünün artmasındadır. Alt-yapı yatırımlarının, toplam yatırımlar içindeki payının artmasında 2008 Küresel Krizi’ne karşı güdülen Maliye Politikası’nın rolü olduğu açıktır. Türkiye netice itibariyle, yaklaşık vergi yükünün üçte biri veya kamu gelirlerinin dörtte biri kadarlık bir özel kesim tasarrufu ile; tam istihdama ulaşabilecek yani kalkınmasını sonuçlandıracak bir hızla sürdürmez. Aşağıda (Çizelge: II) son yıllardaki vergi yüğü, devlet gelirleri yüğü ve yurt içi tasarruf oranı görülmektedir.

Türkiye’de 2011-2014 Yılları Arasında Vergi Yükü, Genel Devlet Gelirleri Yükü ve Yurt İçi Tasarruf Oranlarının Seyri
(Çizelge: II)

Yıllar	Vergi Yükü(*)	Genel Devlet Gelirleri Yükü	Özel Tasarruf	Kamu Tasarrufu	Yurt İçi Tasarruf Oranı
2011	% 29,22	% 36,4	% 10,7	% 3,7	% 14,4
2012	% 29,52	% 37,8	% 11,9	% 2,4	% 14,3
2013	% 31,46	% 40,0	% 9,9	% 3,4	% 13,4
2014	% 30,54	% 39,1	% 11,7	% 3,2	% 14,9

(*) Vergi Yükü ve Sosyal Fonlar

Kaynak: DPT, 2013 ve 2015 Yıllık Programları

Görüldüğü üzere; tasarruf hacmini belirleyen faktörler arasında en öne çıkanı faiz haddi ve vergi yüküdür: Vergi yükünde siyasal süreç, devletin, iktisadi fazladan veya milli gelirden alacağı payı belirlemekte; piyasa ise, faiz haddi ile tüketicinin, tüketimini cari ve gelecek dönemler arasında dağıtmasını sağlayarak tasarruf hacmini tayin etmektedir. Zira Keynesyen dünyada, Ricardian çağdan farklı olarak, tüketiciler/işçiler geçimlik gelir düzeyini aştıklarından, tüketimlerini faiz haddini göre dönemler arasında dağıtabilmekte ve tasarruflar aracılığıyla ömür boyu tüketimlerini maximize etmeye çalışmaktadırlar²⁶: Ömür Boyu Tüketim Devresi Teorisi²⁷. Ancak bu analizden anlaşılacağı üzere tasarruf bakiye bir kavramdır. Nitekim 1990’lı yıllarda % 26 kadar yükselen tasarruf hacmi yarı yarıya azalmış gözükmemektedir.

Bilindiği gibi basit Harrod²⁸-Domar büyüme modeline göre; büyüme hızı [$g = (S/Y) / c/o$] yani tasarruf hacminin, sermaye hasıla katsayısına bölümü ile elde edilen orandır. Türkiye hızla büyümek istiyorsa ya tasarruf hacmini (S/Y) artırmak veya cari açığını yükseltmek durumundadır. Aslında dış dış açık ve iç açık, cari büyüme düzeyinde birbirlerine eşittirler:

$$(G - T) + (I - S) = NX \quad (11)$$

Burada sol taraf iç açığı, sağ taraf dış açığı (cari açığı) ifade etmektedir. Nitekim tasarruf hacmi veri iken, daha hızlı büyümek ancak, dış açığın artması ile mümkündür²⁹: Fakat Dış Borç Yükü sınırsız artırılmaz ve ülkenin kredilendirme derecesi veya notu düşer ve faiz haddi yükselir. Türk ekonomisinin kredibilitesi iki uluslararası derecelendirme kuruluşundan en az “yatırım yapılabilir” notu almasına ve bunu korumasına bağlıdır. Ayrıca FDI (Yabancı Doğrudan Yatırımlar) payı da yükselirse; ileride kâr transferleri de artacağından, cari açık büyür.

Dolayısıyla sürdürülebilir büyüme ancak iç tasarruf hacminin artırılması ile mümkündür. Tasarrufları artırmada, tek denetlenebilir değişken, vergi yükü olmaktadır: Kısaca tasarrufları artırmak için, vergi yükü düşürülmeli ve kamu tasarrufuna ayrılan pay artırılmalıdır. Nitekim faiz haddi, re-

²⁶ Douglas Bernheim, **Taxation and Saving**, NBER, Working Paper 7061, March 1999.

²⁷ Jan Tinbergen, “Methodological Background of the Plan, **Planning in Turkey**, (Edr: E.İnanç-S.İlkin), Ankara, ODTÜ, 1967,ss.71-77.

²⁸ Roy Harrod, An Essay in Dynamic Theory, **Economic Journal**, Vol. 49, No.193, 1939, ss. 14-33.

²⁹ Feldstein, M., Horioka, C. “Domestic Saving and International Flows” **Economic Journal**, 1980,90(358)ss. 314-329.

zerv paraya sahip olmayan ülkelerde; Merkez Bankası'ndan ziyade, piyasaca belirlendiğinden, uzun dönemde denetlenebilir değişken sayılamaz: Veya bu ekonomilerde hem düşük faiz haddi ve hem de yüksek tasarruf hacmi, aynı zamanda gerçekleşmesi mümkün olaylar değildir.

Vergi Hasılatının Kompozisyonu (Vasıtalı Vergilerin, Vasıtasız Vergilere Oranı): Vasıtalı vergi hasılatının(vt) vasıtasız vergi hasılatına(vz) oranı(k); aslında vergi hasılatının, tüketim veya gelir ve servet kaynakları arasında nasıl paylaştırıldığını gösterir.

$$k = vt / vz \quad (12)$$

Ancak $vt > vz$ yani $k \geq 1$ ise; kısacası vergi hasıtalı, vasıtalı vergiler ağırlıklıysa vergi siteminin adil olmadığına ilişkin genel bir kabul mevcuttur. Zira vasıtalı vergiler, genelde tüketimden tahsil olunduğlarından Engel Yasası gereği gelir düşüğe tüketime ayrılan pay artacağından tersine oranlı(-rici) vergiler sayılırlar. Dolayısıyla gelir dağılımını bozdukları varsayılır³⁰.

Kalkınan ülkelerde $k \leq 1$ yani vasıtasız vergi hasılatının ağır basmasının adil olduğuna karşı itirazlar vardır:

(i) Birincisi eğer Türkiye'deki gibi gelir vergisinin % 67 sini yani 2/3 nü stopajla tahsili söz konusu ise³¹; kısacası vasıtasız vergileri de ücretliler ödüyor; k'nın düşük veya yüksek olması gelirin eşit dağılımını etkilemez: ücretler üzerindeki gelir vergileri ile tüketim üzerindeki vasıtasız vergiler arasında bir fark yoktur³². Nitekim Marx ve Engels'in 1848 tarihli Komünist Manifestosunu yazarken 2. maddesine koydukları "ağır ve artan oranlı gelir vergisi" sermaye gelirlerini hedef almış idi. Oysa tarihen ücretler de geçimlik düzeyin üzerine çıkınca, işçiler de gelir vergisine tabi oldular ve özellikle bizim gibi kalkınan ülkelerde gelir vergisi hasılatında, ağırlık ücretlere kaydı.

(ii) İkinci olarak k katsayısının yükselmesi(vasıtalı vergi hasılatının ağırlık kazanması), makro matrahın tüketime kaydırarak, tasarrufları teşvik edici bir öge olabilir. Özellikle lüks veya ithal edilen mallar üzerine konulan ağır vergiler, tüketimi caydırarak, tasarruf açığını kapatma yanında cari açığı düşürme rolü de oynayabilir.

(iii) Üçüncüsü makul bir oranda kalmak şartı ile; erdemsiz mallar(alkol, sigara, kumar, talih oyunları v.b.) üzerindeki vasıtalı vergiler ile negatif dışsallıkları(akaryakıt, özel taşıtlar, atıklar v.b.) vergilendiren Pigoucu vasıtalı vergilerin³³ adil olmadığını söylemek mümkün değildir. Dahası toplum sağlığı, genel ahlâk ve çevrenin korunması için lüzumlu sayılabilirler.

(iv) Aslında en önemlisi ve çarpıcı olanı ise; sanılanın aksine; Türkiye'de vergi sisteminin vasıtasız vergiler ağırlıklı olduğu tespittir: Eğer, servet vergileri geliri ve sosyal sigorta primleri vasıtasız vergilere katılırsa:

Toplam Vasıtasız Vergiler ($Vz1 = \text{Vasıtasız Vergiler} + \text{Servet Vergileri Hasılatı} + \text{Sosyal Sigorta Primleri}$) ise: $\text{Toplam Vasıtasız Vergiler}(Vz1) > (Vto)\text{Vasıtalı Vergiler}$ bulunur.

³⁰ Frederic Von Hayek, "Progressive Taxation Reconsidered", **On Freedom and Free Enterprise**, Alabama, Mises Institute, 2008, ss. 265-285.

³¹ Ömer Faruk Batirel, "Türkiye'de Gelir Vergisi'ni Kim Ödüyor?", **Vergi Dünyası**, sayı 384, 2013, ss.28-34.

³² Vito Tanzi-Howell Zee, **a.g.e.**,ss. 299-322.

³³ Harvey Rosen-Ted Gayer, **Public Finance**, NewYork,Mac Graw Hill, 2014, s.87.

Aşağıda (Çizelge: III) de Türkiye’de vergi yükü, vasıtalı ile toplam ve düz vasıtasız vergilerin GSYH oranları ile birbirlerine oranları yani k kat sayısı yer almaktadır. DPT tasnifinde servet vergileri hasılatı ayrı tutulmuş olsa da³⁴, tarafımdan vasıtasızlara katılmıştır. Ancak servet vergilerinin GSYH’daki payı % 1 den küçük olduğundan sonucu pek etkilememektedir. Burada asıl önemli olan aşağıda (Çizelge:III) deki (5) sütunda yer alan sosyal sigorta primlerinin hacmidir. Çıplak vasıtalı ve giydirilmiş vasıtasız toplam ilişkin sırasıyla 3 ve 6 nolu sütunlar karşılaştırılırsa iddiamızın doğru olduğu anlaşılır.

Oysa k, ne kadar büyürse; makro vergi matrahı, o kadar tüketime kayar. Türkiye gibi kalkınan ve sermaye birikimine çalışan bir ülkede k’nın 1 den büyük olması tercih edilebilir: Zira vasıtasız vergiler, gelir ile birlikte tasarrufları ve sermayeyi de vergilendirdiklerinden, tasarruf arzını kısarak, tasarruf açığı yaratırlar.

Türkiye’de 2011-15 Döneminde GSYH içerisinde Çıplak Vergi Yükü Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler ve Oranları (Çizelge: III)

Yıllar	Vergi Yükü(*) (1)	Vasıtasız Vergiler (Vt1) (**) (2)	Vasıtalı Vergiler (Vz1) (3)	K1= Vt1/ Vz1 (4)	Sosyal Sigorta Prim Yükü (5)	T.Vasıtasız Vergiler (Vt2) (6)	K2= Vt2/ Vz1 (7)
2011	% 20,06	% 6,56	% 13,50	2,06	%7,00	%13,56	0,995
2012	% 20,16	% 6,74	% 13,42	1,99	%7,12	%13,86	0,968
2013	%21,37	% 6,61	% 14,77	2,23	%7,69	%14,30	1,032
2014	%20,49	% 6,72	% 13,78	2,05	%7,62	%14,34	0,961
2015(***)	%20,63	% 6,81	% 13,82	2,02	%7,79	%14,60	0,947

(*) Sosyal Fonlar hariç vergi yükü, (**)Vasıtasız + Servet vergileri (***)DPT Tahmini

Kaynak: DPT 2015 Yıllık Programı, s.56 ve s.70.

Türkiye’de düz vasıtasız vergiler esas alındığında k1’in 2’nin üzerinde çıkmasının, tasarruf açığını kapatmaya hizmet ettiği iddia edilebilir. Ayrıca vasıtalı vergiler, vergi yükünü tüketicilere ve özellikle alt gelir gruplarına kaydırsalar bile; tasarrufları ve yatırımları yükselterek istihdamı artırdığı ölçüde işsizliğe bağlı yoksulluğu ortadan kaldırmaya hizmet eden her önlem, gelir dağılımını düzelttiği gibi; Rawlsian³⁵ sosyal refah fonksiyonuna ve Maximin İkesi’ne göre göre sosyal refahı da artırır. Nitekim Rawls’a göre bir toplumda, sosyal refah; gelir dağılımının en dibindeki bireylerin³⁶, işsiz-yoksulların refahı ile doğru orantılı olarak değişir.

Neden sosyal sigorta primlerini vasıtasız vergilere kattığımızı açıklayalım: Sosyal sigorta primlerini literatürde “götürü bir baş vergisi” ile ikame etmek isteyen görüşler mevcuttur. Böylece vergi yükü çalışandan, topluma yansıtılmak istenmektedir³⁷. Ayrıca kaynakta kesilen ve gelir üzerinden he-

³⁴ Kalkınma Bakanlığı, 2015 Programı, **a.g.e.**, s.56.

³⁵ Harvey Rosen-Ted Gayer, **a.g.e.**,s.260.

³⁶ John Rawls, **A Theory of Justice (Revised Edition)**, Oxford Univ. Press, New York, 1999,s.132.

³⁷ Jerry R. Gates, **Insuring Inequality: Leadership in Social Security 1935-1954**, The University of Michigan Press, 1983, ss.46-49.

sap edilen bu primlerin, tıpkı servet vergileri hasılatı gibi, vasıtasız vergi sayılmaması için bir neden yoktur: zira vasıtasız vergiler gelir veya servet gibi, belli matrahtan doğrudan tahsil olunan vergilerdir.

Ancak burada Türk kamu oyunun ve literatürün de dikkatinden kaçan husus; düz vasıtasız vergilerin yani sadece Gelir ve Kurumlar Vergileri olarak, ele alınması dolayısıyla vergi sistemimizin vasıtalı vergiler ağırlıklı çıkmasıdır. İşte yukarıda ki nedenlerle k2’de, 1’in üzerine çıkartılması ve hatta 2’ye taşınması önerilebilir. Bu toplumun en yoksulları, tüketiciler değil işsizlerdir. Vasıtasız vergilerin vergi yükü içerisinde ağırlık kazanması tam istihdam sonrasına yani sermaye birikiminin tamamlanmasına ertelenmelidir.

Gelir ve Kurumlar Vergileri Tarifeleri:

Bir gelir vergisi tarifelerini artan oranlı yapan husus; kuşkusuz ortalama vergi haddinin, gelir artıkça yükselmesidir. Ancak bu artışı sağlayan ise gelir vergisinin uzunluk ve yükseklik farklarıdır³⁸. 2015 yılı itibariyle Türk Gelir Vergisi’nin yüksekliği (% 35 - % 15 =) % 20 ve uzunluğu ise 66.000 T.L. dir. Her ne kadar yükseklik çok büyük çıkmasa ve en yüksek marjinal had %35 bulursa bile; kalkınan bir ülkede bu artan oranlı bir tarifenin sermaye birikimine hizmet ettiğini söylemek pek mümkün değildir: İki nedenden dolayı:

(i) Birincisi, kalkınmış ülkeler tam istihdama ulaşmadan önce yani kalkınma süreci sırasında artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi uygulanmıyordu. İleri artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin, gelişmiş ülkelerde yaygın kullanımı, Keynesyen İhtilal sonrası ve “tasarruf paradoksu” olgusunun kabulü ile İkinci Dünya Harbi sonrasına rastlar³⁹. Türkiye de Gelir ve Kurumlar vergilerine 1950 yılında geri kalmış bir tarım ve köylü ülkesi iken geçti. Dolayısıyla son 65 yıllık kalkınma çabamıza rağmen, tam istihdam düzeyi için yeterli sermaye birikimini sağlayamamızın temel nedenlerinden biri de; tasarrufları vergilendiren Gelir ve Kurumlar Vergilerini ve onun artan oranlı tarifelerini, çok erken uygulamamızdır. Dolayısıyla artan oranlı Gelir ve Kurumlar Vergileri, sadece tasarruf eğilimini değil tüm piyasa müşevviklerini kırdılar.

(ii) İkincisi, BRİC veya AB içerisindeki rakiplerimiz örneğin Rusya veya Bulgaristan veya Macaristan’da “düz oranlı” Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaktadır. Nitekim GV ‘de Rusya’da % 13, Bulgaristan’da % 10 ve Macaristan’da % 16’lık düz oranlı tarife mevcuttur. Vergi rekabeti, ekonomik rekabeti belirleyen öğelerden birisidir. Özellikle yabancı yatırımları çekmek ve ihracatta rekabet gücü yakalayabilmek açısından, vasıtasız vergilerin tarifeleri önem kazanmaktadır. İhracat çekişli büyüme modeli uygulayan bir ülkede, vergi rekabeti de önem kazanır. Dahası bu tarifeler aynı zamanda ekonomik rakiplerimizden, daha az tasarruf edebileceğimizi ve daha yavaş kalkınabileceğimizi, ifade etmektedir.

2014 yılı itibariyle Türkiye ve Almanya’yı, (Gelir Vergisi’nin uzunluk farkı/ fert başına cari fiyatlarla GSYH oranını) açısından karşılaştırsak şu sonucu elde ederiz:

Türkiye => [66.000/ 25.015] T.L.= 2,64 (2015)

Almanya => [501.000/43.000] € = 11,63 (2015)

³⁸ Fritz Neumark, **Maliye’ye Dair Tetkikler**, İstanbul, İ.Ü. İktisat fakültesi Yayını, 158-167.

³⁹ Mark Skousen, **a.g.e.**, ss.89-103.

Türkiye’de adam başına gelirin Almanya’nın yaklaşık beşte biri kadar olmasına ve vergi ödeme kapasitesinin çok daha düşük bulunmasına rağmen⁴⁰; Alman Gelir Vergisi tarifesinin uzunluğu 500.001 € ve bu uzunluğun, adam başına gelire oranını 11,63 çıkmaktadır. Oysa Türkiye’de bu oran 2,64 olup, Almaya’nın 1/4 den daha azdır: Bu hesaplama, tarifemizin sorunları olduğunu ortaya koymaktadır.

Buradan hareketle şu sonuca varabiliriz: Türk Gelir Vergisi tarifesi, stopaj ile birlikte uygulandığında; düşük gelirliyi ve özellikle ücretlileri kavramayı hedeflemiştir. Aslında tarifenin uzunluğunun bu kadar kısa tutulması ve genel bir asgari geçim indirim kurumunun mevcut olmaması, Gelir Vergimiz’in dar gelirlileri kavradığından, artan oranlıdan ziyade azalan oranlı olduğu iddialarına da yol açabilir. Gelir Vergisi hasılatının 2/3 nün stopajla ve ücretlilerden elde ediliyorsa; bu verginin, artan oranlı olduğuna hükmetmek zordur. Aslında bir verginin artan oranlılığının bir ölçüsü de vergiden önceki (Gö) ve sonraki(Gs) Gini oranlarının karşılaştırıldığında; vergiden sonraki gelir dağılımının eşitliğe yaklaşmasıdır.

$$\Delta G = G\ddot{o} - G_s > 0 \quad (13)$$

Eldeki verilere göre, kayıt dışı ekonomiyi de hesaba katınca, Türkiye’de beklenin aksi bir durum olduğu iddia edilebilir: $G\ddot{o} < G_s$ çıkması beklenmelidir. Dolayısıyla Gelir Vergisi’nin Teorik gerekçesi⁴¹ ortadan kalkmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergileri sadece mali gayeli vergiler olmaktadır.

Nitekim, Milli gelir içerisindeki faktör payları açısından tam tersi bir sonuç mevcuttur: Türkiye’de kabaca Milli Gelir’in % 60,8’ni kâr, faiz ve rant, % 39,2’nu, ücretler oluşturmaktadır⁴². Buradan çıkan bir başka sonuç da; artan oranlılık, sermaye birikimini engellediği için kayıt dışılığa da sebep olmaktadır. Bir başka deyişle tasarrufların bu düzeyde olabilmesi bile; Gelir Vergisi tarifesinin ücretliler ve dar gelirliler üzerine yüklenmesi ve yüksek gelirlilerin kayıt dışılığı tercihi ile mümkün olmaktadır. Bu eşitsizliklerden asıl istifade eden, tasarruf hacminin artmasından ve yatırıma dönüşmesinden yararlanan işsizler olduğundan, karşı çıkmak da pek mümkün değildir. Netice olarak işsizlerin Milli Gelir içerisindeki refah göstergesi tasarruflar(~ yatırımlar) yani gelecek dönemdeki istihdam artışı bekleyişleridir.

Artan oranlı tarifeye ilişkin, tasarrufların artırılması açısından şu eleştiriler veya önlemler söz konusu olabilir:

- (a) % 15- 20 aralığındaki bir düz oranlı vergi tarifesinin, her ne kadar vergi yükünü; alt gelir gruplarına kaydıracağı iddia edilse bile, tasarrufları teşvik eder ve mevcut artan oranlı nominal vergi tarifesi, tasarruf hacmi için elverişli değildir. Ayrıca asgari geçim indirimi ile birlikte uygulanan örneğin % 20’lik bir düz oranlı gelir vergisi tarifesinin marjinal oranları, aslında % 0 ile % 20 arasında değişir: Makûl bir gizli artan oranlılık mümkündür.
- (b) Mevduata ve hazine bonosu gibi sabit getirili sermaye gelirlerine uygulanan düz oranlı ve sırasıyla % 15 ve % 10’luk gelir vergisi tarifelerinin yüksek olduğu ve düşürülmesi veya istisna kapsamına alınması tercih edilir.

⁴⁰ Vito Tanzi-Howell Zee, **a.g.e.**,ss. 299-322

⁴¹ Frederic Von Hayek, **a.g.e.**,ss.265-285.

⁴² TÜİK, **Türkiye’de Gelir ve Yaşam Koşulları**, Ankara, Başbakanlık, 2008,s.42.

(c) Son olarak Gelir Vergisi yanında Kurumlar Vergisi'nin varlığı, sermaye gelirleri üzerinde çifte vergileme olarak görülmektedir⁴³. Dolayısıyla Gelir ve Kurumlar Vergilerinin entegre edilerek aynı düz oranlı tarife ile kavranmaları düşünülebilir.

Kamu Kesimi Tasarrufları:

Burada önemli olan kamu yatırım-tasarruf farkı yani borçlanma gereğidir:

$$Ak = Ik - Sk \quad (12)$$

Formülde Sk kamu kesimi tasarrufunu, Ik kamu kesimi yatırımını, Bk kamu kesimi yatırım tasarruf farkını yani kamu tasarruf açığını temsil etmektedir.

Küresel Kriz döneminde, Maliye Politikası'nın bir sonucu olarak, ülkemizde kamu yatırımlarının artırılması istendiği gözlenmekle birlikte; asıl gelişme kamu yatırım- tasarruf farkı veya kamu tasarruf açığının (Ak) gösterdiği azalmadır⁴⁴. Bu durum kemer sıkma veya tasarruf politikasına uygun bir gelişmedir. Ancak krize karşı ne ölçüde hizmet ettiği veya büyümeye ne kadar yararlı olduğu da tartışmalıdır.

Diğer taraftan kamu tasarruf açığının ekonomik Kriz'e rağmen, aşırı yükselmesi istenmeyebilir: Zira harcamaların artışı talep yaratırken, borç yükünün artışı faizi yükselterek yatırımları düşürür ve kriz riskini artırır. Türkiye'de kamu yatırımı GSMH'nin % 4 civarında kalmakta ve alt yapı yatırımlarına yönelmektedir. Ülkemizdeki kamu yatırımlarının GSYH'ya oranının, AB ortalamasının üzerinde seyrettiği⁴⁵, bunun kalkınan bir ekonomi olarak alt yapı yatırımları ihtiyacından kaynakladığı ve kamu yatırımlarının özellikle ulaşım-haberleşme ile eğitim ile enerji yatırımları alanında toplandığı anlaşılmaktadır. Nitekim kamu tasarrufu da, kamu yatırımlarına bağlı olarak % 3-4 aralığında istikrarlı bir düzeyde sürmektedir.

2011-2015 Döneminde Kamu Ve Özel Kesim Yatırım-Tasarruf Farkları ve Cari Açık İlişkisi: (Çizelge: IV) (GSYH % si olarak)

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015
Kamu Yatırımı	% 4,1	% 4,4	% 4,9	% 4,8	% 4,5
Kamu Tasarrufu	% 3,7	% 2,9	% 3,4	% 3,2	% 3,1
Kamu Yatırım- Tasarruf Farkı	- %0,4	-%1,5	-%1,5	-%1,6	-%1,4
Özel Kesim Tasarrufu	%10,7	%11,6	% 9,9	%11,7	%12,2
Özel Kesim Yatırım-Tasarruf Farkı	-%9,3	-% 4,3	-%6,0	-%4,1	-%4,0
Cari Açık	- % 9,7	- % 6,2	- %7,9	- % 5,7	- % 5,4

Kaynak: DPT,2013, 2015 Yıllık Programları

⁴³ Robert Caroll, **The Economic Effects of Lower Tax Rate on Dividends**, (Special Report), Tax Foundation, 2010,ss.3-5.

⁴⁴ Kalkınma Bakanlığı, **a.g.e.**,s. 56.

⁴⁵ Kalkınma Bakanlığı, **a.g.e.**,s. 28.

Burada ortaya çıkan husus, (i) kamu ve özel tasarruf açıkları toplamının, yaklaşık olarak cari açığa eşit olduğu olgusudur. Kısacası İç Açık = Dış Açık çıkmaktadır (Çizelge : IV). (ii) Ayrıca yurt içi tasarrufları artırmada kısa dönemde baş vurulabilecek tek politika önlemi, kamu yatırım-tasarruf farkının yani kamu tasarruf açığının azaltılması olmaktadır. Bu kriz ve kalkınma sürerken alt-yapı yatırımları kısılamayacağına göre; artırılması gereken kamu tasarrufudur. Kamu tasarrufunun artırılması ise; kamu tüketiminin azaltılması ile mümkündür ve neticede seçmenin vereceği ve/veya onaylaması gereken bir karardır.

Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi:

Aslında Türkiye’de gözden kaçan bir husus tasarrufların çifte vergilendirilmesi konusudur. Kalkınan bir ülkede tasarruf, özellikle nesiller arasında sermaye aktarımına yol açıyorsa; bir kamusal mal ve aynı kuşak içerisinde işsizlerin iş bulmasını ve büyümeyi sağlıyorsa, pozitif dışsallık olgusudur⁴⁶. Kaldı ki birey tasarrufları ile kendisini Sosyal Güvenlik hizmetleri sırtında bir yük olmaktan kurtardığı gibi; kamusal bir fena (veya erdemsiz mal) olan yoksulluğu azalttığından negatif dışsallığı da yok etmektedir. Kalkınmanın motoru, sermaye birikimi veya tasarruflar olduğuna göre; gelir vergisi yani gelirin matrah alınmasıyla tasarrufların da kavranması, kalkınma karşıtı bir politikadır.

Öncelikle Tasarrufların çifte vergilendirilmesinden neyin kast olduğunu açıklayalım:

Bir vergi mükellefinin, Gelir Vergisi’nin matrahı olan gelir; tüketim ve tasarruftan oluşur.

$$Y = C + S \quad (13)$$

$$T = t Y = t (C + S) \quad (14)$$

Burada Y geliri, C tüketimi, S tasarrufu, T mükellefin gelir vergi borcunu ve t gelir vergisi oranını temsil etmektedir. Ancak tasarruf, gelecek dönemde sermayeye dönüşüp (S =K) gelir sağladığında bu ek gelir de vergilendirilecek demektir.

$$\Delta Y = r K \quad (15)$$

Dolayısıyla mükellefin ikinci yılda ödeyeceği vergi:

$$\Delta T = t \Delta Y \quad (16)$$

kadar artar ve toplam vergi mükellefiyeti:

$$T + \Delta T = t (Y + \Delta Y) \quad (17)$$

olur. Dikkat edilirse; mükellef tüketimden vazgeçerek tasarruf ettiği her yıl için; vergi mükellefiyeti, ΔT kadar artmaktadır. Eğer mükellef, tüm gelirini tüketseydi; hem geliri Y ve hem de vergi borcu T olarak sabit kalacak idi. Böylece devlet, pozitif dışsallık sağlayan ve ileride kamusal mala dönüşecek tasarruf eylemini teşvik edeceği yerde; gelir vergisi ile vergilendirerek cezalandırmaktadır⁴⁷.

Ancak tasarrufların çifte vergilendirilmesi, kalkınma başarılıp; sermaye kıt faktör olmaktan çıkarıldığında yani $S > I$ olduğunda; hem iktisadi krizi önlemek adına ve hem de servetin temerküzünün

⁴⁶ Robin Boadway-David Wildasin, a.g.e.,ss.19-63.

⁴⁷ Arthur P. Hall, **Competing Concept of Income and Double Taxation of Savings**, Center for Applied Economics, University of Kansas, 2005, ss.25-27.

doğurduğu gelir dağılımı eşitsizliğinin, sosyal sürtüşme yaratmasının, negatif dışsallık oluşturması nedeniyle savunabilir. Bu takdirde tasarrufların çifte vergilendirilmesi hem gelir dağılımının düzeltilmesi yani eşitlik, hem de tasarruf paradoksu dolayısıyla etkinlik açılarından gerekli sayılabilir. Yine de kalkınmış ülkelerde tam istihdamı sağlayacak bir sermaye stokunun korunması amacıyla; amortisman ve teknolojik gelişme için yeterli bir tasarruf düzeyinin korunmasına bir kamusal mal olarak bakılabilir. Zira tam istihdam ve büyüme devletlere verilen bir görev ise; bunu sağlayacak sermaye stokunun ve sürdüreceği tasarruf hacminin temini de, bir kamu hizmeti yani kamusal mal niteliğindedir.

Tasarrufların çifte vergilendirilmesine eleştirilerin kökeni J. Stuart Mill'e ve hatta Hobbs'a kadar gitmekte ve muhtemelen Protestan etiğinden kaynaklanmaktadır. Hobbes⁴⁸ "*Daha çok çalışıp, emeğinin meyvelerini saklayan (tasarruf eden G.A) ve daha az tüketen bir kimsenin, başboş yaşayıp az kazanan ve kazandığının hepsini tüketen bir kimseye bakışla daha çok vergilendirilmesinin sebebi ne olabilir*"? J. Stuart Mill de "*Hiçbir gelir vergisi, tasarrufları vergiden muaf kılmadıkça adil sayılamaz*"⁴⁹ demektedir. Bunlara yakın geçmişte Gelir Vergisi'nin yerine Harcama(Tüketim) Vergisi öneren N. Kaldor'u da katabiliriz⁵⁰.

Tasarrufların çifte vergilendirilmesini isteyen veya Tüketimi matrah olarak kabulüne itiraz eden, Gelir Vergisi taraftarlarının dayandığı üç önemli husus vardır: (i) Harcama Vergisi uygulanması ve idaresi mümkün olmayan bir vergidir. Örneğin Hindistan'da denenmiş ve hemen vaz geçilmiştir. (ii) Ömür boyu tüketim devresi hipotezine (life cycle consumption hypothesis) göre Tüketim Vergisi, bireyin tüketimini ertelemesine ve ömrünün sonuna yığmasına ama daha fazla tüketmesine dolayısıyla israfa yol açar: Sadece gelir ve servet eşitsizliği değil, tüketim eşitsizliği ve israf da doğurur. (iii) Nihayet ödeme gücü ölçütü olarak tüketimin matrah olarak kabulü; adil bir vergilendirme kapasitesine işaret etmez. Zira artan oranlı gelir vergisinin gerekçesini bile; vasıtalı vergilerin tüketimi vergilendirmesinin doğurduğu eşitsizliğin telafisidir⁵¹.

Dikkat edilirse; yukarıda tüketimin matrah olarak kabulüne yönelik itirazların hiç biri, kalkınma veya büyüme karşıtı bir yöntem olduğundan kaynaklanmamaktadır: Bu itirazlar özellikle kalkınmış ve tam istihdama varmış ülkelerde geçerli olabilirler. Ancak 2008 Küresel Kriz'i, gelişmiş ülkeler için de; büyüme açısından tasarrufun önemini ortaya koyuyor: Zira dış borçlanma ile sağlanan bir büyüme sürdürülebilir değildir. Kaldı ki yaşlanan nüfusun sosyal güvenlik yükü de borçlanmayı davet etmektedir. Yeterli tasarruf olmadan, kalkınmanın ve sosyal güvenliğin finansmanı da mümkün değildir.

Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesinin Önlenmesi:

Uygulamada, tasarrufların çifte vergilendirilmesinin önlenmesinin birkaç yolu vardır:

(a) Birincisi ve en köklü çözüm; Kaldor'un Harcama Vergisi türünden bir tüketim vergisine geçerek; gelir yerine tüketimin matrah olarak kabulüdür⁵². Bu vergi, yıllık bir harcama (tüketim) vergisi

⁴⁸ Thomas Hobbes, *Leviathan*, Ch xxx, Gutenberg Project, Andrew Cooke, 1651

⁴⁹ John Stuart Mill, *Principles of Political Economy*, London, Logman, 1950, s.404.

⁵⁰ Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax*, London, Unwin University Books, 1965, s.79-102.

⁵¹ Frederic von Hayek, *a.g.e.*, ss.265-285.

⁵² *a. g. e.*, s.53.

olabileceği gibi ömür boyu harcama (tüketim) vergisi de olabilir⁵³. Kanaatimce harcama vergisinin düz oranlı olması ve genel bir asgari geçim indirimi ile birlikte uygulanması tercih edilmelidir.

(b) İkincisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi korunur, fakat menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergiden istisna edilmesi ile sağlanır⁵⁴. Kısacası sermaye gelirleri, Gelir Vergisi'nden muaf kılınır: Hisse senetleri temettüsü, tahvil, bono ve mevduat faizleri, gayrimenkul iratları vergi dışı kalır. Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergileri de birleştirilebilir.

(c) Son çözümde Gelir ve Kurumlar Vergileri korunur ama kayıtlı tasarrufların, ya vergi matrahından düşülmesine izin verilir: Veya hiç olmaz ise; % 10 hatta daha düşük ve düz bir tarife ile stopajla vergilendirilmeleri sağlanır. Böylece tüketim ve tasarruf için ayrı ikili tarifeye geçilmiş olur. Ancak Gelir Vergisi Beyannamesi'ne ek olarak bir "Geçim Bildirimi" yani mükellefin tüketim harcamaları listesi, idareye verilir. Harcamaları, gelirini aşanlar, incelemeye alınıp ek vergi salınır.

Bu arada sermaye üzerindeki vergileri de düşünmek ve gözden geçirmek gerekir. Tasarrufları veya sermaye gelirlerini vergi dışı bırakıp, sermaye üzerindeki vergileri koruyup veya artırırsak, tasarrufları teşvik değil caydırmış da olabiliriz. Dolayısıyla tasarrufların çifte vergilendirilmesinden vaz geçerken⁵⁵ sermaye üzerindeki vergileri artırırsak tasarrufu teşvik etmiş sayılmayız: Burada sermaye üzerindeki vergiler ile servet vergilerini yani sermayeyi matrah kabul eden vergileri kast ediyoruz.

Bu servet veya sermaye üzerindeki vergiler ile ilgili olarak da şu üç vergide düzenleme yapılması önerilebilir:

(1) İlk olarak Kurumlar Vergisi'nin Gelir Vergisi ile entegre edilmesi ve her ikisinin de düz oranlı, örneğin mevcut % 20'lik tarife ile kavranması sağlanabilir. Ancak bu taktirde tasarrufların çifte vergilendirilmemesi için, kâr dağıtımının ve ihtiyat ayırımının vergi dışı bırakılması gerekir.

(2) İkincisi Veraset ve İntikal Vergi'leridir. Eğer nesiller arasındaki sermaye transferini bir kamusal mal olarak kabul edersek, bu vergilerin varlığı sorgulanabilir. Zira Veraset ve İntikal Vergileri mükellefi, servet biriktirmekten caydırmaya ve kendi ömür aralığında tüketmeye davet etmektedir. Miras veya İntikâller ile gelecek nesle servet veya sermaye transferi olmakta ve bu sermayenin ürettiği hizmet yani katma değer dolayısıyla milli gelir veya adam başına gelir herkes için "birlikte eşit ve tamamı" ile artar. Böylece sermayenin mirasından sadece mirasçılar değil; istihdam edilenler, tüketiciler ve toplum da yararlanır. Kaldı ki aile içi transferlerden Veraset ve İntikal Vergisi alınmaması, hem tasarrufu teşvik eder, hem de aile birliğini ve çocukları korur.

Nitekim nesiller arası sermaye transferinin sonuçlarını araştıran bir İktisat literatürü vardır⁵⁶. Nesiller arası sermaye transferi söz konusu olduğunda altın kural $r = g$ olması yani sermayenin getiri haddinin(r), büyüme hızına (g) eşit olmasıdır. $r > g$ ise tasarruflar yetersizdir: Gençlerden, yaşlılara

⁵³ M.A.Kay – J.A.King, **The British Tax System**, Oxford, Oxford University Press, 1990, 123-124.

⁵⁴ Irving Fisher, "Professor Fetter on Capital and Income," **Journal of Political Economy**, Vol. 15, ss. 426-433.

⁵⁵ Irving Fisher, "Double Taxation of Savings", **American Economic Review**, March 1939, ss.16-33.

⁵⁶ J. Prittila-M.Tuomala, "On Optimal Non-Linear Taxation and Public Good Provision in Overlapping Generations", **Journal of Public Economics**, vol.79, sayı 3, March 2001, ss. 485-501.

tasarrufların transferi söz konusudur⁵⁷. Eğer $g > r$, yaşlılardan gençlere tasarrufların transferi vardır⁵⁸. Nitekim Türkiye’de getiri oranını $r = \% 20$ kabul edersek, büyüme oranının $g = \% 3$ bulunması tasarruf yetersizliğine işaret eder.

(3) Üçüncüsü Emlak Vergisi ve Emlâk Alım Satım Vergileridir. Emlak Vergileri’ni rantları ve rantiyeleri vergilendirdiği gerekçesi ile savunulması mümkündür. Ancak Emlâk Vergileri ile Emlâk Alım ve Satım Vergileri’nin, diğer sektörlerle bakışla gayrimenkullerin getiri haddini düşürmesi halinde; sermayenin bu sektörü terki beklenir. Ayrıca konut maliyetine ek olarak konut edinme vergilerinin artırılması, aileleri konuta kavuşmaktan alıkoyar. Dahası $\% 70$ gecekondulu ve depreme karşı dayanıksız evlerin olduğu bir ülkede; konut yatırımı, sosyal refahı ve milli geliri artıran bir faaliyettir.

Emlâk Vergileri’nin, belediye hizmetlerinin finansmanının tek kaynağı olması halinde; vergi yükünün maliklerin üzerinde kalması istenmektedir. Bu durum, kiracıların belediye hizmetlerine aşırı talep doğurur. Emlâk Vergileri’ni, Belediye Hizmetleri Vergilerine dönüştürerek tüm kent sakinlerine yaymak, bedavacılığı ve israfı önlemek için gerekebilir.

Kaldı ki Emlâk Alım ve Satım Vergileri’nin varlığı, işlem maliyetini artırarak mübadele hacmini azalttığından, milli geliri ve sosyal refahı düşürmekte ve sermaye birikimini kısıtıldığından, büyüme ve istihdam artışını yavaşlatmaktadır. Konut sektörü üzerindeki vergi yükü düşürülüp, ailelerin konut edinebilme maliyeti aşağıya çekilirse; özel tasarruflar artabilir ve TOKİ’nin yoksullara konut temini yükü de azalabilir. Zira şu anda TOKİ’nin yaptığı çapraz sübvansiyon

(4) Sonuncusu Sermaye Değer Artış Vergileridir: Gayri Menkul veya Menkul Sermaye değer artışını Gelir Vergileri, gelir olarak kabul ederek vergilendirmektedir. Bu konuda iki itiraz mümkündür:

(a) İlki, sermaye değeri gelecekteki gelir akımının yükselmesi veya iskonto oranının düşmesi nedeniyle artabileceği gibi ileri tersi olup düşebilir de. Bir başka deyişle sermaye değer artışları, sermaye malının gelecekteki gelir akımının ve iskonto oranının fonksiyonu olarak dalgalanır. Bu dalgalanmalarda, değerdeki azalmaların matrahtan düşülmeyip, artışların vergilendirilmesi rasyonel değildir.

(b) İkinci olarak yerine koyma bedeli açısından, bakıldığında; sermayede bir değer artışı mevcut olmayabilir. Örneğin bir aile reisi iki odalı bir evini satıp üç odalı bir eve geçmek isterse; önüne sermaye değer artışı vergisi, emlak alım ve satım vergileri çıkacaktır. Söz konusu aile reisi, muhtemelen ek bedel ödeyerek konut edinebileceği halde; sermaye değer artışı nedeniyle, Gelir Vergisi de ödeyecektir. Oysa konut hakkı, devletin himayesindeki bir Anayasal bir düzenlemedir.

Vergi alanında AB veya OECD ülkelerinden farklılaşmamızı istememizin nedeni; gelişmiş ülkelerin sermaye birikimlerini tamamlarken, artan oranlı Gelir ve Kurumlar Vergileri’nin bulunmasıdır. Kalkınan bir ülkede, hem artan oranlı Gelir ve Kurumlar Vergileri uygulamak, hem de tam istihdam için yeterli sermaye birikimini sağlamak, aynı zamanda gerçekleştirilebilen olaylar değildir. Kaldı ki gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde işletmelerin yatırım indirimi kurumundan yararlanarak, firmaların tasarruflarının vergi dışında bırakıldığına tanık oluyoruz. Ayrıca mevduat faizlerinden, gelir vergisi almayan gelişmiş ülkeler de var. Nitekim ekonomik koşullar, bu vergileri, kalkınan

⁵⁷ Martin Feldstein, ‘Does the United States save too little?’, *American Economic Review*, vol. 67, (1977), pp. 162–81.

⁵⁸ R.Boadway-D.Wildasin, *a.g.e.*,ss.19-63

ekonomilerde uygulamada fiilen tadil etmektedir. Vergileri Meclisler kanunla koyar ve idare vergileri idare tahsil etse de; asıl ödeyen piyasalardır.

Yatırım indirimi kurumu işletmelerin, yatırımlarını kredilerle finanse etmesini de kabul ettiğinden, borçlanmayı teşvik etmektedir. Aslında yurt içi tasarrufları artıracak etkin politika, yatırım indirimi kurumunun işletme tasarrufları ile sınırlandırılmasıdır: Böylece işletmeler kârlarını açıklamaya ve tasarruf etmeye teşvik edilmiş olurlar. Ayrıca işletmelere daha doğrusu hissedarlara tasarruflarını vergi matrahından indirme olanağı tanırken, toplumda şirket hissedarı olmayan bireysel tasarruflara bu hakkı tanımamak; hukuk devletin temel ilkesi olan “kanun önünde eşitlik” kurumu ile bağdaşmaz.

Araştırmanın Bulguları:

Türkiye tasarruf hacmini artırmak istiyorsa; yukarıda sayılan değişkenleri olumlu yönde harekete geçirmek durumundadır. Bu makaledeki incelemeden ortaya çıkan ve önemli olan bulgular:

(i) Faizlerin serbest bırakılması yani Merkez Bankası'nca baskılanmaması ve piyasa faiz haddine itibar edilmesi ve yeterli pozitif reel faizin mutlaka piyasanın öngördüğü düzeyde oluşmasına izin verilmesidir. Reel faizden kasıt, piyasa faiz haddinden enflasyon oranının çıkartılması elde edilen orandır. 1990'lı yıllarda % 26 ya kadar yükselen yurtiçi tasarrufların günümüzde bunun yarısı kadar olması- diğer şeyler sabit iken- genelde tasarrufların, faiz elastikiyeti ile açıklanabilir. Kısacası faizler özellikle reel faiz düştüğü veya negatif olduğu için, tasarruf hacmi de düşmüştür.

(ii) Tasarrufların çifte vergilendirilmesinden vaz geçilmelidir. Mevcut yatırım indiriminin ve mevduatın %15 veya hazine bonusu faizlerinin % 10 oranında stopaja tabi tutulmasının, tasarrufları teşvik etmede yetersiz kaldığı cari açığın mevcudiyetinden anlaşılmaktadır. Burada gidilecek iki yol mevcuttur: Vergi Yönetimi açısından (a) ya sermaye gelirlerinin vergiden muaf tutulması veya (b) tasarrufların matrahtan düşülmesidir: Tasarrufların tespiti ve takibi ile bunların matrahtan düşülmesi, vergi yönetimi açısından daha zor olabilir. Zaten mevcut gelir vergisi matrahının hesabında, sermaye gelirleri tespit edildiğine göre; yapılacak tek işlem beyan edilen bu sermaye gelirlerinin, matrahtan düşülmesi olacaktır.

(iii) Halkımızın, tasarruf etmenin ve tasarrufların piyasalara yatırılmasının (plasmanının) bir erdem olduğu konusunda eğitilmesi gerekir. Halka sadece tasarruf etmenin değil; sermaye birikiminin bir erdem olduğu, kendileri ve toplum için hayırlı bir eylem bulunduğu anlatılmalıdır. Bireyin gelirinin tümünü tüketmesinin veya artırımlarını döviz veya altın olarak iddiharının; işsizlik ve yoksulluk yaratan bir sosyal fena olduğu anlatılabilir: Zira döviz iddiharının, bu rezerv parayı basan ülkeye faizsiz borç vermek bulunduğu ve ülkemizde ise işsizlik ve yoksulluk doğurduğu kavratılabilir. Tasarrufun, inanç sistemleri ile ilişkisi de dikkate alınmalıdır: Dolayısıyla katılım bankacılığı, sukuk gibi tasarrufların plasman alternatifleri çoğaltılmalı, ancak bu uygulamaların rasyonel kullanımları da denetlenmelidir. Ayrıca halka yönelik finansal eğitim programları yaygınlaştırılmalı ve para ve sermaye piyasaları etkinleştirilmelidir.

(iv) Sosyal risklerin havuzlanarak, kamuca gelir transferleri yani vergiler ile finansmanı önemli bir faal işgücü payını, işgücü arzından ve istihdamdan alıkoymaktadır. Faal nüfus içerisinde yer alan

işsiz-yoksulların artan tasarrufların sağladığı sermaye birikimi sayesinde istihdam yolu ile gelire kavuşturulmaları ve böylece kendi sosyal sigorta primlerini ödemeleri veya devletin geçici prim desteğinin sağlanması sağlanabilir. Sosyal koruma altındaki nüfus payı arttıkça, vergi yükünün yükselmesi, tüketimin çoğalması ve tasarrufların düşmesi kaçınılmazdır. Faal nüfusun içindeki sosyal koruma altındakilerin payının artması, hem vergi yükünü artırmakta; hem de işgücü arzını azaltarak, istihdam hacmini ve mili geliri düşürmektedir. Sosyal korumada öncelik yaşlılar, acizler ve çocuklar olmalı; faal nüfus içindeki işsizler ancak geçici olarak desteklenmelidir.

(iv) Bütün bu uygulamalar, kısa dönemde vergi geliri kaybına yol açabilir.

A) Eğer sadece tasarrufların çifte vergilendirilmesinden vazgeçilirse şu üç vergide hasılat kaybı görülebilir:

* Gelir Vergisi: (Tasarrufların vergi dışı kalması)

* Emlak Alım ve Satım Vergileri

* İmar ve İskân Harçları

Emlak Alım ve Satım Vergileri ile İmar ve İskân Harçlarının kaldırılmasının önerilmesinin nedeni, tasarrufların plasmanı aşamasında vergilendirilmesinin de caydırıcı olmasıdır. Emlak Alım ve Satım Vergileri ile ilgili bir istatistik bulunmamaktadır. Ancak aşağıdaki (Çizelge :V) deki Gelir Vergisi yükü ile tasarruf eğilimi dikkate alındığında, tasarrufların vergi dışı bırakılmasının, Gelir Vergisi hasılatının GSYH oranını % 1 kadar düşürmesi beklenir. Emlak Alım ve Satım Vergilerini de iptal edecek olursak, muhtemelen Vergi Yükü'nün % 2 kadar düşmesi söz konusu olabilir.

2002-2013 Döneminde Kurumlar, Gelir Vergileri ile Toplam Vergi Yükü ve Yurt İç Tasarruf Oranları (Çizelge: V) (% olarak)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Haslatı/ GSYH	Gelir Vergisi Haslatı/ GSYH	Gelir + Kurumlar Haslatı/ GSYH	Vergi Yükü (Bürüt)	Yurtiçi Tasarruf Oranı	Merkez Bankası Gecelik Faiz Oranı
2002	1,6	3,9	5,5	23,6	19,0	57
2003	1,9	3,2	5,1	25,4	19,3	48
2004	1,7	3,5	5,2	25,4	20,3	42
2005	1,8	3,5	5,3	25,8	18,2	35
2006	2,1	4,2	6,3	26,2	16,6	29
2007	1,9	4,5	6,4	26,3	15,5	27
2008	1,9	4,7	6,6	26,5	16,8	27
2009	2,0	4,8	6,8	27,1	13,2	20
2010	2,1	4,5	6,6	28,4	13,9	15
2011	2,3	4,6	6,9	29,7	14,4	17,75
2012	2,3	4,9	7,2	30,3	14,3	16,50
2013	2,0	5,0	7,0	31,9	13,4	11,75

Kaynak: GIB İstatistikleri, Kalkınma Bakanlığı Yıllık Ekonomik Raporlar, TCMB İstatistikleri.

Eğer sadece Gelir Vergisi matrahından tasarrufları düşersek, tasarruf hacmi % 1 kadar artabilir. Emlak Alım ve Satım Vergilerini de eklersek tasarruf hacminin % 2 artışını bekleyebiliriz. Sermaye hasıla katsayısının 5 civarında olduğu kabulü ile hareket edersek büyüme hızının % 0,4 civarında artacağını öngörebiliriz. Bu durumda, tasarrufların vergi-dışı bırakmanın etkisinin, düşük olduğu sonucuna varılabilir. Bu doğal bir sonuçtur: Zira vergi brüt faiz ile net faiz getirisi arasındaki devlet payıdır ve önemli olan faiz geliridir. Ancak faizlerin serbest bırakılması ve tasarrufların vergi dışı kalması birlikte uygulanırsa; daha gerçekçi, bir sonuç alınabilir. Netice olarak, tasarrufların vergi elastikiyeti, tasarrufların faiz elastikiyetine bakışla oldukça düşük çıkmaktadır. Faizler düşerken, vergi sisteminin tasarruf hacmini artırma kapasitesi sınırlıdır.

B)Eğer sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinden vaz geçilirse; aşağıdaki vergilerin iptali beklenir:

*Gelir Vergisi'nde Menkul ve Gayri Menkul Sermaye İratları (+ Sermaye Değer Artışı)

*Kurumlar Vergisi

Menkul ve Gayri Menkul sermaye iratlarının Gelir Vergisi içerisindeki hasılat payı 2003 yılında % 28,44 iken, 2012 yılında % 20,09 kadar düşmüştür. Bu erimede en çarpıcı olan faiz stopaj vergisinin yarı yarıya azalmasıdır. Özetlersek B şıkkının yani Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi içinde Menkul ve Gayri Menkul Sermaye Hasılatlarından vazgeçilmesi halinde bu vergilerin hasılatının GSYH'ya oranının yaklaşık % 3 oranında düşebileceğidir.

Kısa dönemde bu vergi hasılatları kaybına karşılık, tasarruf artışının finanse edeceği büyüme sayesinde Milli Gelir, istihdam ve tüketimin çoğalması sonucunda vergi hasılatının artması da beklenir: Bir başka deyişle tüketim eğilimine bağlı olarak, tüketim üzerindeki vergiler, büyüme ile birlikte artarlar. Nitekim, bu vergilerin gelir elastikiyeti dolayısıyla büyüme dolayısıyla milli gelir artışlarının, hasılat çoğalması olarak yansması beklenir. Dolayısıyla kayıplar telafi edildiği gibi özellikle uzun dönemde hasılat artışı da sağlayacaktır. Devletin asli görevi piyasa ekonomisine engel değil yardımcı olmaktır.

C)Tasarruf artışları ile beslenen büyümenin, hasılat artışı sağlayacağı vergiler şunlardır:

*Gelir Vergisi (ücret + kâr)

*KDV (tüketim)

*ÖTV(tüketim)

*Tüketim üzerindeki diğer maktu vergiler

*MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi)

D) Sermaye üzerindeki vergilerin düşürülmesi tasarrufları artırır ve yatırım artışı hasılat artışını getirir:

*Veraset ve İntikal Vergisi

*Emlak Vergisi

Sermaye üzerindeki vergilerin, tasarruf eğilimini kırmayacak şekilde ve oranda düzenlenmesi beklenir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin aile içi intikalleri ya hiç vergilendirmemesi veya % 01 altında

bir oranla kavraması suretiyle nesiller arası sermaye transferlerinin teşviki doğru olur. Bunun gerekçesi ise; yukarıda belirtildiği üzere; bu tür intikaller hem tasarrufları teşvik eder yani yatırımlara yol açarak pozitif dışsallık sağlar, hem de nesiller arası intikaller dolayısıyla kamusal mal niteliği taşır.

Bu hasılat artışını destekleyecek bir başka gelişme ise; sermaye birikiminin getirdiği istihdam artışının, kayıt dışı ekonominin hacmini azaltmasıdır. Kayıt dışı ekonomiyi tasfiye edecek olan, faktör donanımının değişmesi ile; sermayenin ve girişimciliğin giderek artırılmasıyla işsizliğin ve yoksulluğun azalmasıdır: Eğer sermaye stoğu yetersiz ise; kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı ekonomi sürecektir. Tasarruf artışı ile sermaye birikimi hızlandırılmadığı sürece; cari açık, işsizlik ve yoksulluk dolayısıyla kayıt dışı ekonomi ve yetersiz büyüme devam edecek demektir.

Sonuç:

Sonuç olarak vergi sisteminin tasarruf elastikiyetinin düşük çıkması aldatıcı olmasın. Zira yukarıdaki (Çizelge: I veya V) ten anlaşılacağı üzere devlet para politikası ile faizleri bilinçli olarak bastırarak düşürürken, vergi yükünü de tasarruflar aleyhine artırmaktadır. Buradan C. Clark'a⁵⁹ bir atıfla kamu harcamalarının/kamu gelirleri yükünün GSMH'nin% 25'ni aşması halinde etkin kaynak dağılımının yani piyasa ekonomisinin işleyişinin engellendiği sonucuna varabiliriz.

Devletin piyasa ekonomisine müdahalesi giderek artarken yani vergi yükü artırılarak kamu sektörü nispi olarak genişletilirken; piyasanın buna tasarrufları düşürerek ve büyüme hızını aşağıya çekecek tepki vermesi doğaldır. Asıl tartışılması beklenen, tasarruf hacmi veya tasarrufların çifte vergilendirilmesi değil; devletin piyasa ekonomisi kurallarını ve kurumlarını ne ölçüde benimsediğidir. Vergi yükü artışı ve tasarrufların çifte vergilendirilmesi, kalkınan bir ülkede kaynakları kimin tahsis edeceği arayışıdır: Kaynakları piyasa güçleri mi yoksa oy sandığı mı tahsis edecektir?

Ekonomide, oy sandığının, piyasa güçlerini bastırması, örneğin 2013 te sosyal korumanın GS-YH'daki payının, yurt içi tasarruf hacmini aşması ile çok belirgin bir hale gelmiştir. Bu müdahaleye yani oy sandığının, piyasa mekanizmasını bastırmasına, piyasanın kısa dönemde büyümenin yavaşlaması ve geri kalmışlığın devamı şeklinde daha sonra uzun dönemde işsizlik ve kriz olarak tepki verebileceği öngörülebilir.

Sevgili Akalın hocamıza çok teşekkür ediyoruz. Ben iki şey müsaad buyururlarsa söz vermeden önce benim kafamı bir şey meşgul ediyor, o d şu. biz vergilerin vergiciler olarak maliyede düşündüğümüzde çok ciddi bir literatürün biraz geri itilmiş alanını ihmal ediyoruz gibi geliyor bana. Ama bunlar bize yansıtıldı. Fakat biz bunları dikkate almadık. Bunlardan bir tanesi sevgili arkadaşlarım 1923 te aşarın kaldırılması kararı verilmesine rağmen devletin bunu kaldıramaması ve 1925 te zorla kaldırması ve kaldırdığı esnasında da hazinenin daha doğrusu devlet varidatının 1/3 nün yok olmuş olması, 1926 da ise çok kötü bir şekilde gider vergileri sistemine geçilmemiz 27 de değiştirmemiz falan. Şimdi şunun için söylüyorum. Aşar vergisinin teorik sebebi mültezimle ilgili bir zulüm oluyor, bir tahsil yöntemidir. O ayrı bir olay. Ama verginin teorik sebebi 1960 ta Kaldor'un bize önerdiği teorik sebeple aynıdır Sovyetlerin hububat teslimi teorisi ile aynıdır 1868 Japon etkinliği Meiji restorasyonunda Land Tax verginin değişim teorisi ile aynıdır. Oda şudur vergiyi realizasyon esası üzerine mi yoksa potansiyel esas üzerine mi alacağız. Kaldor raporunu ki bizde maliyede gizli tutulmuştur.

59 Colin Clark, "Public Finances and Changes in the Value of Money", Economic Journal, December 1945, ss.371-389.

Maliyeci dostlarım varsa kusuruma bakmasınlar. İngilizcesi gizlidir ama Türkçesi açıktır. Yayınlandı Türkçesi. Birinci cümlesinde yada ikinci cümlesinde vergi potansiyelinden yararlanamıyorsunuz. Nedir vergi potansiyeli, bunun çevirisini yapan da Ottofon Beiring dir. Oda şudur “Üretim ürünleri üzerine kullanım kapasitesinin vergisi varsa kullanıma aktar onu.” Yani makinanın üzerine bilmiyorum bunu şimdi Güneri hocam dövecektir tabi. Ama tarım ürünleri alanı sizsiniz siz, aşarı kaldırmanın bir mantığı olabilir mi? Kaldırdık ne oldu peki o varidata ne oldu peki? Tarımsal kesim geleneksel değil midir? Onun ticari bir mantığı olabilir mi? Olmadığı için zaten İngilizler HadTax i icat ettiler. Plantasyonlarından kauçuk hammaddesi toplayabilmek için. Çünkü adamların şeyi yok yani bir dolara bir kova ham kauçuk getiriyordu, İngiliz ticari kafası ile ya buna iki dolar verin bana iki kova getirsin derken adam yarım kova getiriyor. Onun ihtiyacı bir dolar. Geleneksel o. Bu defa İngilizler vay sen böylemi yapıyorsun. Sen benim kölemsin diye bana bir dolar vergi vereceksin, o zaman da iki kova getiriyor bir doları ile vergisini ödüyor diğer bir dolar ile kendi ekme peynirini alıyor. Şimdi tabi böyle bir olay var gibi. Biz bunu ihmal ediyoruz. Dolayısıyla hocamın söyledikleri ayrı bir olay. Bir son bişey söyleyeyim ben bir imtihanda da kullandım bunu. İki kamu üniversitesinde ders veriyorum şu anda. H. C. Chong kitabında yazıyor”” iyi vatandaşlar banka borçlarını -yani geliyorsa hani şu kadar kart borcunuz şu kadar asgari borcunuz şu kadar diye- asgarisini değil hepsini öder demiş”. Benim sorum şuydu H.C.Chong iktisadın işleyişini biliyor mu bilmiyor mu bilmiyor tabi. Çünkü kapitalist sistem borçla çalışır. Bu iki izm marksın büyük çatışmasıdır. Ama borçla çalışır. Ben öyle düşünüyorum. Bunu tartışacağız. Hocalarıma çok teşekkür ediyorum. Şimdi sözler sizlerde efendim. Buyurun. Sıra ile müsaade buyurursanız alalım katkı ve eleştirilerinizi kalkan dostum veya hocam lütfen önce ismini sonra hangi hocama soracağını söylerlerse ben kaydedeceğim sonra devam edeceğiz.

BAŞKAN- Kime soruyorsunuz efendim bir de onu söyleyin lütfen.

İsmail Tathoğlu- Ben bir şey eklemek istiyorum ve her ikisini birden, Hocalarımın her ikisini birden. Bir bu değerlendirmeyi yapıp da dikkate almasını istiyorum.

Şimdi bence her iki tebliğin bir ortak yönü var veya bir ortak çıkışı var. Bu da şöyle: Şimdi Türkiye’deki tasarruf açığı ve borçlanma arasında bir ilişki var. O ilişki de şöyle: Özellikle 2001’den sonra dünyada bütün öne çıkmış gelişmekte olan ülkelerde benzer gelişmeler oldu.

Birincisi, bu ülkelerin tamamında milli para değerli. Bu ülkelerin tamamında büyüme oldu, bu ülkelerin tamamında ihracat arttı, bu ülkelerin tamamında enflasyon düştü, bu ülkelerin Türkiye hariç ve bir-iki ülke hariç tamamında cari fazla oldu. Türkiye’nin milli paranın değerlenmesi döviz üzerinden bir satın alma gücü artışı var. Ve bu nedenle faiz ve kara yönelik bir gelişme var ve dış borçlarda önemli oranda yansıması var.

BAŞKAN- Başka efendim, buyurun efendim.

Adınızı da lütfen.

PROF. ALİ ÇELİKKAYA (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)- Ali Çelikkaya, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.

Benim sorum Güneri Hocama olacak.

Güneri Hocamın söylemlerinden ben, daha tebliğinden de anladığım tasarruflarında vergilendirildiği yönündeki görüşü savunuyor Hocam. Hocamın bu görüşlerinden zihninden geçen modelin bire bir en son Made in İngiltere için önerdiği alternatif modellerden biri olan net harcama vergilemesi modeline karşılık geldiğini düşünüyorum. Fakat Hocam birkaç alternatif çözüm önerisi söyledi. Bunların içerisinde düz oranlı bir gelir vergilemesi modeli de dâhildi. Fakat çok net bir şekilde Hocam neden acaba tebliğinin sonunda Türkiye için en iyi alternatif net harcama vergilemesi modelidir demedi. Çünkü Hocamın ifadesiyle faizleri ve tasarrufları direkt verginin dışında tutan model Kaldor'dan sonra bunu geliştiren Made in'in ifade ettiği net harcama verilemesi modeli. Böyle bir model bire bir yatırımları ve tasarrufları verginin dışında tutan gelir vergisine karşılık geliyor.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Başka efendim, hocalarım?

Buyurun Hocam.

PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Yusuf Karakoç, 9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben sorudan ziyade küçük bir-iki katkı yapmak istiyorum.

Bunlardan biri Nurettin Hocaya bir esprili takılma olacak. Kendisinin bir ay evvel düzenlediği bir toplantıda bir araştırma görevlisine tebliğ metnini niye göndermedin diye takılmasıdır. Kendisi tebliğ metnini niye göndermedi de burada başka metinlerle uğraştı?

Demek ki o arkadaş masummuş, “Alma mazlumun ahını çıkar aheste aheste” diye bir söz var. Nurettin Hocadan bu aheste aheste çıktı.

İkincisi, Nurettin Hoca bir metin göndermiş, o metin üzerinden değerlendirme yapılmış ama daha sonra metnini değiştirmiş.

İlk metin olumlu sonuçlar gösteriyormuş, herhalde bu olumlu sonuçlardan biraz rahatsızlık duymuş. Kendisi olumsuz sonuçlar üretmek istemiş herhalde. Sonra diyor ki, “Bu başka başka bilgiler de içeriyordu, bu eski metin.“ Acaba çarpıtma mı yaptı Hocam?

Şimdi bir de bu borçla ilgili bir sorum var. Tablolara baktığımızda büyüklü, küçüklü borç verebilecek büyük ekonomilere sahip bütün ülkelere borç oranları bizden daha yüksek. Baktığımızda herkes borçlu, acaba alacaklı kim? Bu ülkelere borç veren kim? Eğer hepimiz borçlu isek bizim dışımızda birileri bize borç veriyor olması lazım. Kim veriyor onu bilmiyorum, burada yok galiba.

BAŞKAN- Burada var var.

PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Onun dışında tabii borç yalnız başına kötü bir şey değil. Eğer cari harcamalarınızı karşılamak için borç alırsanız batarsınız. Ama işletmenize borç alıp onu değerlendirirseniz ek gelir de sağlayabilirsiniz.

Bazı rakamları değişik açılardan değerlendirmek mümkün. İhtiyacınız varsa borç alabilirsiniz, devletseniz, ihtiyacınız varsa, kamu gelirine ihtiyacınız varsa vergi yükünü artırabilirsiniz. Biz vergi yükü OECD ülkelerine göre, Avrupa Birliği ülkelerine göre çok düşük, çok düşük diye de eleştiri-

yoruz. Sonra bilmem falan ülkeyi yakaladık diye de eleştiriyoruz. Devlet yönetimi o kadar kolay bir yönetim değil. Bazen yükü artırırınız, artırdığınız yükü de bir daha geri alamazsınız.

Hoca bir tabloda Erbakan'dan Erdoğan'a geçti, niye geçti bilmiyorum. Arada sanki başka başbakan yokmuş gibi. Erbakan'dan Erdoğan'a bir geçiş yaptı. O aradaki başbakanlara ne oldu? Onları da eklemesinde yarar var.

Bir de, yani krizlerden biz çok çektik, hâlâ kriz içerisindeyiz. 2020'de tekrar bir kriz beklentisi içerisinde olmamasını istiyorum Nurettin Hocanın, yazık olur bize.

Güneri Hocanın tebliğine geldiğimizde, düz oranlı vergi önerisini çok güçlü yapmadı ama 6 yıl biz birlikte bir yerde çalıştık. Ben tek oranlı vergiyi önerdikçe Güneri Hocam orada bana hiç destek vermiyordu. Nihayet o noktaya gelmiş olmasından da mutluluk duyuyorum.

Artan oranlı tarife Güneri Hocama göre tasarrufu teşvik etmiyor, bana göre tasarrufu teşvik ediyor. Niye? Çünkü artan oranlı tarife uygulanmıyor. Aynı ayrı yerlerden elde edilmiş gelirler toplanıp beyan edilmediği için ödenmesi gereken vergi tasarruf edilmiş olması gerekir. O zaman tersi bir ilişki kurmasında yarar var ya da bunu dikkate almasında yarar var diye düşünüyorum.

Ve son söz olarak şunu söylüyorum: Herhalde sosyal devlet yüzünden kamu yükü artmış değildir. Bir de düz oranlı tarife gelmediği müddetçe kanun eliyle kişiler kayıt dışı kalmaya zorlanmaktadır. Düz oranlı tarife gelirse hiç olmazsa insanlar daha dürüst davranabilirler diyor, hepimize saygılar sunuyorum.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Bir saniye Hocam size gelmeden Karakoç Hocamınkine belki müsaadelerinizle, kusura bakmanın lütfen bu Başkanlık hakkımı kullanayım, üstelik de kareli gömlek giydikten sonra.

Şimdi sevgili Korkut Boratav Hocamızın kulaklarını çınlatarak bir şeyi bilginize sadece sunuyorum Hocam, Hocalarım. O da şudur: Bütün bulgular Türkiye'de şunu gösteriyor ki, emeğin belirli yıllar itibarıyla belirli bir zaman dilimi içinde net üretimiyle emeğin ücreti arasında giderek açılan bir makas, ama emek aleyhine cereyan etmektedir.

Bunu bilgilerinize sunayım.

Hocam kusura bakmayın. Buyurun efendim buyurun.

BİR KATILIMCI-(Prof. Dr. Sacit Hadi Akdede) Yorum yapacağım. Benim işin açıkçası alışık olmadığım tarzda hani bir sunumdu. Çünkü genellikle sunumları daha kısa slâytlarla yaptığımız an hocaların ikisi de yazılmış olan makaleyi Word dosyasından aşağı doğru indirdiler ve bu bizim için takip edilmesi oldukça güç oldu. Özellikle hem tabloları hem de formülleri takip etmekte çok güçlük çektim. Ya buradan bakınca çok net göremedik. Yani Güneri Hocanın formülleri daha yakından daha kompakt bir şekilde hani görmek isterdim, çok sevindim. Öğreneceğim şeyler olabilirdi orada.

İkincisi, model açısından mesela Güneri Hocam bu tasarruf fonksiyonunu verdi ve bu modele hani daha önceki modellerden birine atıf var mıydı emin değilim. Yani göremedim onu, belki vardı da göremedim. Yani, tasarruf milli görevin, faiz oranının, sosyal riskin, vergi yükünün ve gelir dağılımının bir fonksiyonu olarak modellendi. Yani burada beş-altı tane bağımsız değişken var ve tasarruf

oranı var. Sanırım bağımlı değişken ya tasarruf oranı, tasarruf miktarı değil herhalde. Ama şurada şöyle bir şey belki hani ben merak ediyordum.

Böyle bir fonksiyon ekonometrik olarak daha önce test edildi mi herhangi bir şekilde? Zaman serisi olarak test edilebileceğini işin açıkçası düşünmüyorum. Çünkü bu değişkenlerde bazılarında, yani yüksek frekans dediğimiz data bazılarında düşük frekans dediğimiz data var. Acaba böyle bir model –merak ettiğim için soruyorum- yani bu bağımsız değişkenleri içine alan böyle bir model daha önce herhangi bir yatay kesit ülke bağlamında test edildi mi? Yani bu bağımsız değişkenlerin hangisinin önemli olup olmadığı vurgulandı mı?

Bu gerçekten merak ettiğim bir şey.

İkincisi, mesela tasarruflar artmadığı halde milli gelir artıyor dedi Güneri Hocam. O zaman büyüme var, ama tasarruf yok. Demek ki büyüme tasarruvsuz da olabiliyor herhangi bir şekilde. Herhalde bu borçlanmayla oluyor.

Bir şey daha var burada belki söyleyebileceğim. Tek oranlı vergi ya da artan oranlı verginin istenmemesi konumunda gelir dağılımı üzerinde hiç düşünülmedi. Yani gelir dağılımı ile büyüme arasında bir “Trade” hedef olabilir, zaten literatürde böyle bir şey var. Acaba büyümeyi artıralım derken bütün amacımız, bütün vurgumuz büyüme üzerine olursa tasarrufları artırabiliriz belki ama. Bu, yani bazı vergileri, mesela gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradını vergilendirmemek gibi bir durum gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etki yapar? Büyüme ile gelir dağılımı arasındaki “Trade of” burada önemli olabilir belki.

Nurettin Hocamın, Bilici Hocamın kırılma dediği Hocam, böyle bir kırılma herhangi bir şekilde rakamsal olarak tespit edildi mi? Yani bu kadar borç yükünün olması, kaldı ki kamu borç oranının düşmesi, hani belirgin sizin verdiğiniz rakamlarda. Ama özel borç, özel sektörün borcu artıyor. Peki, kırılmaya yaklaşıyor diyor. Böyle bir kırılma objektif olarak tespit edildi mi; kaç bu kırılma; yani milli gelirin kaçını olursa böyle kırılma oluyor? Yoksa bu sizin yani ekonomik verilere ya da herhangi bir objektif ölçüde dayanmadan kendi öngörünüz mü?

Teşekkür ederim.

METE SAAT (Hazine Müsteşarlığı Daire Başkanı)- Tebliğ sahibi Hocalarımı saygı ve selamlıyorum. İkisine de teşekkür ederim.

Hazine Müsteşarlığı, Mete Saat.

Benim aslında bakarsan Hocalarımızın sunumlarından yaptığım çok fazla değerlendirme vardı ama çok fazla yoruma girmek sizin, Yusuf Hocamın değindiği bir konuya ben de bir katkıda bulunmak istiyorum.

Biz işe ilk başladığımız 2000 kriziyle birlikte Hazine Müsteşarlığında göreve başlamıştım. Bu kamu bankaları operasyonu neticesinde, çok ani olarak tabii o ihraç edilen özel tertip iç borçlanma senetleri sonucunda yüzde 74'lük milli gelire oran hesaplandığında... olarak şöyle bir şey söylenmişti. “Borç yığının kamçısı, işte bundan sonra her şey başlıyor.”

Oradan başlayan ekonomik program 2008'e kadar çok başarılı şekilde uygulanan bir ekonomik program, ciddi mali disiplin, özellikle program tanımlı bütçe dengesinde çok sıkı bir duruş neticesin-

de bizi Şu an için konuŐtuĐumuz ve yani kabul edin, etmeyin ama genel itibar itibarıyla yurt dışında da hani bunun yansımasını görüyoruz. Çok başarılı bir borç stoku yönetimi. Şu anda konuŐtuĐumuz milli gelire oran olarak stok rakamı açık ekonomi olarak, yani bir grupla karşılaştırıldığında çok sağlıklılı. Hatta Şu anda tartıŐtıĐımız konu bizim, özellikle i borç tarafından çok kayda değer miktarda kaydedilen, örneğin ortalama i borçlanmanın vadesi Şu anda 6 yılın üzerinde. Yani kriz döneminde söylemeye gerek yok. Bir aylık, iki aylık senetler çıkarılmış olduğumuz dönemler vardı.

Diğer taraftan kompozisyon itibarıyla sabit senetlerin ağırlılığı Şu an için değişken faizlerden daha fazla. Bu da çok sağlıklı bir görünüm. İç piyasada Şu an için döviz cinsinden ya da dövize endeksli herhangi bir senet yok. Bu da bu Şoklara karşı ya da kur riskine bağlı olarak içeride yaŐanacak kr... karşı çok ciddi bir immulizasyon sağlıyor.

Diğer taraftan i finansmanda yapılan dŐuk miktarda borçlanma gereği sonucunda banka bilançolarında Şu an için devlet içi borçlanma senetlerinin toplam menkul sermaye cüzdanı ya da toplam bilanço içerisindeki payları bütün zamanların en dŐuk rakamlarına ulaşmış durumda. Bu da ciddi olarak piyasada aslında bakarsanız daha fazla borçlanılması yönünde bir baskıya neden oluyor.

Şu anda tartıŐtıĐımız konular bunlar aslında bakarsanız bizim.

Diğer taraftan bir borç krizini engelleyecek, en azından kamu tarafından bir borç krizini engelleyecek her ne kadar bir mali kuralımız olmasa da bildiğiniz üzere bir borçlanma limitimiz var. Her yıl Yıllık Bütçe Kanununda genel bütçe açığı kadar net borçlanma yapma imkânımız var. Bunun zerine sadece yüzde 5'lik bir artış Hazine MüsteŐarlıĐının bağlı olduğu bakan yetkisinde, yüzde 5'lik bir artış da Bakanlar Kurulu yetkisinde. Bunun zerine bir borçlanma zaten istense de yapılamıyor. Ama zel sektör borçlanması, özellikle dış borçlanmasıyla ilgili kırılganlığa katılıyorum. Biraz kontrolsüz bir borçlanma var. Bunu nleyici birtakım mekanizmalar yürürlüğe girdi. Yani i kaynaklara yönelmeyle ilgili olarak birtakım vergi teşvikleri yürürlüğe girdi ama tabii karŐılıĐını muhtemelen orta vadede göreceğiz.

Faiz zerine vergi konulmasıyla ilgili olarak bu konuyu ilk uygulamaya geçirdiği zaman Maliye bürokrasisinde ciddi olarak tartıŐmıŐtık. Bunun bize ileride bir marj olarak geleceğini, faiz oranlarında bir, yani sonuçta net olarak borç veren, kendi eline geçmesi gereken parayı hesaplayabiliyor. zerine bir vergi koyduğun zaman oradan bir maliyet olarak bize yansıdı. Maalesef o konuda çok ikna edici olamadık demek ki. Bu da bize tabii daha sonra bıyıklı yabancı dediğimiz, yani biliyoruz ki içerideki parayı yurt dışına çıkarıp, işte bu vergiden by-pass ederek kurtulmak için uğraşan bir yatırımcı kitlesiyle bizi karşı karşıya bıraktı.

Almanya'nın uyguladığı "Detrol" işte arkasından yapılan bu yatırımlara, gelir getirici yatırımlara yönelmeyle ilgili yaptıkları reformu aslında bakarsanız biz program döneminde uygulamıŐtık. Bunun zerine biz de o an için –yanlış hatırlamıyorsam- Kalkınma Bakanlığı, DPT uhdesindeki yatırım programında çok ciddi bir revizyona gidildi. Kayda değer miktarda, yanlış hatırlamıyorsam 3'te 2 oranında, yani çok makul görülmeyen, getirisi olmayan yatırım zaten portföyden çıkarılmıŐtı.

Bir de bu vergi, Kurumlar Vergisinde özellikle milli gelire oranı olarak en son Güneri Hocamın sunumunda kullandığı bir slâyt vardı. Sanırım bu Gelir İdaresi Başkanlığının Web sayfasında yayınlanan, hem kurumlar, hem gelir vergisi için milli gelir oranı olarak bir seri var.

Ben, o seriyi kullanılırken şöyle bir parantez açmak isterim. Özel sektör tarafından, yani kamu eliyle üretilen kâr karşılığı ödenen vergi ayıklandıktan sonra elde edilen seri acaba herhangi bir şekilde ellerinde var mıdır?

Ben bunu merak ettim.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Başka var mı hocalarımızdan?

Buyurun efendim.

ÖKKEŞ YÜCEL (Süleyman Demirel Üniversitesi)- Süleyman Demirel Üniversitesi Ökkeş Yücel.

Hocam ben Nurettin Bilici Hocamın konusu için öncelikle Hocama teşekkür ediyorum. Yani böyle bir dönemde bu konuyu anlatmak biraz zor olduğunu düşünüyorum. Ve çok hak veriyorum Hocama.

Şimdi dünyada bu 1950'lerden sonra 2000 yılına kadar baktığımızda dünyadaki en düşük faizlerin yaşandığı bir dönemdeyiz. Her şeyin pozitif ve olumlu olduğu bir dönemdeyiz. Paranın en ucuz olduğu bir dönemdeyiz. Krizler yaşandığında dünyaya olabildiğince fazla para sürülüyor ve hani dünyada o likiditenin olduğu bir dönemdeyiz. Bu kadar olumlu dönemlerin, olumlu bir dönemde çok fazla diyebileceğim, işte özelleştirme yaptık, işte vergi potansiyelimizi artırdık, işte devalüasyon yaptık son yıllarda, işte tasarrufumuz yüzde 20'lerden bu 2002'den sonra az önce Güneri Akalın Hocam da gösterdi. İşte yüzde 13'lere kadar düştü. Hani bu kadar olumlu şeyin içinde bizim borçlanmamız bayağı bir arttı. Yani şey olarak, miktar olarak arttı. Gayrisafi yurt içi hâsılanın içinde azalmış olabilir ama miktar olarak çok arttı.

Ben yakın zamanlarda İspanya krizine bakıyordum. 2008 krizinde yüzde 30 olan borçları, yüzde 35 olan borçları 2012-2013 yılına geldiğinde yüzde 100'lere kadar çıkabildi.

Şimdi her şeyin olumlu olduğu bir zamanda bu borçlanmayı bu kadar düşük tutmak çok basit. Ama bu küçük bir olumsuzluk olduğunda ben bu borçların çok çok yükseleceğini. Hani aynı oranda yükseldiğinde yüzde 190 gibi bir oran oluşuyor bizim ülkemiz için. Hani bu kadar her şeyin olumlu olduğu bir dönemde bu kadar yükselmesini ben açıkçası normal bulmuyorum.

Bunu söylemek istedim.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Yakup Hocam.

DOÇ. DR. YAKUP KARABACAK (Akdeniz Üniversitesi)- Akdeniz Üniversitesinden Yakup Karabacak.

Ben Hocalarıma sunumları için teşekkür ederim. Güneri Hocama bir küçük sorum olacak benim.

Şimdi sosyal koruma harcamalarını verdi kendileri. Sanıyorum 2013 yılında gayrisafi yurt dışı hâsılaya oran olarak yüzde 14. Diğer hocamızda da var, kendisi de kabul etti. Toplam vergi yükünün veya kamu gelir yükünün de yüzde 40 civarında olduğunu ifade ettiler.

Benim merakım şu: Bir kere biz dünyada sosyal koruma harcaması olarak benim bildiğim OECD rakamları içerisinde, 34 ülke içerisinde sondan üçüncüyüz galiba. Yani bizden sonra Güney Kore ve Meksika geliyor en sonlarda. Türkiye’de sosyal koruma harcamaları bu manada çok yüksek değil diye düşünüyorum.

İkincisi de, verdiğiniz rakam sanıyorum brüt bir rakam. Yani biz sosyal koruma harcamaları nakit yardımı olarak veya emekli maaşı olarak verdiğimiz paraları da dolaylı vergi sistemi içerisinde vergilendiriyoruz. Dolayısıyla burada bir aldatıcılık var diye düşünüyorum bu brüt rakam üzerinde.

İkincisi de, bunu doğru kabul etsek bile eğer kamu gelir yükü yüzde 40 ise, bu yüzde 14’ü buraya gidiyorsa geri kalan kısım nereye gidiyor? Bu tasarruf, Türkiye’deki tasarrufları olumsuz etkilemiyor mu?

Buna bir açıklama getirirseniz sevinirim.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Arkadan bir hocamız, buyurun hocam.

DOÇ. DR. TARKAN ÇAVUŞOĞLU (Hacettepe Üniversitesi)- Hakan Çavuşoğlu, Hacettepe Üniversitesinden.

Hocalarıma teşekkür ediyorum ben de. Sormak istediğim soru Güneri Hocama olacak benim de.

Şimdi Güneri Hocam başta şöyle bir karşılaştırma yaptı sanki. İthal ikameci dönemde de tasarruf oranları işte 80’li yıllardan sonraki dönemde de hemen hemen aynı dedi. Ama aslında dinamikler tamamıyla farklı. Bunu soracağım. Yani şu andaki ve işte yaklaşık 30 yıldır tamamıyla dış tasarruflara dayalı bir tasarruf dinamiği var ülkede. O yüzden de zaten korelasyonu, vergiyle tasarruflar arasındaki korelasyonu zayıf bulmuş Hocamız. Yani bu gayet normal diye düşünüyorum.

Şimdi böyle bir ortamda, yani bir de dünyadaki orta mı da düşünerek mi ele almalıyız bu tartışmayı? Onu da kafamda oturtamadım ama. Böyle bir ortamda zaten tasarrufların tamamıyla faiz oranlarına duyarlı olduğu bir ekonomide, Türkiye gibi yapısal sorunlarına bağlı olarak böyle olan bir ortamda. Vergilerin indirilerek tasarrufların teşvik edilmesi, kamu tasarruflarını da azaltarak kamunun borçlanma ihtiyacını daha da fazla artırarak bu kısır döngüye katkı sağlayacaktır diye düşünüyorum.

Acaba yani dünyanın geleceğini, işte dünyadaki iktisadi durumun da geleceğini göz önünde bulundurursak vergileri indirerek tasarrufları teşvik etmenin mümkün olduğunu düşünüyor mu acaba Hocamız? Yani yoksa hani kâğıt üzerinde hani bu tartışılabilir ama pratikte dünyanın, mesela en son sanırım raporlar dünyanın 2 sene daha durgunlukla boğuşacağını söylüyor.

Şimdi böyle bir ortam söz konusu olduğunda vergiler tasarruflar için hakikaten ne kadar önemli?

Bunu sormak istiyorum.

Teşekkürler.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Tarkan Hocam doğrusu ruhuma su serpti. 2 senede bu krizin biteceğini bize ifade buyurarak.

Teşekkür ederim Hocam.

Başka hoca var mı?

Peki, sizi de alalım. Bir yerden sonra bir tur yapalım, sonra zamanımız kalır sizler de uygun görürseniz şey yaparız.

Buyurun hocam.

YRD. DOÇ. DR. CEM BARLAS ARSLAN (Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Teşekkür ederim Hocam.

Cem Barlas Arslan, Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Nurettin Hocam kamu borçlarıyla ilgili bir sunum yaptı. Ben naçizane ona bir katkı yapmak istiyorum kamu borçlarıyla ilgili olarak.

Şimdi son dönemde, özellikle Adalet ve Kalkınma Partisi iktidarı döneminde kamu dış borçlarında ciddi bir düşüş oldu, iç borçlarda bir artış olduğunu görüyoruz ve borç oranı anlamında, makro anlamında çok iyi bir tablo var. Bu bir gerçek. Fakat özel sektör borçlarında ciddi bir sorun var.

Son dönemde çok dikkat çekmemekle birlikte Transatlantik Ticaret ve Yatırım Anlaşmasının ben ileri dönemlerde Türkiye’de ihracatçı şirketlerin borçlarına olumsuz anlamda bir yansıması olacağını düşünüyorum. Hatta ben normalde mali hukukçuyum, fakat sonlarında borçlanmayla ilgili merak dolayısıyla çalışmaya başladım.

Borsada işlem gören 28 tane şirketin bilançolarını inceledim. Bunlar Türkiye’de ihracatın 2015 itibarıyla yüzde 8’ine yakınını yapan şirketler ve çok büyük şirketlerdi. Ve bu 28 şirketten 7 tanesinin ciddi bir borç krizi olabileceğini gördüm ama 2017’de yürürlüğe girmesi, müzakerelerinin bitmesi beklenen TTIP ne kamuoyunda dikkat çekiyor, ne hükümet kanadında ya da muhalefet kanadında ekonomi kurmayları anlamında dikkat çekiyor. Naçizane ben böyle düşünüyorum.

Gümrük Birliğinde yaşadığımız sıkıntıların bu anlaşma yürürlüğe girdiği takdirde ve Türkiye bu anlaşmaya taraf olmadığı takdirde ihracatçı şirketlerin döviz varlıklarını çok olumsuz etkileyeceğini ve bu anlamda borç ödeme konusunda sıkıntıya düşeceklerini var sayıyorum, düşünüyorum.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Teşekkür ederiz.

Şimdi Cem Hocamın söyledikleri çok hoş bir noktaya, çok teşekkür ederim arkadaşlara değindiniz. Hatta ODTÜ’den iki hocamız aşağı yukarı bundan 3-4 sene evvel bir araştırma yapmışlardı bu borç meselesinde. Şöyle bir içimize ferahlık veren belki o araştırma sonucuna göre sonuca ulaşmışlardı.

Evet, özel sektörün borçları artıyor ama bunlar daha çok ihracat yapan firmalarla ilgili. Fakat mesela o çalışmada ben şeyi görmemişim. Doğrusu soramadım da arkadaşına o da benim tembelliğim olsun.

Güzel de, bizim ihracatımız kalem kalem değişmekle beraber büyük çaplı ithalata da dayanıyor. Yani net ihracatı bilmemiz lazım, orada araştırmada gayrisafi ihracatı veriyordu hocam. Onun için belki onu da biraz netleştirmek. Son dediği şeyler o Transatlantik, ama son derece önemli.

Şimdi hocalarımıza söz verelim. Sonra yine bir şey kalırsa bir bakarız.

Buyurun hocam.

CEVAP- Peki, teşekkür ederim Hocam.

Ben not tutabildiğim kadarıyla hocalarımın, meslektaşlarımla değerlendirmelerine, sorularına teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Nurettin Bilici: Not tutabildiğim kadarıyla cevap vermeye çalışacağım.

İsmail Hocanın değerlendirmesi. Yani sadece bizde değil 2000 öncesinde ve içinde bulunduğumuz dönemde paranın bollaşması piyasada, dövizin bollaşması ve bu bize benzer ülkelerin hepsinde benzeri şeyler oldu. Doğru. Ve sıkıntı da yine benzeri ülkelerde, Brezilya'da mesela ilk ön plana çıkan o borçlarla alakalı bir krize gitme olasılığı yükselen ülkelerden bir tanesi.

Yani para tabii kendi memleketinde faiz düşüktü, Güneri Hoca da söyledi sıfır faizler falan. Yani keyfinden dolayı bizim gibi ülkelere gelmedi. Bizim gibi ülkelerde 8-10-12 faiz alıyordu, daha çok parasına para katıyordu. Onun için geldi ve şey yaptık. Tabii yani bu alınan parayı iyi değerlendirirsek, Yusuf Karakoç Hocanın da söylediği "borç iyidir, borç niye kötü olsun" gibi bir değerlendirme yaptı Yusuf Hoca.

Yani aldığımız parayı iyi kullanırsanız iyi olabilir. O aldığımız paraya verdiğiniz faizden daha fazla para kazandırıp ülkeniz ekonomisini daha ileri götürebilirseniz borçlanma iyi olabilir, ama yani bizim tarihimize baktığımız vakit maalesef böyle yapmamışız.

Son dönemde de böyle olmadı, tüketime harcadık. Yani gelen o borçlar, daha çok yani kamu vasıtasıyla değil, tamam özel sektör vasıtasıyla alınan paraları yatırıma değil tüketime harcadık. Yani şu tebliğimde de var bir tane istatistik. Milli gelirimizin, neden kompozisyonu milli gelirimizin ne kadarı nereden diye Uluslararası Rekabet Enstitüsünün yaptığı bir şeyde son sıralarda çıkıyor Türkiye. Türkiye milli gelir kompozisyonu 2014 yılı tüketim harcamaları milli gelirin kompozisyonunda yüzde 68,8'ini oluşturuyor. 61 ülke arasında en sonlardayız veya en başlardayız. Yani bu tüketim de, yüzde 70'e yakını milli gelirin tüketimden kaynaklanıyor.

Bu kaynaklar nereden geliyor diye baktığımız vakit dış kaynaklar bu aldığımız borçlar, dışarıdan aldığımız onları harcıyoruz. Temelin hesabı veya yani bu kaynaklar da tabii doğrudan para olarak geliyor veya kamunun yaptığı özelleştirmeler vasıtasıyla, evdeki bilgisayarı, bilmem neyi satıyoruz, bankayı satıyoruz, onu satıyoruz, bunu satıyoruz, o şekilde gelen paraları şey yapıyoruz, tüketime gidiyor. Yani yatırımın milli gelir kompozisyonundaki katkısı yüzde 20. Burada da 61 ülke arasında Türkiye 56'ncı sırada yer alıyor. Yani benzeri bir ülke olan Çin'e bakıyorsunuz, mesela onun şeyini aldım buraya ilginç. Aynı yıl itibarıyla Çin milli gelir kompozisyonu yüzde 47,3'ü yatırım, bizde yüzde 20 olan Çin'de 47,3'ü yatırımdan kaynaklanıyor milli gelir kompozisyonu.

Tüketim kısmı yüzde 35,5. Bizim yarımız neredeyse. Maalesef yani borçlanma iyidir, borçlanma borç yiğidin kamçısıdır, Osmanlının batmasına sebep olmuştur borçlanma. Sözüünü ettiğimiz üç

iktidar değişikliğine sebep olmuştur. Yani başka nedenler filan da gösterilir aslında ama 58, bu 78, şeylerin, ihtilallerin nedeninin arkasında bu aşırı borç, borç krizi ve onun getirdiği ekonomik çalkantılar, onun getirdiği sosyal çalkantılar. İşte faşist, komünist, bilmem dinci, dinci olmayan, yani birisinden kurtuluyoruz, birisine geçiyoruz. Şimdi Kürt Kürt, Kürt Türk şimdi. Yani bu şeyler, bunlar tabii borçlanmanın arkasından, yani daha iyi durumlara gelebilseydik, şey yapabilseydik diyebilirdik borç iyidir ama maalesef onu bu borçlanma tarihimize baktığımız vakit maalesef bunu yapamadık.

Dünya toplam şeyi içerisinde, toplam milli geliri içerisinde, dünya toplam ekonomisi içerisinde Türkiye'nin yeri nedir, nereden nereye gelmişiz diye ona baktığımız vakit orada da bir değişiklik yok. Yani yüzde 1 gibi bir yerdeydik, 2002 öncesinde de yüzde 1 gibi bir yerdeydi dünya toplam milli geliri, zenginliği içerisinde Türkiye. Şu anda yüzde 1'in de altına düştü gibi. Yani AK Partinin ilk yıllarında bu şey yükseldi, yüzde 1'in üstüne çıkar gibi oldu. Şu anda dünya toplam milli geliri 77 trilyon dolar civarında. İşte biz de 700 milyar dolar, belki biraz daha altında bir yerlere maalesef düştü. Yani borçlan harçayarak bir yükselttik, büyüttük gibi filan ama yani bu borcu iyi kullanmadığın takdirde bunun acısı çıkıyor. Devalüasyonla çıkıyor, başka türlü çıkıyor.

Akdede Hoca şeyin kırılma ölçüsü nedir diye şey yaptı. Yani en büyük ölçü elimizdeki bu Avrupa Birliğinin Maastricht Kriteri, yüzde 60. Yani şu anda dış borçlar yüzde 60'da, 406 milyar dolar 2005 sonu itibarıyla benim tespit ettiğim rakam. Güneri Hoca 450 milyar dolar gibi bir rakam kullandı. Yani bu milli gelirin yüzde 60 gibi, bu tabii devalüasyon, şeyin, TL'nin değerinin düşmesiyle bu daha da 60 yukarıya çıkabilir yani. Böyle bir sıkıntı da var. Bu küçümsenecek bir nokta değil.

Hazine Müsteşarlığından arkadaşımız Mete Saat. O da Yusuf Hocayı destekler nitelikte biraz vaziyet iyidir, yani kamu açısından sorun yok gibi görünüyor. Yani diğer ülkelerin de borçları var. Kalkınmış ülkeler, Güneri Hoca da söyledi. Sıfır faizle borç alıyor mesela. Yani biz yüzde 10 herhalde şu anda en azından yani özel sektör olsun, devlet olsun ciddi bir yükü var bize. Yani vaziyet oradaki gibi değil, onlarınki de yüksek belki ama yani daha biz onların altındayız demek doğru bir karşılaştırma yapmak anlamına gelmiyor.

Tarkan Çavuşoğlu Hoca Hacettepe'den meslektaşım. Şey, vergi yükünün yüksek olduğunu galiba ifade etti, yanlış not etmediysem. Bana göre de yüksek. Yani 41 oranı Türkiye gibi bir ülkede yüksek. Yani ciddi vergi kaçakçılığı var. Tabanın genişletilerek bunun daha aşağılara, yani yatırıma ihtiyacı olan, tasarruf problemi olan, tasarruf yapamadığı için böyle borç krizinden borç krizine yuvarlanan bir memlekette 40 oranı, 41 oranı bana göre de çok yüksek.

Bunun yukarı değil aşağıya doğru bunun götürülmesi lazım.

Cem Hoca Kırıkkale'den Gümrük Birliğinin bu işte bir etkisi var, katkısı var diye şey yaptı. Yani benim de şu andaki kanaatlerim birazcık o yönde. Yani ben kendi kendime ben liberal miyim, devletçi miyim filan diye şey yapıyorum, böyle bir karamsarlık içerisindeyim de. Yani bir taraftan onu görüyorum. O açılmaların olduğu vakitlerde şey, yani Almanya gibi, Fransa gibi bir ülkeyle serbest ticaret diyorsunuz hadi. Ondan sonra çıkıyorsunuz ringe ve yumruğu yiyeceğiniz çok önceden belli. Yani oranın bir kuralları var, o kuralların içerisinde de sizi almıyor. Gümrük Birliğinden zarar görecektir ülkelere ciddi mali yardımları var mesela. Onu vermiyor sana, gir diyor hadi dövüşelim diyor. E, onun arkasından da param yok, veririm ben sana, borç veririm. O Corc meseleleri falan vardı ya bir zamanlarda, yani aynı şeyler devam ediyor. Ondan harcarsın, edersin, alırsın, bizdeki güzel tüketim

maddelerini tüketirsin, arabaya da binersin, onu da yaparsın, bunu da yaparsın, ondan sonra tabii bir yere kadar böyle gidiyoruz. Ama onun arkasından tabii bir yerde toslamak zorunda kalıyoruz.

Bu, yani AK Parti dönemindeki bir borç değil tam ama bir yükümlülük, devleti yükümlülük altına sokan bir uygulama var. Onu da ben tebliğime almıştım, şeye. Bu teminat veriliyor. Hükümet, bu İstanbul Havaalanında, başka havaalanlarında özel sektöre, bankaya teminat veriyor. Yani bankadan o özel sektör işi yapan para alıyor, devlet de, çünkü banka o kişiye vermiyor, devlet teminat veriyor. Yani bu anlamda, ciddi anlamda birtakım teminatlar, garantiler var devletin verdiği.

Bunların bir şeffaf listesine ulaşamadım ben. Bunların yayınlaması lazım bir taraftan. Yani bunların da bir gün borç olarak, sıkıntı olarak karşımıza çıkması olasılığı var.

Onun dışında ne söyleyebilirim. Bir de bu bir başka istatistik aldığım, onu da söyleyip bitiriyorum Hocam.

Bu borç artışının servet dağılımına etkisi diye, yani bir milli gelir dağılımı var, bir servet var, servetin dağılımı var. Yani bunda aslında servetin sürekli böyle daha az insanın elinde toplandığını biliyoruz. Bu son dönemde onu merak ettim, onu araştırmıştım Adalet ve Kalkınma Partisi döneminde servet dağılımında nasıl bir değişiklik oldu diye. Bir yerde veriler buldum.

2002'de Türkiye'deki nüfusun yüzde 1'i Türkiye'deki toplam servetin yüzde 39,4'üne sahipti. Şimdi ne olmuş? Bu yüzde 1 39,4 payını 54,5'a çıkartmış. Yani bu evrensel gelişmeye maalesef bizim ülke de pek yabancı kalamamış. Yani çok sosyal yani ağır basan bir hükümet iktidarda olsa da Adalet ismi, adında olan bir hükümet iktidarda olsa da, yani bu servet fakirden, yani birtakım sosyal yardımlar yapılmış, tabii birtakım yerler desteklendi, bunu oranlar gösteriyor, yapıyor. Ama servet nereden nereye gitti, kimin elinde toplandı diye baktığımız vakit azınlık yine sadece yüzde 1, 39'dan 54, 55 gibi bir yere şeyini, serveti Türkiye'deki gittikçe bu yönde. Bu da yani iyi bir şey değil herhalde bilmiyorum.

Teşekkür ederim Hocam,

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Bir şeyi müsaade ederseniz Hocanın şeyinde bu borç ve servet dağılımı meselesinde aslında iç servet dağılımı ayrı bir olay. Fakat daha da önemlisi mesela David Harvey'in makalelerine, Altwater'in makalelerine baktığımızda dış kaynak dağılımı gündeme geliyor. Yani, milli gelir... AKP buna çok hizmet etti.

Hocam buyurun lütfen, Güneri Hocam.

PROF. DR. GÜNERİ AKALIN- Önce şeyi söyleyeyim. 30'uncu yıl meselesinde galiba burada 31 yıl önce bu işi hazırlayan heyetten kimse yok galiba. Ben varım diyeyim.

Bir de şunu söyleyeyim: Bizi toplayan Büyükerşen'di. Bizim sitemizde Büyükerşen'den hiç bahsedilmiyor. Onu bir düzeltelim diye düşünüyorum.

İkinci olarak geleyim. İsmail Tatlıoğlu Beyin söylediği paranın değeri arttı. 2000 krizinde 95 kuruştuk bizim paramız, şu anda 3 lira. Dolayısıyla tam bir artış var mı söylemek zor. Yalnız şu muhakkak. 2008'den sonra Amerika faizi sifıra indirence FED'in bilançosu 2,5 misli artınca Amerikan

parası ucuzladı. Ama bu demek değil ki Türk parasının değeri arttı. Türk parasının değeri her zaman düştü.

İkincisi, enflasyon dolayısıyla yüzde 10 diyor İsmail Bey. Ve o faiz haddi bizi aldatmasın dedi. Aslında yabancılar açısından enflasyon hiç önemli değil. Yani yüzde 20 enflasyon olsun, yüzde 10 faiz olsun, ama kur riski olmasın. Bu onlar bakımından kabul edilebilir bir durum. Çünkü onlar yurt içi faize bakıyorlar, kur riski sıfırsa hala para kazanabilirler.

Dolayısıyla bunları söyleyeyim. Bir başka şey. Ali Beyin, Ali Çelikkaya'nın söylediği net harcama vergisi. Olabilir. Net harcama vergisi şeklinde Kaldor'un vergisini geliştirip söylemek mümkündür. Ama genel referans, herkesin bildiği referans benim de bildiğim referans. Kaldor'un harcama vergisi olunca onu referans olarak göstermek durumundayım.

Yusuf Karakoç'un söyledikleri doğru. Yani, gerçi ben her zaman düz oranlı vergiden yana oldum. Bununda birinci nedeni kanun önünde eşitliği sağlıyor. Şeye girdiği zaman artan oranlı kanun önünde eşitlik kalkıyor, tamamen bir keyfilik geliyor. Orada kimin hangi oranda vergileyeceğiniz tamamen siyasi bir takdire kalıyor. Ama düz oranlı vergi bir şekilde bir eşitlik sağlıyor. Ha, borçlanmada diyor, Yusuf'un söylediğine ben de katılıyorum. Eğer getiri sağlıyorsak faizden daha fazla niye borçlanmayalım? O doğru, ama benim söylemek istediğim şey şu: Eğer yurt içinden biz borçlanmayı yapıp da daha yüksek getirili bir yatırım yapıyorsak o daha iyi. Dışarıya faiz ödemektense yurt içinde faiz ödemenin kalması ve milli gelire katkıda bulunmak daha iyi. Bunu düşünmemiz lazım derim.

Bir başka mesele, Adnan Menderes Üniversitesinden gelen arkadaşımızın söylediği. Tasarruf fonksiyonundan bahsetti, doğru. Ben bu tasarruf fonksiyonunu kendi taramalarımından çıkarttım ve doktora öğrencilerimle yaptığım tartışmalardan. Dolayısıyla literatürde böyle bir tasarruf fonksiyonu yok, ama bir şekilde test edilebilir mi bu beni aşan bir şey. Ben matematikten çok hoşlanırım, hatta kamu ekonomisi derslerini aşağı yukarı artık matematik yoluyla anlatmaya başladım. İnşallah kitap da çıkacak problemleriyle birlikte. Ama ekonometrinin cahiliyim, ancak korelasyon hesapları yapabiliyorum.

Dolayısıyla, test edecek arkadaşlarımız ekonometrisyenler, dolayısıyla belki döndüğümde böyle bir şey test edilebilir mi diye de araştıracağım.

Büyüme gelir dağılımını bozar mı meselesine gelince. Büyümenin gelir dağılımını bozacağını zannetmiyorum. Türkiye'de gelir dağılımını bozan şey en alt gelir grubunda işsizlerin birikmesi. Eğer büyüme işsizlere iş verebiliyorsa gelir dağılımı düzelir. Eğer büyüme işsizlere iş veremiyorsa, istihdamı artırıcı olmayan bir büyümeyle o zaman bozulur.

Başka şey, Mete Saat beyin söyledikleri. Mali disiplin, tabii bir kamu görevlisi tabii ki kendisi böyle konuşması da doğru ve bizi de çok aydınlattı.

Bir kere mali disiplin meselesinde kendisinden biraz farklı düşünüyorum. Çünkü mali disiplin şu an itibarıyla var, ama bunun nedeni olağanüstü kamu gelirleri. Neler onlar? İşte özelleştirme gelirleri, 2B'ler, askerlik, bedelli askerlik vesaire şeklinde. Onlar peki bittiği anda ne olacak? Biz daha büyük bir açıkla, potansiyel bir açığımız var onunla baş başa kalmış olacağız. Kaldı ki, bu şey bizimle, Vergi Konseyiyle Hazine arasında tartışılmıştı. Onlara bu aklı veren işte olağanüstü gelirleri kullanalım di-

yen de bendim. Ve bu yola sapıldı fakat eğer tedbir alınmazsa, yani harcamalar bu şekilde artırmaya devam edilirse bu iş çıkmazdır.

Bankaların portföyünde devlet senetleri, devlet borç senetleri çok düşük. Çünkü getiri yok. Bankalar her zaman için kâr etmeye çalışıyorlar. Mevduata verdikleri faizden daha düşük faizli bir Hazine bonosunu almak istemiyorlar.

Gelelim Yakup Karabacak Beyin söylediği. Sosyal koruma harcaması da son üç ülkeden biriyiz. Ben doğrusu o tarafından bakmadım. Ben tasarruflarla karşılaştırarak baktım. Bu rasyonel değildir diye söylüyorum. Ama yani sondaki üç ülkeden birisiyiz dediğim zaman bile ortaya çıkan şey şu. Bizim Güney Kore'nin adam başına geliri 30 bin doların üzerinde, bizim gelirimiz 10 bin dolar, biz onlardan daha fazla sosyal koruma yapıyoruz. Meksika'nın öyle ve diğerlerinki de. Yani Almanya'nın sosyal korumasıyla bizim sosyal korumamızın farklı olması lazım, çünkü farklı adam başına gelir düzeylerinde ve gelişme düzeyindeyiz. Biz onlarla kendimizi bir ölçemeyiz. Koç'un oğluna, Koç'un oğluna verdiği harçlıkla benim oğluma vereceğim harçlık farklı olmak zorunda.

Diğer bir mesele, Tarkan Çavuşoğlu'nun söylediği husus. Şöyle ki, vergileri indirerek biz bu kamu borçlanma gereğini artırabiliriz endişesi var. Bu tartışma ta Kaldor'un Türkiye'deki raporuna kadar yansıyor. Kaldor bu rapora başlarken şunu söylüyor. Diyor ki, "bir ülkede müşevviklerin azlığından dolayı mı tasarruflar düşüktür, yoksa kaynakların kıtlığından mı" diye bunu tartışması yapıldı. Müşevviklerden ziyade kaynaklar sınırlamaktadır tasarrufu diyor.

Şimdi aslında dünyadaki global kapitalizm diyebileceğimiz şey de piyasa ekonomisinin gereklerinden bir tanesi müşevvikler. Müşevvikleri ihmal ederek biz vergi yükümüzü, müşevvikleri ihmal ederek sosyal korumamızı vesaireyi, biz Almanya'ya ayak uyduralım vesaire diye ya da öyle olalım diye. Çünkü Türkiye'deki temel sorun Türk seçmeninin vergi mükellefi olmaması. 15 milyon vergi mükellefi var, 55 milyon da seçmen var. Bu denklemi hiçbir zaman kuramayız. Yani bir denk bütçeyi, Sayıştay denetimini, işte şeffaflığı vesaire hiçbir zaman sağlayamayız. Ne kadar şeffaf olur? Seçmen ne kadar şeffafsı.

Dolayısıyla, tasarrufları artırmanın yolu müşevviklerden geçiyor diye düşünüyorum Kaldor'un aksine. Çünkü netice itibarıyla Kaldor'un sistemi de çöktü.

Gelelim Kırıkkale'de 20 yılda bir kriz gelir meselesine. Ben de katılmıyorum. Yani şu anda 20'inci yılda bir krizin gelebileceğiyle ilgili elimde bir veri yok, öyle bir şey yok. Yani daha doğrusu borçlanmayı kim icat etti? Turgut Özal. Turgut Özal'a kadar Türkiye'deki kamu borçları çok düşük düzeyde, yani cari açığımızı finanse edemediğimiz zaman krize giriyorduk. Yani Menderes'in krizi ya da diğerlerinin krizi ya da Süleyman Beyin 75 sente muhtaç olduğu dönem cari açığı finanse edemedi. 200 milyar dolar alsaydı Menderes'in başına bunlar gelmezdi ya da şeyin, Demirel iktidarını kaybetmezdi. Ama dediğim gibi tasarruflar önemli bir mesele.

Marshall'ın odasında İngiliz madencisinin resmi durmuş ve sormuşlar ya bu adamla senin ne ilgin var, böyle iç karartıcı bir resimle. İktisadı niçin meslek olarak edindiğimi bana hatırlatıyor. Bu adamın hayatını ben değiştirmek zorundayım. Bizim de hayatımızı değiştirmemizi istediğimiz bir adam var. Türkiye'deki ortalama vatandaş veya işsiz adam. Onun hayatını değiştirebiliyorsak o zaman iktisatçı olarak görevimizi yapmış sayılırız.

Ben tasarrufların önemli olduğuna inanıyorum. Ve tasarruflarla ilgili olarak da tedbirlerin alınması gerekir. Bu böyle gitmez, 14'le Türkiye dünya ülkesi olamaz. Çin'de yüzde 35, Hindistan'da daha da fazla.

Teşekkür ederim. (Alkışlar)

BAŞKAN- Değerli hocalarım çok teşekkür ediyorum.

Hem sizlerin katkılarını sorularınız için, sevgili değerli hocalarıma çok teşekkür ediyorum bizi aydınlatıcı konuşmaları ve sizin sorularınız katkılarınız karşısında verdikleri cevaplar için.

Şimdi müsaade buyurursanız iki değerli hocama bana verilen görev çerçevesinde bir plaket takdimi ben yapacağım. Dolayısıyla önce Nurettin Bilici hocamın ilk konuşmacı olduğundan dolayı. Ona sunayım müsaadenizle.

(Plaket töreni)

İkincisi de yine konuşma sırasına uyarak sevgili Güneri Hocama. (Alkışlar)

(Plaket töreni)

Sizlere ve hocalarıma, ha pardon fotoğraf mı alalım.

Doç.Dr.Veli KARGI- Efendim bu güzel görüntüyü alırken ben bir şey daha söyleyeyim. Malum süremizi biraz aştık bu oturumda. Öğleden sonraki oturum normal olarak 13.30'da başlaması gerekiyordu. Onu 14.00'te başlatalım diye düşünüyoruz sizlerin de hoşgörüsüne sığınarak.

Bir ikincisi de ben İzzettin Hocamızın plaketini vermek üzere her zaman plaketi gideriz sahnede veririz ama İzzettin Hocamı ben buraya alıp plaketini vermek üzere de Sayın Selahattin Tuncer Hocamızı... (Alkışlar)

(Plaket töreni)

Doç.Dr.Veli KARGI Efendim teşekkür ediyorum. Öğleden sonraki oturumunda görüşmek üzere diyorum.

Hoşça kalın.





II.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ

II.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ



YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI! NE GETİRİYOR/GÖTÜRÜYOR?

Prof. Dr. İlhami SÖYLER^(*)

ÖZET

Vergilemenin iki önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar vergilemenin fiskal (mali) fonksiyonu ve vergilemenin ektrafiskal (mali olmayan) fonksiyonlarıdır.

Vergilemenin fiskal fonksiyonu, kamu harcamalarının yani bütçenin finansmanı amacına yönelmiş bulunmaktadır. Serbest piyasa ekonomisini benimsemiş ülkelerde kamu finansmanı büyük ölçüde vergilerle finanse edilmektedir.

Vergilemenin ektrafiskal fonksiyonları ise vergilerin devletin sosyal ve ekonomik politikalarına uygun olarak bu alanları düzenlemek amacına yönelmiş bulunmaktadır. Söz gelimi, ekonomik istikrarın sağlanması, büyümenin sürdürülmesi ve işsizliğin azaltılması noktasında vergiler birer araç olarak kullanılmaktadır.

Bu makalede yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, vergilendirmenin fiskal ve ektrafiskal yönleri açısından değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler:

Vergi, verginin fiskal fonksiyonu, verginin iktisadi fonksiyonu, verginin sosyal fonksiyonu.

ABSTRACT

Taxation has twosignificantfunctionswhicharefiscalfunctionandextrafiscal (non-fiscal) funciton.

Fiscalfunctions of taxationconcernprovidingpublicexpenditures, in otherwordstheyensurethebudget. Inthe liberal countriespublicexpendituresareprovidedbytaxesmostly.

(*) Turgut Özal Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi, isoyler@turgutozal.edu.tr.

Non-fiscal functions of taxation concern the purpose of regulation government's social and economic policies by using taxation. Taxes are used as tools in connection to provide economic stabilization, steady growth and reduce unemployment.

In this article new Bill of Income Tax Act is going to be considered within fiscal and non-fiscal functions of taxation.

Key Words

Tax, fiscal function of tax, financial function of tax, social function of tax.

GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde kamu finansmanı genellikle vergilere dayanmaktadır.

Bu çerçevede ülkemizde de kamu finansmanı, büyük ölçüde konu itibarıyla gelir, harcama ve servet üzerine konulan vergilerle sağlanmaktadır.

Ülkemizde gelir üzerinden alınan iki türlü vergi bulunmaktadır. Bunlardan biri 1961 yılından beri uygulanan ve gerçek kişileri muhatap alan gelir vergisi, diğeri de genellikle tüzel kişileri muhatap alan kurumlar vergisidir.

Bu bildiri de 2013 yılında hazırlanarak TBMM'ye sunulan ve ülkemizde uygulanan gelir vergisi ile kurumlar vergisini birleştirmeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının; genel gerekçesi, madde gerekçeleri ve maddeleri fiskal (mali) ve ekstra fiskal (iktisadi ve sosyal) açıdan analitik bir yaklaşımla değerlendirilerek eleştiriler ve öneriler sunulacaktır.

1. TASARININ MALİ (FİSKAL) YÖNLERİ

Vergilendirme esas itibarıyla devlete finansman sağlama amacına yönelik bulunmaktadır. Buna kısaca vergilendirmenin fiskal (mali) amacı veya fonksiyonu denilmektedir. Kanun Tasarısının genel gerekçesine göre ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH'ye oranı % 6 civarındadır. Oysa bu oran OECD ülkeleri ortalamasına bakıldığında % 11,4'tür. Bu durum gelir ve kurumlar vergilerinde yeni bir arayışa girme mecburiyeti doğurmaktadır.

Tasarının mali yönleri bağlamında önemli ve olumlu düzenlemeleri içerdiği söylenebilir. Bu düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır:

1.1. Mükellef ve Vergi Tabanını Genişletici Düzenlemeler

Tasarı vergi tabanını, yani mükellef sayısını ve vergi matrahını arttırıcı önlemler çerçevesinde aşağıda belirtilen düzenlemeleri içermektedir:

- Tasarının 5. ve 6. maddeleriyle tam ve dar mükellef kavramları çerçevesinde "Türkiye'de yerleşmiş sayılma hali" yeniden düzenlenerek, Türkiye'de kalma süresi 3 yılı aşmış bulunan yabancı iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve bunlara benzeyen diğer kişiler

tam mükellef olarak değerlendirilecektir. Oysa mevcut düzenlemede bu gibi kişiler Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır (Demir ve Sarısoy, 2014) Ancak bu durum mütakabiliyet açısından benzer tedbire başvurma bağlamında diğer ülkelerle sorun yaratabilecektir. Diğer taraftan tasarının 50. maddesiyle de dar mükellefiyete tabi olanların yaptıkları ulaştırma işleri arızı kazançlar kapsamına alınmaktadır.

- Taahhüt niteliğinde olsun olmasın özel inşaat işleri vergi kapsamına alınmaktadır. Öyleki, kendi arsasına inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat yaptıranların bu faaliyetleri ticari bir işletme bünyesinde ise ticari kazanç, değilse değer artış kazancı olarak nitelendirilmektedir (Tas. Mad: 14,45).Bu bağlamda özel inşaat işlerinde, değer artış kazancı kentsel rantların vergilendirilmesi açısından objektif kıstaslara bağlanmaktadır (Emektar-1, 2014)
- Tasarının 32. maddesiyle Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan jokey, jokey yamakları ile bunların antrenörlerine yapılan ödemeler ücret kapsamına alınmaktadır. Aynı madde ile ücretlilere para yerine pay (hisse) senedi veya bunları alma hakkı verilmesi ücret sayılmakta, ayrıca kurumların yönetim kurulu başkanı, üyeleri ile tasfiye memurlarına ödenen kar payları ücret kapsamına alınmaktadır. Mevcut düzenlemede söz konusu kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğu için daha az vergi ödenmektedir.
- Her türlü elektronik ortam ve alan adlarının kiraya verilmesi ile üçüncü kişiler lehine irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesi gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alınmaktadır(Tas, Mad:37). Bilgisayar ve iletişim sektörünün hızlı bir şekilde ilerleme kaydettiği gerçeğinden hareketle, bu alanların gelir getirici boyutunun vergi kapsamına alınması son derece isabetli bulunmaktadır. Böylece sanal mağazalardan elde edilen kira gelirlerinin de vergilendirilmesinin yolu açılmaktadır (Emektar-2, 2014).
- Tasarının 41. maddesiyle de, menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler ile Merkez Bankası’nca ihraç edilen likidite senetlerinden elde edilen gelirler menkul sermaye iradı kapsamına alınmaktadır. Bu düzenlemenin verginin tabana yayılması açısından önemli bir açılım sağladığını belirtmek gerekmektedir.
- Tasarının 45. maddesiyle, değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, elden çıkarma deyiminin kapsamına satış yanında, trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme ve ticaret şirketlerine sermaye olarak koyma işlemleri de alınarak vergi tabanı genişletilmektedir. Ayrıca motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların, hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılması da değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Özellikle büyük yerleşim birimlerinde astronomik rakamlara ulaşan hat ve plaka devirlerinden sağlanan gelirlerin vergi kapsamına alınması, hem vergi tabanının genişletilmesi hem de vergi adaleti bakımından anlamlı sayılmalıdır.
- Tasarının 59. maddesiyle mevcut vergi güvenlik müesseseleri; emsal kira bedeli, örtülü sermaye, örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı yanında “zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi” başlığı ile yeni bir vergi güvenlik müessesesi daha getirilmektedir. Ancak, belirtmek gerekir ki, gelirin tam olarak kavranması noktasında bu müesseseler yeterli bulunmamaktadır. Gelirin tam olarak kavranması için, ge-

lir-servet, gelir-harcama, gelir-tasarruf kıyaslamasına imkân veren düzenlemeler gerekmektedir (Söyler ve Çolak, 2013).

1.2. Vergi Harcamalarını veya Gider Kalemlerini Azaltıcı Düzenlemeler

Tasarının vergilendirmenin fiskal yönleri bağlamında, vergi tabanını genişletici düzenlemeleri yanında vergi tabanını aşındırıcı muafık, istisna ve indirim kalemleri de azaltılmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 21. maddesiyle taşınmazlar ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında uygulanan istisnada 2 yıllık süre kademeli olarak 5 yıla çıkarılarak, %75 istisna oranı da kademeli olarak %40'a kadar indirilerek bu alandaki vergisel aşınma azaltılmaktadır. Karşılaştırılmalı hukukta "Kapital gains" olarak adlandırılan sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde, ülkeler bazında farklı uygulamalar vardır. Söz gelimi Almanya'da 10 yıldan uzun süre elde tutulan taşınmaz satışı vergiye tabi değildir (Yerli, 2014) Ülkemizde de benzer bir uygulama hayata geçirilebilir. Diğer taraftan taşınmaz satışları için uygulanan istisnanın, kurumlar yanında gerçek kişilere de uygulanması önerilmektedir (Yıldırım, 2015).
- Tasarı kanunlaştığı takdirde serbest meslek kazançlarında, kiralanan veya envanterde kayıtlı olan yat, kotra, tekne gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları gider olarak kabul edilmeyecektir (Tas. Mad: 30).
- Tasarının 31. maddesiyle, tutarı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen dördüncü gelir dilimindeki rakamın iki katını aşan serbest meslek kazançlarında, telif kazancı istisnası uygulanmayacaktır. Böylece yüksek gelir grubuna giren serbest meslek erbabı, telif kazançları istisnası dışında kalmaktadır.
- Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde uygulanan %25'lik götürü gider oranı, gelir vergisi tarifesinin ikinci ve üçüncü gelir dilimi arasında kalan gelirler için %15'e düşürülmektedir (Tas. Mad: 39). Bu düzenleme ile rant gelirlerindeki aşınma önlenmek istenmiştir.
- Mesken olarak kiraya verilen binalarda uygulanan istisnadan, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların toplamı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen üçüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar yararlanamayacaktır (Tas. Mad: 40).

Tasarının 39. ve 40. maddeleriyle yapılan bu düzenlemeler vergi tabanını genişletmektedir.

1.3. Diğer Mali Düzenlemeler

Tasarıda mükellef ve vergi tabanını genişletici, vergi harcamalarını (muafiyet, istisna, indirim vs.) azaltıcı önlemler yanında, benzeri mali etkiler yaparak vergi hasılatını arttırıcı düzenlemeler de bulunmaktadır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 10. maddesiyle ticari kazançların vergilendirilmesindeki belirsizliklerin giderilmesi amacıyla "ticari organizasyon" tanımı yapılarak faaliyetlerin devamlılığı gibi muğlak kriterler yerine daha somut kriterler geliştirilmiştir. Bu düzenlemenin vergi idaresi ile mükellef ara-

sındaki uyuşmazlıkları önemli ölçüde azaltacağı umulmaktadır. Buna benzer birtakım belirsiz alanların giderildiği yetkililerce de ifade edilmektedir (Ağbal, 2016).

- Taşınmaz, gemi ticareti yanında bunların kiralanması da basit usulde vergileme kapsamı dışına alınmıştır (Tas. Mad: 18). Ancak taksi ve dolmuş sahipleri basit usulde vergilendirilmeye devam edeceklerdir. Bu durum, tasarının olumsuz yönleri arasında sayılmaktadır. Zira ticari taksi ve minibüs sahiplerinin çok büyük paralar ödeyerek, hat ve/veya plaka almalarına karşın, basit usulde vergiye tabi olmaları anlaşılabilir değildir.
- Tasarı ile daha önce ticari kazanç kapsamında bulunan zirai faaliyet yürüten kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, zirai kazanç kapsamına alınmıştır (Tas. Mad: 24). Aynı madde ile ticari kazanç kapsamında sayılan sertifikalı tohum üretimi, yumru ve fide yetiştiriciliği, hayvan fetüsü üreticiliği de zirai kazanç kapsamına alınmıştır.
- Tasarının 61. maddesiyle hemen hemen tüm gelir unsurları ve kurum kazançları vergi kesintisi kapsamına alınarak vergi gelirlerinin aşınması önlenmek istenmektedir. Aynı madde ile apartman ve site yöneticileri de, vergi sorumlusu kapsamına alınmaktadır. Enflasyonun vergi hasılatının reel değerini aşındırıcı etkisini ifade eden Tanzi etkisinin azaltılmasına yönelik olarak, mevcut Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesi uygulamasına süreklilik kazandırılmaktadır (Tas. Mad: 62). Ancak milyonlarca ücret geliri elde eden futbolcular için %5, %10, %15 gibi düşük kesinti oranları belirlenmesi adil bir durum değildir.
- Kayıtlı ekonomiye geçme çabaları kapsamında, tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, telif kazançları, gelir vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde belirlenen tutarın iki katını aştığı takdirde bunların diğer gelirlerle birleştirilerek yıllık beyannameye toplanması öngörülmektedir (Tas. Mad: 66). Böylece beyannameli mükellef sayısı arttırılmak istenmektedir.
- Tasarının 70 ve 79. maddeleri ile beyanname verme ve taksit ödeme süreleri bir ay öne alınarak, Tanzi etkisi azaltılmaya çalışılmaktadır. Vergi gelirlerinin reel değerinin korunması açısından bu düzenlemenin önem arz ettiğini ifade etmek mümkün bulunmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, yukarıda belirtilen iyileştirmelere rağmen tasarının mali yönleri, iktisadi ve sosyal yönlerine göre daha zayıf kalmaktadır. Zira birtakım gelirler, kaynak teorisinin tasarıda da benimsenmesi nedeniyle, hiçbir gelir unsuruna girmeyen jübile hasılatları, maddi manevi tazminatlar, buluntular, kan ve organ satış gelirleri, hediyeler gelir kapsamına girmemektedir (Serdar, 1988).

2. TASARININ İKTİSADİ YÖNLERİ

Günümüz devlet anlayışının bir gereği olarak, devlet makroekonomik dengelerin sağlanması ve idame ettirilmesi amacıyla ekonomiye müdahalede bulunmaktadır. Devletin ekonomiye müdahale araçlarından birisi de vergilendirmedir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı; yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi amacıyla, çok sayıda teşvik, destek ve benzeri düzenleme içermektedir. Bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Tasarının 19. maddesiyle ihracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini, belgelendirilemeyen giderlere karşılık götürü olarak indirebileceklerdir. Ülkemize döviz girişini teşvik amacıyla getirilen bu düzenlemenin cari açığın azaltılmasına olumlu katkı yapacağı beklenmektedir.
- Avrupa Birliği fonlarından, proje karşılığı sağlanan hibeler gelir sayılmayacaktır (Tas. Mad: 20). Bu düzenleme ile mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesindeki hüküm sürekli hâle getirilmektedir.
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere, münhasıran yurtdışında yararlandırılmasına yönelik, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti sunumu karşılığı elde edilen kazancın %50'si vergiden istisna edilmektedir (Tas. Mad: 21). Döviz girişinin teşviki amacıyla getirilen bu düzenlemenin cari açığın azaltılmasında olumlu katkı yapacağı beklenmektedir.
- Tasarının 23. maddesiyle portföy yöneticiliği ile yabancı fonların türev ürünlere yönelik faaliyetlerine önemli vergisel avantajlar sağlanmaktadır. Bu düzenlemelerle sermayenin tabana yayılması kolaylaştırılmaktadır (Erkan, 2015).
- Telif kazancı sahiplerinden beyanname vermek zorunda olanlara istekleri halinde gerçek giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'ini gider olarak gösterme hakkı getirilmektedir (Tas. Mad: 30). Tasarının aynı maddesiyle kusursuz sorumluluk hallerinde ödenen tazminatlar ticari kazançlarda olduğu gibi serbest meslek kazançlarının tespitinde de hasılattan gider olarak indirilecektir.
- Tasarının 39. maddesine göre taşınmazlara yönelik olarak bunların iktisadi değerini artırıcı nitelikte ısı yalıtımı ve enerji tasarrufuna ilişkin harcamalar kira gelirlerinden indirilebilecektir. Bu düzenleme ile enerji tüketiminde tasarrufun artırılmasına ve dışa bağımlılığın azaltılmasına katkı sağlanması hedeflenmiştir (Savcı, 2013).
- Tasarının 43. maddesiyle portföyünün sürekli olarak %51'i BİST' te işlem gören hisse (pay) senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler vergiden istisna edilmektedir. Düzenleme ile yatırım fonlarının spekülatif olmayan kazançları teşvik edilmektedir.
- Münhasıran anaokulu ve kreş faaliyetinde bulunanlar, mevcut işletme içinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurdukları kreş ve anaokullarına ilişkin kuruluş ve yapım giderlerini, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu edebilecektir (Tas. Mad: 68).
- Tasarının 83. maddesiyle 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin istekleri halinde üç vergilendirme döneminde elde ettikleri kazançlarının yıllık asgari ücret tutarına isabet eden vergileri, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Böylece genç girişimciler teşvik edilmektedir^(*).

Görülüyor ki tasarının iktisadi yönü, vergi harcamalarının arttırılmasına odaklı olarak ağırlık kazanmaktadır. Bilindiği üzere vergi harcamaları, vergi erozyonuna yol açmaktadır (Söyler, 2007).

^(*) Tasarının bu hükmü, 6663 sayılı Kanununun 1. Maddesiyle mevcut Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 20. madde olarak eklenmek suretiyle "genç girişimlerde kazanç istisnası" başlığı ile yasalaşmıştır.

3. TASARININ SOSYAL YÖNLERİ

Tasarının vergilendirmenin sosyal fonksiyonu bağlamında vergi mükelleflerine yönelik, insani, kültürel, eğitim ve spor konularında da birtakım iyileştirmeler ve teşvikler sağladığını söylemek gerekir. Şöyle ki;

- Tasarının 2. maddesiyle çocuk tabiri genişletilerek, evlatlıklar, mükellef ile birlikte oturan ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunan mükellefin veya eşinin kardeşi ile kardeş çocuklarından 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocuklar bu kapsama alınmıştır.
- Ücretin safi tutarının tespitinde, mükellefin kendisine uygulanan engelli indiriminden bunların bakmakta yükümlü olduğu kişiler de yararlanacaktır (Tas. Mad: 33).
- Apartman yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden (aidat vs.) hisselerine düşen payların ödenmeyen kısımları ücretlerden istisna edilmektedir (Tas. Mad: 35).
- Tasarının 36. maddesiyle "asgari geçim indirimi" müessesesi kaldırılarak ücretliler için "özel indirim" müessesesi getirilmektedir. Daha önce ilk iki çocuk için %7.5, diğerleri için %5 olan ibare, ilk iki çocuk için %7.5, üçüncü çocuk için %10 olarak değiştirilmiştir. Böylece üç çocuktan fazlası için indirim uygulanmayacaktır. Ancak asgari geçim indirimi yerine getirilen özel indirimin münhasıran çocuk indirimine bağlanması adil bir yaklaşım tarzı olarak değerlendirilmemektedir.
- Ulusal yarışmalara katıldıklarının belgelendirilmesi şartıyla, amatör sporculara ödenen ücretlerin, asgari ücretin iki katını aşmayan kısmına ait vergileri, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Tas. Mad: 36).
- Tasarının 49. maddesiyle ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmiştir.
- Tasarının 55. maddesiyle, emsal kira bedeli uygulanmayacak kişiler arasına birinci derece kayın hısımları da eklenmiştir. Böylece mükellefin eşine, ana ve babası ile kardeşlerine kiraya verilen binalar için emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.
- 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde çalışan engellilere yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında, 5 yıl süreyle korumalı işyeri indirimi teşviki getirilmektedir (Tas. Mad: 68).
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usule tabi engellilerin bu faaliyetlerinden doğan gelirlerine, engelli indirimi öngörülmektedir (Tas. Mad: 68).
- Gerçek kişilerce yıllık beyanname üzerinden, bildirilen gelir ve kazancın indirime esas tutarın %15'ini ve yıllık asgari ücret tutarını aşmayan, mükellefe, eşine ve çocuklarına ait eğitim ve sağlık harcamalarına isabet eden vergi tutarı, kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir (Tas. Mad: 83). Bu düzenleme ile özellikle vakıf üniversitelerinde okuyan öğrenciler için, aile bütçesinde bir iyileştirme yapılmaktadır. Tasarının sosyal politikalar çerçevesinde getirdiği bu düzenlemeler (Fırat, 2015) eğitim-öğretimin desteklenmesi bakımından olumlu değerlendirilmektedir.

- Tasarının aynı maddesiyle gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında fiilen zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan vergi, muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden indirilerek terkin edilecektir. Böylece tarımsal istihdam teşvik edilmektedir.

Tasarıda, verginin ekstra fiskal (iktisadi ve sosyal yönlerinin), fiskal (mali) yönlerine göre ağır bastığı, yukarıda sıralanan düzenlemelerden kolayca anlaşılacaktır.

4. TASARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

Tasarı vergilendirmenin mali (fiskal) yönleri açısından değerlendirildiğinde, mükellef ve vergi tabanının genişletilmesi bağlamında yeni açılımlar içerdiği anlaşılmaktadır. Sözgelimi özel inşaat işleri, her türlü elektronik ortam ve alanların kiraya verilmesi, menkul kıymetlerin ödünç işlemleri, jokey ve bunların antrenörlerine yapılan ödemeler vergi kapsamına alınmaktadır. Kentsel rantların kısmen de olsa vergi kapsamına alınması da bu bağlamda değerlendirilebilir.

Keza tasarı ile vergi harcamalarını azaltıcı önlemler alındığını da belirtmek gerekir. Aynı şekilde matrahtan yapılması öngörülen indirimlerin azaltıldığını da ifade etmek gerekmektedir. Bu çerçevede uçak, yat, kotra gibi lüks taşıt araçlarının giderlerinin kabul edilmemesi, ücret, telif kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarında yüksek gelir gruplarına yönelik istisnaların daraltılması, basit usulün kapsamının daraltılması, hemen hemen tüm gelirler için vergi kesintisi öngörülmesi, yeni vergi güvencilik önlemlerinin getirilmesi ve beyanname verme usulünün yaygınlaştırılması, olumlu açılımlar olarak değerlendirilmektedir. Aynı amaca yönelik olarak idareye birtakım eşik değerler belirleme bakımından yetkiler tanınması, yürütmede esnekliğin ve etkinliğin artırılması noktasında olumlu değerlendirilmektedir.

Tasarıya vergilendirilmenin iktisadi yönleri açısından bakıldığında, ülkemizde yatırımların teşvik edilerek, üretim ve istihdama, böylece ekonomik kalkınmaya ivme kazandırılmak istendiği görülmektedir. Bu çerçevede; inşaat ve benzeri teknik işler nedeniyle yurtdışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın belli bir kısmının götürü olarak gider yazılması öngörülmekte, Avrupa Birliği fonlarından proje karşılığı sağlanan hibeler vergi dışında tutulmakta, yurtdışına yönelik mühendislik, tasarım, yazılım, raporlama gibi hizmet gelirlerine %50 oranında istisna sağlanmaktadır. Ayrıca, yatırım fonlarına, portföy yöneticiliğine yönelik önemli vergisel avantajlar sağlanmakta, 29 yaşını aşmamış genç girişimciler teşvik edilmektedir.

Tasarıya vergilendirmenin sosyal yönleri açısından yaklaşıldığında; çocuk tabirine evlatlıklar ve yetim kalmış torunlar ile mükellef veya eşinin kardeşi ve kardeş çocukları da dahil edilerek Türk aile yapısının realitesi korunmak istenmektedir. Ücretlilere yönelik engelli indirimine, bunların bakmakla yükümlü olduğu kişiler de dahil edilmektedir. Yine ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi, özel indirim şeklinde yeniden düzenlenerek üçüncü çocuğa daha çok indirim hakkı tanınmaktadır. Yine korumalı iş yerlerindeki engellilere yönelik korumalı iş yeri indirimi getirilmektedir. Tasarıyla eğitim, spor ve kültürel içerikli düzenlemelerle de birtakım teşvikler ve destekler getirilmektedir. Bu çerçevede amatör sporculara, öğrenim gören gençlere, çiftçi yanında çalışan tarım işçilerine yönelik

indirim ve istisnalar öngörülmekte, emsal kira bedeli uygulaması dışında tutulan kişilere birinci derecede kayın hısımları dâhil edilmektedir.

Tasarının yukarıda özetlenmeye çalışılan olumlu tarafları yanında, olumsuz tarafları da bulunmaktadır. Şöyle ki;

- Birleştirilen iki verginin mükellefleri, oranları, beyanname verme ve ödeme süreleri, muafiyet ve istisnaları gibi temel vergi kavram ve müesseseleri tasarıda ayrı ayrı maddeler halinde düzenlenmiştir. Böylece birleştirme "ruhi" olmaktan ziyade "şekli" planda kalmış, adeta zorunlu bir evlilik gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.
- Tasarıda maddeler çok uzun ve karmaşık olarak kaleme alınmıştır. Öyleki tasarı kanun değil adeta bir tebliğ mantığı çerçevesinde hazırlanmıştır. (Bursa, SMMO, 2013) Bu durum vergilemede açıklık ve basitlik ilkeleriyle çelişmektedir.
- Tasarıda gelir tam olarak kavranamamış, mevcut düzenlemede olduğu gibi kaynak teorisinin benimsenmesi sonucu, jübile hasılatları, maddi manevi tazminatlar, buluntular, kan ve organ satış gelirleri, şans oyunları gelirleri, bağış ve hediyeler, kaynağı belirsiz gelirler vergi dışı bırakılmıştır.
- Yine gelirin tam olarak kavranamaması noktasında mevcut vergi güvenlik müesseseleri korunmakla birlikte, gelir-servet, gelir-tüketim, gelir-tasarruf kıyaslamasına imkân verecek otokontrol sistemleri getirilememiştir.
- Tasarıda vergilemenin fiskal (mali) yönünden ziyade ekstra fiskal (iktisadi, sosyal) yönlerine ağırlık verildiği gözlemlenmektedir. Verginin ekstra fiskal fonksiyonları bağlamında iktisadi ve sosyal boyutları, daha ziyade vergi harcamaları şeklinde tezahür etmekte, bu durum ise vergi erozyonuna yol açmaktadır.
- Tasarıda çevresel duyarlılığın göz ardı edildiği de bir gerçektir.

Sonuç itibarıyla; tasarı mevcut kanun maddelerini azaltma, bazı muğlak ve müphem konulara açıklık getirme, mali, iktisadi ve sosyal açıdan kimi iyileştirmeler getirmekle birlikte, radikal bir değişiklik içermemekte, bu yüzden bir "reform" niteliği taşımamaktadır. Hatta çok uzun düzenlenen maddelerin açıklığa kavuşturulması için zaman içinde idarenin ikincil mevzuatla konuya müdahil olması kuvvetle muhtemel olduğundan "deform" tehlikesiyle karşı karşıya kalılabileceğini gözardı etmemek gerekmektedir. Zira mevcut Türk vergi sistemi de, ekleme, çıkarma ve değiştirmelerle, meşruiyetini yitirmiş, vergi idaresi mükellef olması gereken herkesten vergi almak yerine, mevcut mükellefleri daha çok vergileme yoluna gitmektedir. Bu endişelerden hareketle ülkemizin belki de geleceğini yeniden şekillendirecek gelir vergisi (kurumlar vergisi dahil) gibi önemli bir kanun tasarısının, tüm tarafların (üniversiteler, odalar, sendikalar vs.) görüşü alınarak basit, sade, vergiye gönüllü uyumu artıran ve vergiyi tabana yayan yaklaşımla yeniden hazırlanması elzem bulunmaktadır.

Kaynakça

- AĞBAL, Naci (2016), Milliyet Gazetesi, 06.04.2016.
- BURSA, SMMO (2015), “Gelir Vergisi Tasarısı: Görüş ve Öneriler” www.bursa.smmo.org.tr. Erişim Tarihi: 20.11.2015.
- DEMİR, İhsan Cemil-SARISOY, Taner (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile Getirilen Düzenlemelere Toplu Bakış”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:174, Mart.
- EMEKTAR, Fazlı (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-1”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:305, Şubat.
- EMEKTAR, Fazlı (2014), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi-2”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:306, Mart,
- ERKAN, Mehmet (2014), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirme”, www.erkymm.com, Erişim Tarihi: 21.12.2014.
- FIRAT, Furkan (2015), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Öngördüğü Yenilikler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:318, Mart.
- SAVCI, A. Şahin (2016), “Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler”www.mazars.com.tr. Erişim Tarihi: 22.04.2016.
- SERDAR, Ali (1998), “Gelir Vergisinde Diğer Kazançlar, tasarruf ve Harcama Esasında Vergileme”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 30, Temmuz-Eylül.
- SÖYLER, İlhami (2007), “Ülkemizde Bitmeyen Senfoni! Vergi Reformu”, Mali Klavuz Dergisi, Sayı:38, Ekim-Aralık.
- SÖYLER, İlhami – ÇOLAK, Mustafa (2013), “Nasıl Bir Vergi Reformu”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:35, Ocak.
- YERLİ, Ali (2014) “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında Değer Arış Kazançlarında Elde Tutulma Süresine Göre Azalan Vergi”, Dünya Gazetesi, 04.11.2014.
- YILDIRIM, Adnan (2015) “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Bir Reform Mu?”, www.batiymm.com.tr, Erişim Tarihi: 24.12.2014.

PROF.DR. ZİYAETTİN BİLDİRİCİ (Başkan)- Teşekkür ediyoruz İlhami Hocaya.

Bize bu özgün tebliğle hem gelir vergisi tasarısıyla ilgili genel bilgiler verdi. Bir de daha yasanın detayına girerek bazı maddelerdeki detayları da verdi. Ayrıca tabii ki yine tartışmaya devam edeceğiz.

İkinci olarak Doktor Elif Yılmaz bize bir tebliğ sunacak. “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesini.”

Kendisiyle ilgili kısa bilgi vermek istiyorum. Tabii ki sayımız çoğaldıkça birbirimizi tanıyamıyoruz da.

Doktor Elif Yılmaz 2004 yılında Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesinde lisans eğitimini bitirmiş, 2008 yılında yine Gazi’de Sosyal Bilimler Enstitüsünde Doktorasını, Doktora Tezini, pardon yüksek lisans. 2014 yılında doktorasını bitirmiş, 2006 yılından itibaren de Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi mali Hukuk anabilim dalında araştırma görevlisi olarak çalışıyor. Buyurun Elif Hanım. Size de yirmi dakikayı geçmeden şey yapalım, sınırlamaya uyarsak iyi olur.

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

Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç*

Doç. Dr. Hilmi Ünsal**

Dr. Elif Yılmaz***

ÖZ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ABSTRACT

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

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

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

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

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

GİRİŞ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶ Küsmenoğlu, a.g.e., s. 320.

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

⁸ Küsmenoğlu, a.g.e., s. 350.

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

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

I. ÖN VERGİLEME/STOPAJ KAVRAMI ve TARİHİ GELİŞİMİ

A. ÖN VERGİLEME/ STOPAJ KAVRAMI

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

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

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

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

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

1. Para konusunda kesintiler,

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

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

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

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

2. Tutuklamalar, şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴.

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

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

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

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

B. ÖN VERGİLEME KAVRAMININ TARİHİ GELİŞİMİ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI

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

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

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

²⁰ Ekinci, a.g.m., s. 30-31.

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

²² Oktar, a.g.m., 70, 71.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁷ Ekinci, a.g.m., s. 32.

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

²⁹ Ekinci, a.g.m., s. 31.

³⁰ Ekinci, a.g.m., s. 32.

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

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

III. BİR GÜVENLİK ÖNLEMİ ve TAHSİL YÖNTEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

A. BİR GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. BİR TAHSİL YÖNTEMİ OLARAK ÖN VERGİLEME

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

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

³³ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 7.

³⁴ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 6.

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

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

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

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

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

³⁶ Seviğ, a.g.m., E.T. 14.11.2015.

³⁷ Turut, a.g.m., s. 36-37.

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

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

⁴⁰ Seviğ, a.g.m., E.T. 14.11.2015.

⁴¹ Oktar-Şanver, a.g.m., s. 7.

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

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

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

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

IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖN VERGİLEME UYGULAMASININ GENEL GÖRÜNÜMÜ

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

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

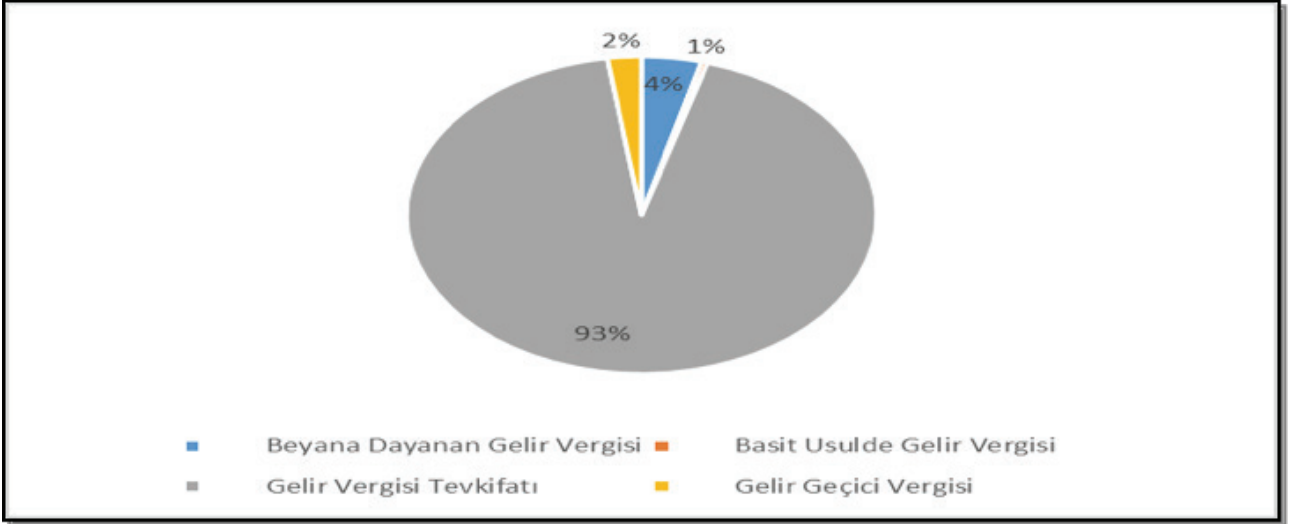
Tablo 1: Stopaj Yöntemiyle Tahsil Edilen Vergilerin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (2006-2014)

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

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

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

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



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

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

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

V. GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA STOPAJA İLİŞKİN HÜKÜMLER

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

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

A. STOPAJ ORANLARI ve BAKANLAR KURULU'NUN YETKİSİ

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

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

B. KESİLEN VERGİNİN BEYANI

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

C. KAZANÇ TÜRLERİ İTİBARIYLA YENİ DÜZENLEMELER

1.Ticari ve Zirai Kazançlarla İlgili Düzenlemeler

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

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

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

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

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

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

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

2. Ücretlerin Vergilendirilmesi

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

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

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

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

3. Serbest Meslek Kazançları

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

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

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

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

4. Menkul Sermaye İratları

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

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

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

Beyan sınırına ilişkin düzenlemelerde ise ciddi bir değişiklik mevcut değildir.

VI. GENEL DEĞERLENDİRME

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

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

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

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

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

⁵⁰ Ekinci, a.g.m., s. 33.

⁵¹ Ekinci, a.g.m., s. 33.

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

⁵³ Ekinci, a.g.m., s. 33.

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

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

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

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

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

⁵⁴ Ekinci, a.g.m., s. 52.

⁵⁵ Ekinci, a.g.m., s. 32.

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

⁵⁷ Oktar, a.g.m., s. 70.

⁵⁸ Turut, a.g.m., s. 35.

⁵⁹ Turut, a.g.m., s. 35.

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

SONUÇ

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

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

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

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

⁶⁰ Biyan-Yılmaz, a.g.m., s. 197.

Kaynakça

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

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

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

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

Kendisiyle ilgili önce kısa bir bilgi vermek istiyorum.

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

CANATAY HACIKÖYLÜ- Teşekkür Ediyorum

BAŞKAN- 20 dakikalık süreye uyarsanız memnun oluruz.

TAŞINMAZLARIN ELDEN ÇIKARILMASINDA ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISININ GETİRDİKLERİ

Canatay HACIKÖYLÜ*

ÖZ

Gerçek ve tüzel kişilerin taşınmaz satışından elde ettikleri gelirin niteliği ve vergilendirilmesi hakkında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerde zamanla birçok değişiklik yapılmış ancak yapılan değişiklikler ihtiyaçları karşılamadığı gibi anılan Kanunların sistematik yapısını da bozmuştur. Bu ve benzeri nedenlerden dolayı gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birlikte bir bütünlük içinde ele alınarak Gelir Vergisi Kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Tasarı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, gerçek kişilerin ve kurumların gelirleri üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Bu çalışmada mevcut durum ve tasarıda öngörülen düzenlemeler ele alınacaktır. Ayrıca tasarıda öngörülen düzenlemelerin yeterli olup olmadığı değerlendirilecek, gerekçede hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için taşınmazların gerçek değerinin tespitine ve beyanına yönelik öneriler getirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Taşınmaz, Değer Artış Kazancı, Rant

1. GİRİŞ

Taşınmazların elden çıkarılmasında elde edilen gelirler, geliri elde eden kişi ya da kuruma göre değişiklik göstermektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gerçek kişilerin taşınmaz satışından elde ettikleri gelirin niteliği ve vergilendirilmesi hakkında iki ayrı gelir (kazanç) türünde düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlardan ilki Kanununun “Ticari Kazanç” başlığını taşıyan 37. maddesinin 4. fıkrasındaki “*taşınmazların alım-satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların*” ticari kazanç olarak vergilendirileceğine ilişkin hükümdür. Diğerisi ise anılan Kanunun diğer kazanç ve iratlara ilişkin “*değer artış kazançları*” başlığını taşıyan mükerrer 80. maddesinde yer alan ve taşınmaz alım-satımında ticari kazanç olmaksızın şahsi ihtiyacın karşılanması ve servetin korunması amacıyla yapılan satışlardan elde edilen kazançla ilişkin vergisel yükümlülüklerle ilişkin hükümdür.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazların satışından elde ettikleri gelir-

* Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, chacikoylu@anadolu.edu.tr

ler hariç olmak üzere taşınmaz satış kazançlarına yönelik Kanunun 5. maddesinin (1) fıkrasının (e) bendinde bir istisna getirilmiştir.

Mevcut mevzuatımızda yer alan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin (kazanç ve iratların) vergilendirilmesini esas alan ve yaklaşık 55 yıldır uygulanan bir kanundur. Gelir Vergisi Kanununun ekonomideki gelişmelere ve değişimlere daha uygun hale getirilebilmesi için zamanla yeni düzenlemeler yapılmış; ancak yapılan değişiklikler bir bütünlük arz etmediğinden, sistematik yapı bozulmuş, Kanun; basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Ayrıca yapılan bu değişiklikler ve eklemeler sonucu, kanunun madde sayısı 210'nu aşmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanununda bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olmuştur.

Bu ve benzeri nedenlerden dolayı gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birlikte bir bütünlük içinde ele alınarak Gelir Vergisi Kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Tasarı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Hazırlanan tasarının genel gerekçesinde amaçlanan unsurlardan biri olan *“vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi” ilkesi gereği; Kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı ifade edilmektedir. Buna göre gerekçede “taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar elde tutulma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutularak vergilendirilecektir.”* ifadesi yer almaktadır.

Taşınmaz değerlerinin çeşitli nedenlerle ani ve hızlı olarak artmasının yanı sıra, bunların şahıslarca işletilmesi, kiraya verilmesi ve sair şekillerde değerlendirilmesi birer rant kaynağı olarak görülebilir ve ele alınabilir. Bundan dolayı gerek taşınmazlardaki değer artışının, gerekse bunlar üzerinden elde edilen kira vb. gelirlerin vergilendirilmesi ve bu suretle bunlardan elde edilen rantların bir kısmının kamuya aktarılması tasarının genel gerekçesinde de ifade edildiği üzere bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan taşınmazlar, ülkemizde servet edinme veya edinilmiş servet değerinin korunmasında kullanılan araçlardan biri haline gelmişlerdir ve genellikle üst gelir gruplarının başvurduğu bir yatırım aracı olarak kullanılmaktadırlar. Dolayısıyla bu şekilde oluşan servetlerin vergilendirilmesi alt gelir gruplarında ortaya çıkabilecek hoşnutsuzlukları da hafifletebilecektir. Bu nedenle taşınmazlar üzerinden elde edilen bu rantların kamuya aktarılması, kamunun gereken payı almasını sağlamak zorunluluk halini almıştır. (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gerekçe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>)

Bu konunun tasarıda zorunluluk olarak ifade edilmesinin nedenlerinden birinin de mevcut düzenlemeler çerçevesinde ne gelir vergisi (değer artış kazançları açısından) ne de ilgili diğer kanunlarda taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarılmasında etkin bir düzenleme ve kontrol mekanizmasının olmamasıdır. Bu çalışmada tasarı ile bu mekanizmanın oluşturulup oluşturulamayacağı da tartışılacaktır.

Taşınmaz ve Rant Kavramları

Çalışmada gayrimenkul kavramı yerine taşınmaz kavramı kullanılmıştır. 2000’li yılların başından itibaren yapılan yasal düzenlemelerde kullanılan dil oldukça Türkçeleştirilmeye çalışılmış, günümüzde geçerli olan dile oranla eskimiş olan ifadeler kolay anlaşılabilir ifadelere dönüştürülmüş ve düzenlemelerin genelinde terim birliğinin sağlanmasına yönelik büyük çaba harcanmıştır. Bu çerçevede birçok kavram ve terim günümüzde yerleşmiş olan yeni karşılıkları ile değiştirilmektedir. Değiştirilen kavramlardan biri de gayrimenkul kavramıdır. 2000’li yılların başından itibaren başlayan sadeleştirme ve Türkçeleştirme çabaları çalışmamızın konusunu oluşturan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında da görülmektedir. Tasarıda gayrimenkul kavramı yerine genellikle taşınmaz kavramının kullanılmıştır. Genellikle diyoruz çünkü her ne kadar Türkçeleştirme, terim birliği sağlama ve sadeleştirme çabaları olsa da “*gayrimenkul sermaye iradı*” gibi bazı kavramların eski ifadeleri ile kullanılmaya devam edildiği bir gerçektir. Öyle ki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yetmiş beş farklı yerinde “gayrimenkul” kelimesi sadece dört farklı yerde “taşınmaz” kelimesi kullanılmıştır. Buna karşın Tasarıda sadece gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin maddelerde “gayrimenkul” kelimesi kullanılmış bu maddeler dışında tasarının genelinde “taşınmaz” kelimesi kullanılmıştır.

Taşınmaz, fiziksel bir varlık olan arazi (arsa) ve bu arazi (arsa) üzerine insanlar tarafından yapılmış yapılar olarak tanımlanır. Taşınmaz, yerin üzerindeki veya altındaki tüm ilaveleri ile birlikte görülebilen, dokunulabilen maddi bir “şey”dir. (SPK Uluslararası Değerleme Standartları, <http://www.spk.gov.tr>)Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusu üç kategoride ifade edilmiştir. Bunlar arazi, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerdir.

Arazi, sınırları tabii veya suni işaretlerle belirtilmiş olan yeryüzü parçasıdır.

Tapu kütüğüne ayrı sayfada kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, Medeni Kanunda taşınmaz kabul edilmiştir. Fakat bir şeyin (eşyanın) taşınır-taşınmaz ayrımında kullanılan ölçüt olan hak kavramı eşyanın taşınmaz sayılması için yeterli değildir. Burada kanun koyucu, sosyal daha çok da ekonomik ihtiyaçlardan yola çıkarak bu hakları da taşınmaz olarak kabul etmiştir. (Gerçekten taşınır-taşınmaz ayrımında sadece eşyanın fiziksel özellikleri dikkate alınmamıştır. Nitekim fiziksel özellikleri itibarıyla taşınır olan gemiler Türk Ticaret Kanununa göre taşınmaz kabul edilmiştir.) Bu kabul, hakların fiziksel özelliklerini değiştirmemekte sadece bunların bazı durumlarda taşınmaz gibi işlem görmesine neden olmaktadır. Aslında taşınmaz olarak sayılıp tapuya tescil edilen bu haklar devir kabiliyeti olan ve kişiye bağlı irtifak haklarından¹ başka bir şey değildir. Mütemmim cüz prensibinin bir istisnası olan bu haklar ilişkin oldukları arazinin üstünde veya altında mülkiyetten bağımsız olarak hak sahibinin mülkü durumundadır. Tapu kütüğüne ayrı sayfada kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, üst hakkı² (inşaat hakkı) ve kaynak hakkıdır.³

¹ İrtifak Hakkı: Sahiplerine, başkasına ait bir şeyin üzerinde sadece kullanma ve yararlanma veya hem kullanma hem de yararlanma yetkisi veren haktır.

² Bir kişinin başka bir kişiye ait arsa üstünde veya altında inşaat yapabilmesine ve mevcut inşaatı muhafaza edebilmesine yetki veren irtifak hakkı çeşidir.

³ Kaynak hakkı, *bir kaynaktan (örneğin su kaynağı) herhangi bir surette yararlanma ya da onu kullanma yetkisi veren bir irtifak hakkıdır.*

Kat mülkiyeti kütüğüne bağlı bağımsız bölümler, bir binanın başlı başına kullanılan ve kat mülkiyeti hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu bölümleridir.(Özdamar, 2006. s.94.)

Türk hukuk sisteminde taşınmazın tanımı özel durumlar dışında Türk Medeni Kanununa bakılarak tayin edilir. Buna Türk vergi sistemi de dahildir. Vergi kanunlarının belirli maddelerinde taşınmaz kavramından ne anlaşılması gerektiği belirtilmediği sürece taşınmaz kavramı için Türk Medeni Kanununun ve sözlük anlamının esas alınması gerekmektedir.(Alptürk, 2007. s.4.)

Bu durum şu şekilde ifade edilebilir. Vergi kanunlarının belirli maddelerinde taşınmaz kavramından ne anlaşılması gerektiği açıkça belirtilmediği sürece taşınmaz tanımından Türk Medeni Kanundaki taşınmaz mülkiyetinin anlaşılacağı buna karşın vergi kanunlarının belirli maddelerinde⁴ taşınmaz kavramından ne anlaşılması gerektiğinin açık ve net olarak belirtilmesi durumunda ise taşınmaz kavramından belirtilen anlamın yalnızca söz konusu maddeler için geçerli olacağı unutulmamalıdır.

Taşınmaz esas itibariyle bir yerden başka bir yere taşınamayan arz parçalarıdır. Taşınmazın tarifinde ise aşağıda verilen somut bileşenler vardır:

- Arazi,
- Ağaçlar ve mineraller gibi toprağın doğal ayrılmaz parçaları,
- İnsanlar tarafından araziye bağlanmış binalar ve çevre düzenlemeleri gibi ekler.

Bunlara ek olarak bütün sabit bina ekleri (örneğin sıhhi tesisat, elektrik kablo sistemleri ve ısıtma sistemleri) ve binanın yapısına eklenen unsurlar da (kabinler ve asansörler gibi) genellikle taşınmazın bir parçası olarak kabul edilirler.(Gayrimenkul Değerlemesi, 2004. s.7.)

Taşınmaz çeşitleri kullanım amaçlarına veya mülkiyet esasına göre sınıflandırılabilir. (Kabataş, 2005.s.55.)

Taşınmazların kullanım amaçlarına göre sınıflandırılması dört ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar: konutlar, işyerleri, arazi ve arsalar ve diğer yapılar şeklindedir.

Konutlar, ev, apartman veya lojman gibi ikamete ayrılmış yapılardır. İşyerleri ise ticari ve sinai amaçlı kullanılan taşınmazlardır. Dükkân, iş hanı, depo, fabrika, imalathane vb. yapılar bu grupta yer almaktadır.

Kullanım amaçlarına göre taşınmaz çeşitlerinden biri olan arazi, tapu siciline kaydedilmekte olup taşınmaz sayılmaktadır. Sınırları, yüzölçümü ve niteliği yeteri kadar belli edilmiş arazi parçasına ise parsel adı verilmektedir. Arazi yalnızca toprağın yüzeyini değil onun altındaki ve üstündeki her şeyi de içerir. Arsa ise şekil ve büyüklük bakımından öngörülen imar aracı ile bölünmüş, gerekli yol ağı yapılıp, su ve elektrik ihtiyacı giderilmiş ve kanalizasyona bağlantısı hazırlanmış imar parselidir.

⁴ Vergi kanunlarında taşınmaz (gayrimenkul) kavramı direk olarak tanımlanmamış olsa da Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının nelerden oluştuğu, aynı Kanunun mükerrer 80/6 maddede değer artış kazancının konusunu oluşturan taşınmaz unsurların neler olduğu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269. maddesinde ise gayrimenkuller başlığı altında hangi kıymetlerin gayrimenkul gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu üç düzenleme dışında vergi kanunlarında gayrimenkul ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Hatta 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda da taşınmaz tanımlanmamış sadece bina, arsa ve arazi kavramına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Konut ve işyeri dışında kalan yapılar ise diğer yapılar şeklinde ifade edilebilir. Bu grup içerisinde daha çok dini yapılar içerisinde kullanılan cami ve kilise vb. yapılar yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısının genel gerekçesinde amaçlanan unsurlardan biri olan vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi ilkesi gereği; kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı, ayrıca gerek taşınmazlardaki değer artışlarının gerekse bunlar üzerinden elde edilen rantların bir kısmının kamuya aktarılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Rant kavramı özellikle gelir vergisi kanunu tasarısı ile birlikte çok sık konuşulmaya ve kamuoyunda tartışılmaya başlayan bir konu haline gelmiştir. Hatta tasarı kentsel rantların vergilendirilmesi kavramı ile özdeşleştirilmektedir. Bu çalışmada da temel amacımız rant kavramı ve kuramlarını tartışmak olmamakla beraber rant kavramının ne anlama geldiğinin bilinmesi ve oluşan rantın vergilendirilmesine ilişkin ülkemiz vergi uygulamalarından kısaca bahsetmek yararlı olacaktır.

Fransızca (rente) sözcüğünden dilimize giren rant sözcüğü; genelde tarla, arazi vb gibi taşınmaz mülkiyetinin toprağı işleme, kullanma hakkı karşılığında belirli zaman dilimleri sonunda elde ettiği ve emeğe dayanmayan gelir olan toprak rantı (Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi) ya da sosyal ve ekonomik koşullar gereği ortaya çıkan ekonomik yapı sonucu bir ya da birkaç üretim faktörünün olağan getirisine eklenen fazladan kazanç şeklinde tanımlanmaktadır. Yine toprak rantı ile bağlantılı olarak gayrimenkul rantı kavramı da ortaya çıkmıştır. (Açlar ve Çağdaş, Taşınmaz Değerlemesi, s.10)

Gayrimenkul rantı kavramı değişik kaynaklarda ifade edilmekte ve emek ve sermaye gereksinimi olmaksızın taşınmaz sahibinin iradesi dışında zaman içinde meydana gelen değer artışı olarak tanımlanmaktadır.(Fatih Kaya, Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi, <http://www.vmhk.org.tr/gayrimenkul-rantların-vergilendirilmesi/>)

Ekonomik gelişmeler ve ekonomik anlayışlarda ortaya çıkan değişiklikler sonucu toprakta ortaya çıkan rant kavramı genişlemiştir. Sanayileşen toplumlarda hızla artan kent nüfusu; bu tür yerleşim alanlarındaki arsa ve arazi fiyatlarının hızla yükselmesine neden olmuştur. Henry George ise kent topraklarında ortaya çıkan bu emeksiz gelire kentsel rantadını vermiştir. Hatta Henry George “İlerleme ve Yoksulluk, 1879” isimli eserinde oluşan bu rantın vergi yoluyla kamuya aktarılmasını ve geri alınmasını istemiştir. (Açlar ve Çağdaş, Taşınmaz Değerlemesi, s.10)

Ülkemiz maliye tarihi açısından kentsel rantların kamuya aktarılması kapsamında özellikle maliye kaynaklarında farklı vergi türleri ve uygulamaları anlatılmaktadır. Bunlar 1948 tarihli “Değerleme Resmî”, 1970 tarihli “Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi”, halen uygulanmakta olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve çalışmanın konusunu da oluşturan “Değer Artış Kazançlarına İlişkin Hükümler”, ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan “Harcamalara Katılma Payları” rant vergisi olarak ifade edilmektedir. Ülkemiz açısından oluşan kentsel rantların vergilendirilmesi aşamasında geçmiş dönem uygulamalarına bakıldığında 1948 tarihli 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan “Değerleme Resmî” en güzel örnektir.⁵ Yine 1970 tarihli Finansman Kanunu ile getirilen ve 1970-1982 yılları arasında uygulanan “Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi” de rantların

⁵ Bu konu ile ilgili olarak ayrıntılı bilgiye 9 Temmuz 1948 tarih ve 6953 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Belediye Gelirleri Kanunundan ulaşabilirsiniz.

kamuya aktarılmasında önemli vergi uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶ Günümüzde ise bazı kaynaklarda Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalara katılma paylarının bir rant-vergisi olduğu ifade edilmektedir. Ancak harcamalara katılma payları taşınmazlarda oluşan değer artışlarını vergilendirmemekte öngörülen harcamanın bir kısmını finanse etmek için alınmaktadır. (Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 1998 s.197) Bu şekliyle vergiden uzak bir yapıdadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalar katılma payları yol harcamalarına katılma payları, kanalizasyon harcamalarına katılma payları ve su tesisi harcamalarına katılma paylarından oluşmaktadır. Mevcut düzenlemede vergi hukuku açısından ilginç bir durumda söz konusudur. Yol harcamalarına katılma paylarını düzenleyen madde hükmünde bu katılma payı ile ilgili olarak “alınabilir” ifadesi kullanılmasına karşın kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına katılma paylarına ilişkin madde hükmünde ise “alınır” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla harcamalara katılma paylarından biri olan ve rant vergisi olarak ifade edilebilen yol harcamalarına katılma payının bırakın rant vergisi olmasını bir zorunluluk içermediği için zorunlu yükümlülük olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bile tartışılır bir durumdadır.⁷

Vergiye çok yaklaşan zorunlu bir yükümlülük olan şerefiye ise, yapılan bayındırlık ve alt yapı hizmetleriyle imar faaliyetlerinden dolayı bazı taşınmaz sahiplerinin mal varlıklarındaki değer artışlarının vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu değer artışında sözü geçen taşınmazlara sahip olanların bir rolü ve katkısı yoktur. Bu gibi durumlarda mal varlığında değer artışı meydana gelenlerin bir ödemede bulunmalarının haklı olacağı düşünülmekte ve bu amaçla salınan yükümlülüğe şerefiye denilmektedir. (Nadaroğlu, 1998 s.197). Bu açıdan bakıldığında geçmiş dönemlerde uygulanan “değerleme resmi” ve “gayrimenkul kıymet artışı vergisi” bir nevi şerefiyedir. Ancak harcamalara katılma payı ise yukarıda da ifade edildiği üzere şerefiyeye son derece benzemekle birlikte sadece öngörülen harcamanın bir kısmını finanse etmek için alınmaktadır.

Mevcut mevzuatımızda sadece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında “değer artış kazançlarına” ilişkin hükümler kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemedir. Burada şu hususunda unutulmaması gerekmektedir. Taşınmazlara ilişkin rant, merkezi ve yerel yönetimlerin özellikle bayındırlık yatırımları, imar düzenlemeleri, ulaşım ve kentsel dönüşüm projeleri ile oluşmaktadır. Oluşan bu rantlar ise alım-satım kazancı ile kira getirisinden kaynaklanmakta ve satış ve kira geliri elde edildiğinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla rant vergilendirilmek isteniyor ise verginin bu aşamalarda alınması gerekmektedir.

2. 193 Sayılı Gelir Vergisi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi: Mevcut Durum

Mevcut mali mevzuat hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış, hangi tür kazanç ve iratların gelire dahil olduğu ve gelirin nelerden oluştuğu ayrıca ifade edilmiştir.

⁶ Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ile ilgili ayrıntılı bilgiye Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi Cilt:2 Ankara, 1979'dan ulaşabilirsiniz.

⁷ Harcamalara katılma payları ve şerefiye ile ilgili olarak ayrıntılı bilgiye Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 1998'den ulaşabilirsiniz.

Bir gelirin vergiye tabi olabilmesi için gelir türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Her gelir unsuru için farklı vergileme teknikleri öngörüldüğünden, kazanç ve iratların hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin tespiti son derece önemlidir.

Gerçek kişilerin sahip oldukları taşınmazları elden çıkarmalarından doğan kazancın niteliği ve vergilendirilmesi hakkında, Gelir Vergisi Kanununda iki ayrı gelir türünde düzenlemeye yer verilmiştir. Bunlardan ilki “ticari kazanç”, diğeri ise “diğer kazanç ve iratlar” hükümlerinde yer alan düzenlemedir.

a) *Ticari kazanç*: Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançtır. Ticari kazancı belirleyen temel unsur faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona dayanması ve bu organizasyonun işlemlerindeki devamlılıktır. Gelir Vergisi Kanununun 37. Maddesinde “taşınmazların alım satımı ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların” ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

b) *Diğer kazanç ve iratlar*: Belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan, belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen, devamlı değil arızı olan ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlardır. Bu gelir türünü diğerlerinden ayıran en önemli özellik, devamlılık göstermeyen gelirlerin bu kapsamda değerlendirilmiş olmasıdır. Diğer kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanununun 80 ve 82. maddelerinde “değer artış kazançları” ve “arızı kazançlar” olmak üzere iki alt ayrıma tabi tutulmuştur.

Taşınmazların elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın diğer kazanç ve iratlar gelir türündeki “değer artış kazancı” olarak mı, yoksa ticari kazanç mı olarak vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Taşınmaz alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur faaliyetteki devamlılıktır. Taşınmaz alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk taşınmazların aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir. (Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi, 2014,s.7) Türk vergi sisteminde elde edilen gelirin kazanç veya irat olarak vergilendirilmesi hususunda faaliyette devamlılık çok tartışılan bir kriter olup çoğu zaman mükellef ile idare arasında uyuşmazlık konusu olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında taşınmaz satışından elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde bu kriterin tek başına dikkate alınması yapılan işlemi yanlışlığa sürükleyebilecektir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Taşınmaz alım satımı kazanç elde etmek için yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir.

Taşınmaz alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilir.

Taşınmaz alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde üçüncü önemli unsur ise ticari bir organizasyonun varlığıdır.

Taşınmaz alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü “faaliyetteki devamlılık” ve “satışın hangi amaçla yapıldığı” unsurlarına göre tespit edilir. (Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi, 2014,s.7)

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere taşınmazların gerçek kişiler tarafından elden çıkarılmasında ise vergileme açısından üç durum söz konusu olmaktadır. Bu işlem sonucunda elde edilen kazanç; ya ticari kazanç olacak, ya belli durumlarda diğer kazanç ve irat (değer artış kazancı) olacak veya belli şartlar dahilinde gelir vergisinin konusuna girmeyecektir.

Taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazançlar devamlılık arz etmemek ve ticari bir organizasyon dahilinde yapılmamak koşuluyla değer artış kazancı olarak vergilenmektedir. Taşınmaz satışının devamlılık arz etmesi ve bu faaliyetin ticari bir organizasyon içinde sürdürülmesi halinde ise elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmektedirler.(Kızılot, vd, 2005. s.42)

Ticari organizasyon ve süreklilik olmaksızın arızı olarak yapılan taşınmaz satış kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili mevcut düzenleme şu şekildedir.⁸

01.01.2003 tarihinden sonra elde edilen değer artış kazançları, 4783 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen mükerrer 80, 81. maddeleri hükümlerine göre vergileme yapılmaktadır.

Taşınmaz satış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak yukarıda belirtilen düzenlemeler sonucu Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin 6. fıkrası hükmü şu şekildedir. “*İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde⁹ yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dahil) ve hakların iktisap (edinme) tarihinden başlayarak 5 yıl içinde¹⁰ elden çıkarılmasından doğan kazançlar (kooperatif ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazları tahsis tarihinde ortak tarafından satın almış sayılır) değer artış kazancıdır.*”

⁸ Ticari organizasyon ve süreklilik olmaksızın arızı olarak yapılan taşınmaz satış kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili olarak yapılan ana düzenlemeler 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2361 sayılı kanun, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4444 sayılı kanun, 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4783 sayılı kanun, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 sayılı kanun ve son olarak 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5615 sayılı kanundur.

⁹ Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi, gayrimenkul sermaye iradının tarifine yönelik olup, birinci fıkranın 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde sırasıyla arazi ve bina, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ve gemi ve gemi payları ile bilimum bütün motorlu tahmil yükleme, tahliye ve boşaltma vasıtaları yer almaktadır.

¹⁰ 5615 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası ivazsız olarak iktisap edilenler hariç kanunda sayılan mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak, beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılacaktır. Bir başka ifade ile söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilenmemesi için iktisap tarihinden itibaren beş yıl süreyle elde tutulması gerekmektedir. Ancak 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için söz konusudur. Zira anılan Kanun’un 11’nci maddesi ile GVK’na eklenen geçici 71. maddede 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı hükmüne bağlanmıştır. Daha ayrıntılı bilgi için bkz; Mehmet Emin Akyol, “Gayrimenkullere İlişkin Değer Artış Kazançlarına Yeni Düzenleme” Yaklaşım Dergisi. Sayı:173 (Mayıs 2007), s.44.

Değer artış kazançlarında vergiyi doğuran olay söz konusu mal ve hakların elden çıkartılmasıdır. Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükmüne göre, elden çıkarma deyimi ile söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ifade edilmektedir. Elden çıkarma karşılığında sağlanan ve para ile temsil edilen her türlü çıkarın toplam tutarı¹¹ değer artış kazancının hesaplanmasında gayri safi hasılat olarak ele alınmaktadır. Bu tutardan elden çıkarılan taşınmazın maliyet bedeli¹² ile elden çıkarma dolayısıyla satıcının yaptığı giderler ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle safi tutarı bulunmaktadır. (Baydemir, 2006. s.221.)

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesine göre maliyet bedelinin mükellefçe tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınmaktadır.

Yine anılan Kanunun mükerrer 81. maddesinde taşınmazın elden çıkarılmasında iktisap bedeli elden çıkarılan taşınmazın (bina, arsa ve arazinin) elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca (TÜİK) belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi (ÜFE) yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi (ÜFE) dikkate alınmaktadır. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının yüzde 10 veya üzerinde olması şarttır.

Taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazancının 2016 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 11.000 TL'si vergiden istisna tutulmuştur.

Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan kazançların yukarıda belirtilen ilgili madde hükümlerine göre değer artış kazancı olarak vergilendirilebilmesi için:

- Öncelikle elden çıkarılan taşınmazın bir bedel karşılığında edinilmiş olması,
- İktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılması,
- Elde edilen kazancın elde edildiği yıl için belirlenen istisna tutarını aşması gerekmektedir.

Taşınmazların kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elden çıkarılmasında ise mevcut yasal düzenlemelerde bir istisna bulunmaktadır. Buna göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazların sa-

¹¹ Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının hesaplanmasında elden çıkarma bedeli ise;
-Nakit karşılığı satış halinde satış bedeli,
-İvaz karşılığı devir ve temlikte devir ve temlik karşılığı alınan ivaz,
-Kamulaştırma ve devletleştirmede alınan istimlak bedelidir.
-Ayın ve menfaat olarak sağlanan hasılatın değeri VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilmektedir.
-Trampa veya takas halinde ise elden çıkarılan kıymet karşılığında alınan mal ve hakların VUK'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınmaktadır.
-Trampa veya takas halinde ise elden çıkarılan kıymet karşılığında alınan mal ve hakların VUK'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınmaktadır.

¹² Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde Maliyet Bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetleriyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (ödenen komisyonlar, taşıma ücretleri vb) bilimum giderler toplamını ifade eder.

tısından elde ettikleri kazançlar hariç olmak üzere taşınmaz satış kazançlarına bir istisna getirilmiştir. Anılan Kanunun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnada “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı istisnadır. Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükmü yer almıştır.

Görüldüğü üzere, taşınmaz satışından elde edilen kazanç, ister gelir vergisinin konusuna girsin ister kurumlar vergisinin konusuna girsin taşınmazın elden çıkarılmasından elde edilen kazancın vergilendirilmesinde taşınmazın gerçek iktisap ve satış bedelinin tespiti önem taşımaktadır.

3. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Gelir vergisi Kanunu Tasarısı genel gerekçesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yeniden yapılandırılması ile ilgili temel gerekçeler şu şekilde ifade edilmiştir.

Mevcut 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1960 yılında kabul edilmiş ve o tarihten bu zamana kadar birçok maddesinde 76 farklı Kanunla değişiklik yapılmış, ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte madde sayısı 210’u aşmıştır. Ayrıca, gelir unsurları ile bu unsurlara ilişkin istisna, indirim ve diğer müesseseler Kanunun değişik bölümlerinde dağınık halde bulunmasının da bir sonucu olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı temel müesseseler geçici maddeler ile yönlendirilir bir hal almıştır. Yeni Gelir Vergisi Kanunu basit, sade ve kolay anlaşılabilir bir yapıda hazırlanması amaçlanmış ve şu ilkeler esas alınmıştır.(Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı <http://www.maliye.gov.tr/Lists/HaberlerListesi/Attachments/95/GVK%20Sunum.pdf>)

- Adil bir gelir vergisi sistemi oluşturmak
- Yatırım, üretim ve istihdamı desteklemek
- Ekonominin rekabet gücünü artırmak
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmek
- Kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak
- Vergiyi tabana yaymak

Bu ilkeler çerçevesinde tasarı ile ilgili olarak gerekçede şu ifadelerde yer almaktadır. “*Bu tasarı ile gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergiler birleştirilerek tek bir kanun bünyesinde toplanmakta, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlükten kaldırılması öngörülmektedir. (Hâlihazırda ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte Gelir Vergisi Kanunu 210 maddeden fazladır. Kurumlar Vergisi Kanunu ise 45 maddedir. İki kanunu birleştiren yeni Gelir Vergisi Kanunu ise sadece 95 maddeden oluşmaktadır.)*Şüphesiz ki; değişikliklerin kapsamını Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununun dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak tek kanun haline getirilmesi ile sınırlamak doğru olmayacaktır.” Ayrıca gerekçede mevcut yapıya ilişkin bazı değerlendirmelere ilave olarak gelir üzerinden alınan vergilere yönelik şu tespit yapılmıştır. “*Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH’ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre O.E.C.D. ülkelerinde bu oran %11,4’tür. Türkiye, O.E.C.D. ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.*” (Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı <http://www.maliye.gov.tr/Lists/HaberlerListesi/Attachments/95/GVK%20Sunum.pdf>)

Tasarının geneline bakıldığında, gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payını artırma, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin sağlanması gibi hedefleri de olup; kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı da gerekçede belir-

tilmiştir. Ayrıca beyanname veren mükellef sayısında artış da öngörülmektedir. Diğer taraftan tasarı, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen ve Türk Vergi Sisteminin temel unsurlarını teşkil eden 5421, 5422, 193 ve 5520 sayılı kanunların üzerine inşa edilmiştir. Bu çerçevede tasarıda yer alan düzenlemelerin teke tek ele alınması yerine; halen yürürlükte olan 193 ve 5520 sayılı kanunlarla karşılaştırması öne çıkarılarak bu çalışma yapılmıştır. Çalışmamızın temel amacı tasarıda öngörülen düzenlemelerin mevcut yapıdan farkını ortaya koymak ve öneriler getirilmektedir. (Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Raporu, Mazars Denge, <http://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Haberler/Rapor-Arastirmalar/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi>, s.4)

Gelir Vergisini Kanunu Tasarısına göre, taşınmazların elden çıkarılmasında elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktifindeki taşınmazlara ilişkin olarak 21. maddede “İstisna Kazançlar” başlığı altında; diğer gerçek kişiler açısından ise 45, 46, 47, 48 ve 49. maddeler de “Değer Artış Kazançları” başlığı altında düzenlemeler yer almaktadır.

Tasarının 21. maddesindeki İstisna Kazançlar ilişkin düzenleme şu şekildedir.

MADDE 21- (1) *Ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar aşağıda belirtilen süre, oran ve şartlar çerçevesinde gelir vergisinden müstesnadır:*

a) *Yukarıda sayılan mal ve hakların elde tutma süresine bağlı olarak, satışından doğan kazançta uygulanacak istisna oranları aşağıdaki gibidir:*

- 1) *İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.*
- 2) *Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.*
- 3) *Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.*
- 4) *Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75.*

c) *Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için süre şartı aranmaz. Ancak, söz konusu taşınmazların, kaynak kuruluş, kiracı tarafından veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kirama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.*

ç) *İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç aynı süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde de bu hüküm uygulanır.*

e) *Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışındaki sürelerin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.*

f) *Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan mükelleflerin bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*

Yapılan düzenlemeler ile elde tutma süresine bağlı olarak değişken bir kazanç tespiti yoluna gidilmekte olup, aşağıdaki sürelerde elde etmeye bağlı olarak doğan kazancın ilgili süreye isabet eden kısmı istisna tutulmaktadır.

- 1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40
- 2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50
- 3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60
- 4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75

Tasarımın genel gerekçesinde, 21. maddede yer alan düzenlemenin amacı, işletmelerin bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddede belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları elde tutulma süresine bağlı olarak istisnadan yararlanılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medenî Kanununda yer alan, taşınmaz olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medenî Kanununun 704. maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Türk Medenî Kanununun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş ve aktifte alınmış olması ya da ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler için tapuya tescil ettirilerek işletme aktifine alınmış olması gerekmektedir.

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının belirli bir süreyle aktifte yer almasıdır. Örneğin, en az iki tam yıl aktifte yer alma şartı 730 günün dolmasıyla gerçekleşecektir.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından, varlık kiralama şirketleri ile sat geri kirala yönteminde finansal kiralama şirketleri ve bunlara taşınmazlarını devreden ve devralan mükelleflerin süre şartı aranmaksızın yararlanabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereklidir. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı ol-

maksızın devir ve temliki, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla gerçek kişiler ve kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan gerçek kişiler ve kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl işletme aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan işletmelerin bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, “...taşınmazların kiralanmasıyla uğraşan işletmelerin...” ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla fıkra hükmüne eklenmiştir.

Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir işletmenin satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu işletmelerin bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisnanın temel amacı işletmelerin mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan işletmelere ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Ayrıca, taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için oranın %100 olarak uygulanacağı ve bu taşınmazlar için süre şartı aranmayacağı fıkroda belirtilmiştir. Ancak, söz konusu taşınmazların kaynak kuruluş tarafından veya kaynak kuruluşça kira sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi veya kurumlara satılması durumunda, bu varlıkların kaynak kuruluştaki, varlık kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştirilen kurum nezdinde vergilendirme yapılacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gerekçe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>)

Mevcut yasal düzenleme ile tasarıda yer alan ve yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklanan hükümler incelendiğinde Tablo 1’de görüldüğü üzere;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan iki tam yıl elde etme süresine bağlı olarak istisna edilen %75’lik oran yukarıdaki yer alan oranlar ve sürelerle değiştirilmektedir.

Ayrıca Gelir Vergisi kanun tasarisında istisnanın, sat geri kirala yönteminde finansal kiralama şirketleri ve bunlara taşınmazlarını devreden ve devralan mükelleflerin, süre koşulu sınırı olmaksızın yararlanabilecekleri hüküm altına alınmıştır. (Erkan Çelik, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarisına Göre Gayrimenkul ve İştirak Hisse Satışlarında İstisnalar, [http://www.verginet.net/dtt/1/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi-Gayrimenkul-Istirak-Hisse -Satislari-Istisnalar.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi-Gayrimenkul-Istirak-Hisse-Satislari-Istisnalar.aspx))

Tablo.1: Taşınmazların Elden Çıkarılmasında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Tasarı Arasındaki Farklılıklar

MEVCUT DURUM (K.V.K. 5 / 1 (e))	TASARI (md. 21)
Kurumların.....	Ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların
...en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar .....satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı	1) İki tam yıldan sonra .....%40 2) Üç tam yıldan sonra .....%50 3) Dört tam yıldan sonra .....%60 4) Beş tam yıldan sonra .....%75
5. madde 1. fıkra ve (e) bendi şeklinde düzenlenmiş	Mevcut düzenlemede yer alan 1. fıkra (e) bendi içinde yer alan ifadeler ayrı ayrı bentlerde düzenlenmiş

Diğer gerçek kişiler açısından ise, Tasarının 45, 46, 47, 48 ve 49. maddelerinde düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler tasarıda şu şekilde yer almıştır.

Değer Artış Kazançları

MADDE 45- “(1) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancıdır:

a) İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (ç), (d), (f) ve (ğ) bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile (g) bendinde belirtilen motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazları tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

(2) Bu maddede geçen elden çıkarma ibaresi, yukarıda yazılı mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılmasını, bir bedel karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

(3) Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dâhil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır.”

Tasarının 45. maddesi değer artış kazançlarının hangi mal ve hakların elden çıkarılması halinde doğacağını düzenlemektedir. Buna göre elden çıkarılması halinde değer artışı kazancını oluşturan Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesindeki unsurlar tasarıda aynen korunmuştur. Ayrıca mevcut kanunda değer artışına konu unsurların belirlendiği bentlerin içinde bu kıymetlerin elde edilme sürelerine bağlı istisnalar da aynı metin içinde düzenlenmişken; tasarıda istisnalar ayrı bir madde halinde düzenlenmiştir.

45. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde mevcut yapı korunmuş ayrıca “Motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dahil)” elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da vergi kapsamına alınmıştır. Yine anılan maddenin 2. fıkrasındaki elden çıkarma deyimi “birinci fıkrada belirtilen mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılmasını, bir bedel karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.” hükmü mevcut düzenlemede yer alan şekliyle kalmıştır.

Bu maddeyle ilgili olarak belirtilmesi gereken diğer önemli bir nokta ise; maddenin 3. fıkrasıdır. Bu fıkrada “Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dahil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır.” hükmü yer almaktadır. Buna ilişkin gerekçede aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“Üçüncü fıkrada, kentleşme ile birlikte değeri yükselen arsaların satılması veya bu arsaların üzerine bina inşa edilmesi durumunda elde edilecek kazançların kayıt altına alınarak vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu itibarla, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı olmaması şartıyla, sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların (kat karşılığı inşaat işleri dahil) bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da tahsis tarihi itibarıyla elden çıkarılmış sayılacağı” öngörülmektedir. İlgili düzenleme dikkate alındığında arsanın tahsis tarihi itibarıyla karşılığında tahsil edilen bir gelir olmasa bile vergi alınacağı gibi bir sonuç çıkmaktadır. Ancak “Özel İnşaatlarda Değer Artış Kazancının Tespiti” başlıklı 48. maddede yer alan düzenlemeler buna izin vermemektedir. Şöyle ki; tasarının 48/2 maddesinde “..elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.” hükmü yer almaktadır. (Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Raporu, Mazars Denge, <http://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Haberler/Rapor-Arastirmalar/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi>, s.23-24) Tasarının özel inşaat işleri ile ilgili 45. maddenin 3. fıkrası ile özel inşaat işlerinde değer artış kazancının tespitine ilişkin hükümler içeren 48. maddesi özel mevcut yasada bulunmayan düzenlemeler içermektedir. Özellikle anılan bu iki madde, tasarının kentsel rantları vergilendirme amacına yönelik düzenlemele-

ridir. Ancak “özel inşaatlarda değer artış kazancının tespiti” başlıklı 48. maddenin daha basit, anlaşılır bir şekilde düzenlenmesinde yarar görülmektedir.

Safi Değer Artış Kazancı

MADDE 47- “(1) *Safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.*

(2) Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre belirlenir.

(3) Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

(4) Faaliyeti durdurulan ticari veya zirai bir işletmeye ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır. Durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde de aynı esaslar uygulanır.

(6) Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap veya maliyet bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyatları endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir.”

Tasarıda yer alan 47. madde incelendiğinde; değer artışında vergiye tabi tutulacak safi kazancın tespitine ilişkin hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Buna göre safi kazanç mevcut düzenlemede de yer aldığı şekliyle elde edilen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyet, gider ve vergilerin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Ayrıca ilgili maddede hasılatın, elden çıkarma karşılığında alınan para veya mal ve hizmet şeklinde sağlanan, para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından oluştuğu, bu tutardan düşülecek olan unsurların ise, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcı tarafından yüklenilen giderler, ödenen vergi ve harçlar olduğu ifade edilmiştir. Elde edilen karşılığın para dışında mal ya da menfaat olması halinde Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri uygulanacağı, mal ve hakların maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi durumunda maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedelin, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise, son bilançoda ya da envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınacağı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümleri değiştirilmeden aynen alınmıştır. (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gereğe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>)

Safi değer artış kazancının tespitine ilişkin olarak tasarı ile mevcut yasal düzenleme arasındaki taşınmazları ilgilendiren farklılıklardan biri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda değer artış kazancının tespiti için endeksleme yapabilmek için Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) artış oranının %10 ve üzerinde

olması şartının tasarıda kaldırılmış olmasıdır. ÜFE endeksindeki artış oranı ne olursa olsun maliyet artırımını yapılabilecektir. Bir diğer önemli farklılık ise mevcut düzenlemede mal ve hakların elden çıkarılmasında sadece “iktisap bedeli” ifadesi yer alırken, tasarıda “iktisap bedeli veya maliyet bedeli” ifadesinin yer almasıdır.

Vergilendirilmeyecek değer artışları açısından bakıldığında; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin (1), (2) ve (3) fıkralarında düzenlenen hükümlerin tasarıda da aynen korunduğu fakat tasarıda bu hükümlerin fıkralarda eğil bentlerde düzenlendiği görülmektedir.

Özel İnşaatlarda Değer Artış Kazancının Tespiti

MADDE 48-“(1) 45 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamına giren hallerde;

a) Kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının tahsis tarihindeki emsal bedeli, inşaat işine tahsis edilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

b) Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen taşınmazların maliyet bedeli üzerinden arsa sahibine fatura edilen tutar ise müteahhide devredilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

c) Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın arsa sahibi tarafından yapılan veya yaptırılan diğer inşaat işlerinde, inşaata tahsis edilen arsanın tahsis tarihindeki emsal bedeli, bu arsanın elden çıkarma bedeli sayılır.

(2) Yukarıdaki fıkraya göre elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

(3) Kat karşılığı inşaat işleri de dâhil olmak üzere, sahip olduğu arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların inşaat veya satış faaliyetlerinin 14 üncü maddeye göre ticari faaliyet olarak kabul edilmediği hallerde (aynı maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç), bu kapsamda edinilen taşınmazlar arsa sahibi yönünden inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılır. İnşaatın bitim tarihi yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihtir. Ancak taşınmazın veya taşınmazların yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce fiilen kullanılması halinde, bunların kullanıma başlanma tarihine itibar edilir.

(4) Üçüncü fıkraya göre arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli, kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda, inşaata tahsis edilen arsanın emsal bedeli ile arsa sahibinin fiili inşaat maliyetlerinin toplamından ibarettir. Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit tarafından 15 inci maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanan tutardan oluşur.

(5) *Bu madde kapsamında doğan değer artış kazancında zamanaşımı, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olmak üzere taşınmazın satıldığı tarihten sonraki takvim yılının başından başlar.”*

Tasarının 48. maddesi kentleşmeyle birlikte yaygın bir uygulama haline gelen özel inşaat işlerinde (kat karşılığı inşaat işleri dâhil) değer artış kazancının tespitine ilişkin özellik arz eden hususlar düzenlenmektedir.

Ticari mahiyette olmayan özel inşaat işleri dolayısıyla elde edilen değer artış kazancı iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa payının elden çıkartılması sonucu doğan bir değer artış kazancı; ikincisi ise, inşaat işini arsa sahibinin kendisinin yapması veya kat karşılığı yaptırması dolayısıyla elde etmiş olduğu taşınmazların satışı sonucu ortaya çıkan değer artış kazancıdır. Bahsi geçen iki farklı değer artış kazancının tespitinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, madde metninde arsa veya arsa payına ilişkin maliyet bedeli ile taşınmazlara ilişkin maliyet bedelinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.(Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gereğe, <http://www.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>)

Değer Artış Kazançlarında İstisnalar

MADDE 49-“(1) *Aşağıda yazılı değer artış kazançları gelir vergisinden müstesnadır:*

a) İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Bu istisnaya arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları da dâhil olup bu bendin uygulanmasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınır.).

b) 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal (motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında (Bu bendin uygulanmasında, kooperatiflerin ortaklarına tahsis ettikleri taşınmazlar tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazlar ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılır. Arsaya karşılık iktisap edilen bina veya bağımsız bölümlerde ise iktisap tarihi olarak, 14 üncü maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç, 15 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen tarihe itibar edilir.);

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %40’ı,*
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %50’si,*
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %60’ı,*
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %75’i.”*

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının 48. maddesinde, sosyal politikalar ve ekonomik teşvikler nedeniyle vergiden müstesna tutulan değer artış kazançlarına yer verilmektedir.

Birinci fıkranın (a) bendinde, ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmektedir. Yine, arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri, sonucu ortaya çıkan kazançları vergiden istisna

edilmektedir. Bu bendin uygulanmasında istisnadan yararlanacak mükellef ile eş ve çocukları birlikte dikkate alınacaktır. Bu istisna, bir ailenin ikamet amacıyla satın aldığı ya da kat karşılığı teslim aldığı konutu vergisiz olarak elden çıkarmalarına olanak sağlamaktadır. (1). fıkranın (a) bendinde yer alan bu düzenleme yeni bir istisna niteliğindedir.

(b)bendinde ise tasarının 45. maddesi kapsamında değer artış kazançlarını oluşturan unsurların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara elde tutulma süresine bağlı olarak değişen oranlarda istisna uygulaması getirilmektedir. Ayrıca istisna uygulaması açısından iktisap tarihi önem arz ettiğinden, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazların tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazların ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılacağı öngörülmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gereğe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>) Sonuç olarak 48. madde ile ilgili olarak değer artış kazançlarının istisnasında, tek konutu olan ve ikamet amaçlı kullanılanlarda tam istisna uygulaması ve elde etme süresine göre değişken oranlı istisna uygulaması dikkat çekmektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Şahsi servetin bir parçası olan taşınmazların satışından elde edilen gelire ilişkin Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının öngördüğü düzenleme mevcut düzenlemeye göre özellikle istisna uygulamasına ilişkin maddelerde önemli ölçüde farklılık getirmektedir. Buna göre; tasarının genel amaçlarından biri olan vergi tabanının genişletilmesine yönelik olarak kentsel rantların vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı görülmektedir. Bu amaç doğrultusunda da mevcut düzenlemede yer alan ve 5 yıldan sonra uygulanan %100'lük istisna kaldırılmaktadır. Onun yerine taşınmazın elden çıkarılma süresine göre %40 ila %75 arasında değişen kademeli istisna getirilmektedir. Tasarı da ayrıca sosyal politikalarla uyumlu düzenlemeler kapsamında ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan gelirlere de istisna getirilmektedir. Bu istisna tasarının en önemli yeniliklerinden biri olup, ikamet amaçlı konut alım satımında kayıt dışılığına neden olan tapu harcını düşük ödemek ve/veya değer artış kazancı vergisini ise hiç ödememek sorununu da azda olsa ortadan kaldıracak nitelikte olumlu bir düzenlemedir.

Tasarıda bir diğer dikkate alınması gereken husus ise enflasyon düzeltmesidir. Tasarıda mevcut düzenlemenin aksine fiyat enflasyonunun çift haneli rakama ulaşmış ulaşmadığına bakılmaksızın değer artış kazancının tespitinde enflasyondan arındırma kabul edilmiştir. Bu düzenlemenin mükellefler açısından oldukça olumlu olduğu söylenebilir.

Elde tutulan yıla göre artan istisna uygulaması mevcut düzenlemeye göre daha ileri bir düzenleme gibi görülmektedir. Ancak bu düzenlemenin gerçekten fayda sağlaması için taşınmazın gerçek iktisap ve satış bedelinin bilinmesi gerekmektedir. Çünkü taşınmazın elden çıkarılmasından elde edilen kazancın vergilendirilmesinde taşınmazın gerçek iktisap ve satış bedelinin tespiti büyük önem taşımaktadır. Günümüzde mevcut düzenlemelerde yaşanan sorunların başında taşınmazın gerçek değerinin ve değer artış kazancının doğru bir şekilde tespit edilememesi gelmektedir. Bu sorunun çözümüne ilişkin olarak mevcut vergi kanunlarımızda bir otokontrol müessesesi de yer almamakta, taşınmazın gerçek satış ve iktisap bedellerinin tespitine ilişkin denetimin ise etkin bir şekilde yapılmadığı bilinmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında da ifade edildiği üzere gerek taşınmazlardaki değer artışının gerekse bunlar üzerinden elde edilen kira vb. gelirlerin vergilendirilmesi ve bu suretle bunlardan elde edilen rantların kamuya aktarılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak mevcut 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki düzenlemelerde değer artış kazançlarının gerçekçi ve doğru bir şekilde tespiti ve taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarılmasında etkin bir düzenleme ve kontrol mekanizması bulunmamaktadır. Bu husus tasarı ile düzeltilmeye çalışılıyor gibi görülse de tasarıda sadece istisna uygulamasının daraltıldığı görülmektedir. Sorun istisna uygulamasından çok safi değer artış kazancının hesabında esas alınan iktisap bedelinin ve dolayısıyla satış bedelinin mükellef tarafından doğru bir şekilde bildirilmemesi ve tapu işlemlerinin gerçek değeri üzerinden yapılmamasıdır.

Dolayısıyla tasarının da, mevcut uygulamada olduğu gibi taşınmazın gerçek değerini ve değer artışlarını vergilendirmeye yönelik düzenlemeler içermediği söylenebilir. Bununla birlikte taşınmazın gerçek değerinin tespitine yönelik bir otokontrol mekanizmasının olmaması ve taşınmazların güncel değerlerini kayıt altına alacak bir veri tabanının bulunmaması gibi faktörler nedeniyle vergi tabanının genişletilmesi amacı çok gerçekçi olmayacaktır.

Günümüzde vergi idaresi de bu sorunun bilincinde olup, taşınmazların gerçek değeri üzerinden tapu işlemlerinin yapılması hususunda halkı bilinçlendirici bilgilendirmeler yapmaktadır.¹³ Ancak bu bilgilendirmeler ile birlikte yasal mevzuat anlamında bir takım düzenlemelerin yapılması daha uygun olacaktır. Bu düzenlemelerden ilki vergi konseyinin yapmış olduğu bir çalışmada şu şekilde ortaya konmuştur.

“Tapu işlemleri ile ilgili olarak yaşanan sorunlardan biri tapu işlemleri yaptırılırken taşınmazların alım satım değerinin her zaman doğru bildirilmemesidir.

Yaşanan bu sorunun çözüme kavuşturulması için; belli nitelikleri haiz gayrimenkullerin değerlendirme işlemlerinin gayrimenkul değerlendirme şirketlerine yaptırılması zorunluluğu getirilmesi; tapu işlemine konu olan gayrimenkul alım satım bedellerinin ise bankacılık sistemi kullanılarak hak sahiplerine aktarılması önerilmektedir.

Gayrimenkul değerlemesine ilişkin olarak, farklı bölgelerdeki (büyükşehir belediye sınırları dahilinde bulunup bulunmaması vb.) ve farklı nitelikteki (bina, arsa, arazi vb.) gayrimenkuller için ayrı ayrı belirlenecek hadler dahilinde, mevcut gayrimenkul değerlendirme şirketlerine ve lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarına değerlendirme yaptırılması zorunluluğu getirilmesi önerilmektedir. Değerleme neticesinde tespit edilen tutarlar tapu işlemlerinde tapu harcına ve emlak vergisine esas asgari bedeller olarak kabul edilmelidir. Belirlenecek hadlerin altında kalan gayrimenkuller, sistemin etkinliğini azaltmaması ve küçük mülkiyet sahiplerini ilave külfet altına sokmamak için kapsam dışında bırakılmalıdır. Önerilen sistemler hem tapu işlemlerinde beyan edilen alım satım değerlerinin gayrimenkulün gerçek değeri nispetinde olmasını sağlamakta hem de tapu dairelerinde taraflar arasında yaşanan güvensizlik ve tedirginliği önleyecektir. Yüksek tutarda nakit taşınmanın oluşturduğu güvenlik riski ise tamamıyla bertaraf edilmiş olacaktır.”(Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler, 2011. s.55)

¹³ Konu hakkında hazırlanan broşür, afiş ve soru/cevaplara <http://www.gib.gov.tr/tapu-islemlerinde-gercek-degerin-be-yaniadresinden-ulaşabilirsiniz>.

Gerçekten de 2000’li yılların başından itibaren uygulamaya konulan taşınmaz değerlendirme şirketleri ve değerlendirme uzmanlığına yönelik düzenlemeler ile kamuoyunda “Mortgage” olarak bilinen konut finansman sistemine ilişkin yasal düzenlemelerden taşınmaz değer tespit sürecinde yararlanılması oldukça önemlidir. Çünkü günümüzde taşınmazların alım satım sürecinde özellikle tapu işlemleri sırasında taşınmazın gerçek değerini bildirecek mekanizma yer almamaktadır. Mevcut düzenlemede tapu harçlarına ilişkin olarak “taşınmaz devir ve iktisaplarında tapu harcı emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır. Tapuda yapılan işlemde sonra emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde aradaki farka isabet eden harç ikamalen veya re’sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu harcı için 213 sayılı Vergi Usul Hukuku’nda yer alan vergi ziyat cezası yüzde 25 nispetinde uygulanır” hükmü yer almıştır.

İlgili hükümden de görüldüğü üzere tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedelinden, devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespitinde ise aradaki farkın ikmalen ve re’sen tarh edilerek belirlenecek değer üzerinden ödeneceği öngörülmektedir. Ancak mükellefleri taşınmazın gerçek değeri beyana teşvik edici bir unsur ve vergi güvenlik önlemi yapılan düzenlemede yer almamakta hatta mükellefler emlak vergisine esas vergi değerinden tapu harcı ödemeye teşvik edilmektedir. Taşınmazların herhangi bir sebeple devir ve intikallerinde tapu harcına esas değer daha az harç ödenmesi amacıyla, alt sınır olan emlak vergisine esas değerden ödenmesi ileride oluşabilecek değer artış kazançlarının vergilendirilmesi anlamında da oldukça önemlidir. Mevcut düzenlemede yer alan 5 yıldan sonra uygulanan % 100’lük istisna kaldırılarak yerine getirilen kademeli istisna uygulamasının da amacına ulaşabilmesi için bu konu oldukça önemlidir. Bu açıdan mükelleflerin tapu işlemlerinde taşınmaz değerlerinin alım-satım konu değeri üzerinden alıcı ve satıcı tarafından binde 20 olarak ödenen harç oranının düşürülmesi hatta kaldırılması düşünülebilir. Böylelikle ülkemizde çoğunlukla alıcı tarafından ödenen ve taşınmazın alım ve satımı sırasında bir maliyet oluşturan tapu harcı oranının düşürülmesi veya kaldırılması taşınmazın tapuda kayıtlı değerini gerçek alım-satım değerine yaklaştırabilecektir. Tasarının geneli üzerinde Çelik (Çelik, <http://www.verginet.net>) tarafından da ifade edilen bir diğer eksiklik ise önceki düzenlemelerde olduğu gibi, tasarının kanunlaşmasından önce iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların eski düzenlemelere tabi olup olmayacağı konusudur. Bu konunun da açıklık kazanması mükellefler açısından oldukça önemlidir.

Tasarının kendi arsası veya başkasının arsası üzerine ticari kazanç kapsamında özel inşaat işleri yapanlara ilişkin, mevcut düzenlemede yer almayan maddeleri ortaya çıkan / çıkabilecek rantın vergilendirilmesi açısından olumludur. Hatta tasarının kentsel rantların vergilendirilmesi amacına yönelik esas düzenlemesinin bu olduğu söylenebilir. Ancak özel inşaatlarda değer artış kazancının tespitini içeren tasarının 48. maddesinin oldukça karışık ve anlaşılabilir olmasından dolayı olarak ileriki dönemlerde ek düzenleme yapılması gereği doğabilir.

Tasarı gerekçede ifade edildiği üzere basit, sade ve kolay anlaşılabilir bir yapıda hazırlanmıştır. Bunun en önemli nedeni ise madde sayısının mevcut düzenlemelere göre azaltılmış olması fakat fıkra ve bent sayısının artmış olmasıdır. Tasarıda olumlu olan bir yön ise tasarının 26083 sayılı ve 17.02.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında

Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak hazırlanmasıdır. Sonuç olarak tasarının taşınmazlar ile ilgili hükümleri incelendiğinde bu hükümlerin özü itibariyle tasarının genel gerekçesindeki amaçlara uygun yapısal bir durumu yansıttığı söylenemez.

Kaynakça

- Alptürk Ercan. Gayrimenkul Değerleme Rehberi. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Açlar Ahmet ve Çağdaş Volkan. Taşınmaz (Gayrimenkul) Değerlemesi. TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, Ankara, 2002.
- Aytekin Serdar. Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında KDV Uygulaması, Mali Çözüm, Sayı:80, s.207. 2007.
- Aslan Memduh. Kentsel Rantların Vergilendirilmesi. Ankara Barosu Dergisi, 2014/3 s.117.
- Bulutoğlu Kenan. Türk Vergi Sistemi. Cilt:2, Altıncı Basılış, Ankara, 1979.
- Çelik Erkan. Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Gayrimenkul ve İştirak Hisse Satışlarında İstisnalar, <http://www.verginet.net/dtt/1/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi-Gayrimenkul-Istirak-Hisse-Satislari-Istisnalar.aspx> Erişim:15.01.2016.
- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi, 2014, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf> Erişim:15.01.2016.
- Gayrimenkul Değerlemesi. İngilizceden Çeviren: Erbil Töre. On ikinci Baskı, İstanbul: Appraisal Institute ve İMKB, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4487, 2004.
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, Genel Gerekeçe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf> Erişim:15.01.2016.
- Kabataş Yaşar. “Gayrimenkul Değerlemesi ve Raporlaması.” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- Kaya Fatih. Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi, <http://www.vmhk.org.tr/gayrimenkul-rantların-vergilendirilmesi/> Erişim:15.05.2016.
- Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler, Vergi Konseyi, Yayın No:274, İstanbul, Nisan 2011.
- Kızılot, Şükrü. Sarısu, Ekrem. Özen, Sezgin. Ve Kızılot, Zuhal. Gayrimenkul Rehberi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- Nadaroğlu Halil. Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı Beta Yayınları, 1998.
- Özdamar Mehmet. “Ticaret Şirketlerine Sermaye Olarak Taşınmazların Taahhüt Edilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: X, Sayı:1/2, 2006.
- SPK Uluslararası Değerleme Standartları, <http://www.spk.gov.tr> Erişim:15.01.2016.
- Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, <http://www.maliye.gov.tr/Lists/HaberlerListesi/Attachments/95/GVK%20Sunum.pdf> Erişim:15.01.2016.
- Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Raporu, MazarsDenge, <http://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Haberler/Rapor-Arastirmalar/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi>, Erişim:15.01.2016.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.), **Resmi Gazete**. 8469; 28 Temmuz 1953.
- Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.), **Resmi Gazete**. 13576; 11 Ağustos 1970.
- Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), **Resmi Gazete**. 10700; 06 Ocak 1961.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.), **Resmi Gazete**. 26205; 21 Haziran 2006.

Harçlar Kanunu (492 S.K.), **Resmi Gazete**. 11756; 17 Temmuz 1964.
Türk Medeni Kanunu (4721 S.K.), **Resmi Gazete**. 24607; 22 Kasım 2001.
Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), **Resmi Gazete**. 11343; 28 Şubat 1963.
Belediye Gelirleri Kanunu (5237 S.K.), **Resmi Gazete**.6953; 9Temmuz 1948.
Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.), **Resmi Gazete**.17354; 29Mayıs 1981.
Finansman Kanunu (1318 S.K.), **Resmi Gazete**.13575; 10Ağustos 1970.
Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik **Resmi Gazete**.26083; 17 Şubat 2006.

SORU-CEVAP BÖLÜMÜ

BAŞKAN : Sayın Canatay Hacıköylü'ye teşekkür ediyoruz. Esasında bu çalışmanın en önemli tabii ki şey yapacaksınız. Yani bu özel inşaatların ve rantların vergilendirilmesi bu tasarıda çok önemli bir yer alıyor, ama bizim de süremiz az olduğu için birazcık sizi sıkıştırdık.

Teşekkür ediyoruz.

Ben tabii şimdi bundan sonra bir oturum daha olacak. Sayın Hocamla da konuştuk, Fazıl Hocamla. Onun için biz çabuk keselim, mümkünse bu konuyla ilgili yorumdan daha çok soruları alalım ve soruları ilgili kişiye, sadece soru lütfen bu şekilde şey yaparsak.

BAŞKAN- Kimler almak istiyor?

Evet, Doğan Hocaya verelim önce. Doğan Şenyüz.

DOĞAN ŞENYÜZ- Benim sorum Sayın Yılmaz'a olacak biri. Bir de küçük sorum Hacıköylü'ye.

Şimdi Sayın Yılmaz sundukları, ortaklaşa hazırlayıp sundukları tebliğde ön vergilendirme diye bir kavram kullandılar. Oysa bizim kanunlarımızda ön vergilendirme diye bir kavram yok. Belki teorik bir anlamı olabilir ama ön vergilendirme olabilmesi için de sonrasının da vergilendirilmesi olması lazım. Kaldı ki tebliğinde sunarken değişik defalar bunun bir vergilendirme olmadığını, bunun sadece bir ön tahsilât olduğunu belirtti. Bu ön tahsilât olduğuna göre ön tahsilât usulü olarak nitelendirmek daha doğru değil midir? Ön vergilendirme apayrı bir kavramdır. Kaldı ki stopaj, tevkifat ve kaynakta kesme şeklindeki bir ifade terminoloji varken ön vergilendirmeye neden ihtiyaç duydular?

Bunu açıklayabilirse sevinirim.

Sayın Hacıköylü'ye sorum. Devamlılık kriterinden bahsetti. Bu nedir? Kaç defa elden çıkartıldığında devamlı olacak ya da devamlı olmayacak?

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Biz de teşekkür ediyoruz.

Hemen arkadaki arkadaş.

İsminizi de söylerseniz kayıt altına alındığı için.

SABAHATTİN ERİŞİR Öğretim Görevlisi 9 Eylül Üniversitesi - Konuşmacılara teşekkür ediyoruz.

BİR KATILIMCI- Konuşmacılara teşekkür ediyoruz.

Burada vergi kanunlarının çıkarılmasının çok zor olduğunu hepimiz biliyoruz. Ama senede birkaç defa da değişiklik yapılmasına alıştık. Yani mutlaka bir defa değişiyordu, şimdi artık 8-10'lara varmaya başladı.

Dolayısıyla, bu hazırlanan tasarının 2013 tarihli olduğunu görüyoruz. Hakikaten de 2013'te yasa organına sunulmuş. Ekonomik olaylar o kadar çok hızlı geliyor ki. 2016'dayız, yani bu tasarımı taslak mı? Elif Hanımın belirttiği gibi galiba bu tasarı olarak sunulmuş, şimdi günümüz itibarıyla

da bir taslak niteliği taşıyor gibi geliyor bana. Çünkü içerisinde o kadar çok böyle durulması gereken şeyler var ki.

Ayrıca bu tasarının daha önce nerelerde tartışıldığı, nasıl hazırlandığı, Maliye bürokrasisinin, sadece onların bir eseri midir değil midir bilemiyoruz. Ama konuşmacılar akademik nezaket içerisinde çok güzel eksiklikleri, yanlışları ve faydalı olmayan yönlerini dile getirdiler.

Ben özellikle teşekkür ediyorum.

Burada Sayın Başkan siz de vurguladınız arada. Vergi gelirlerinin yüzde 93'ü stopaj yoluyla vergilendirilmiş olması çok dikkat çekici. O halde vergi kaynağında vergilendirildiğine göre artık Vergi Kanununu toptan değiştirmenin ne anlamı var ki acaba?

İhtiyaç olan maddelerde değişiklikler yapılır. Kentsel rantlar mı vergilendirilecek ilgili maddelerde düzenleme yapılır. Bakıyoruz serbest meslek kazançlarında çok büyük problemler var, hiçbir şey yapılmamış. Birçok gelirlerin yani vergilendirilmesiyle ilgili yılların uyuşmazlıklarını sağlayan konular hiç düzeltilmemiş. Yeniden yazılması benim kanaatimce, yani âcizane olarak belirtmek istiyorum. Bunu yasama organından bunu toplu, paket halinde geçirebilmek amacıyla hazırlanmış. Oysaki madde bazında değişiklikler yapsaydı, bunu madde madde görüşülecekti ve tartışılarak, olgunlaştırılarak yasalaşması mümkün olabilecekti.

Dolayısıyla, 2013 yılında hazırlanmış olan bir tasarı şimdi paket halinde yasama organından geçerse bunun tahmin ediyorum ki daha 1 yıl olmadan hemen değiştirilmesi hazırlıkları başlayacaktır.

Son olarak ben Elif Hanımın belirttiği bir konuya da değinip bitireceğim.

Elif Hanım dediler ki, stopaj yoluyla vergilendirmeye eğer nihai vergi olursa vergi idaresiyle mükellef arasındaki ilişkiler sona erer ve psikolojik bazı olumsuz etkileri olduğunu belirtmişti.

Oysa ben bu görüşün tam tersini söylemek istiyorum. Vergi mükellefi vergi dairesiyle karşılaşmak istemiyor. Yani gelirinin kaynağında vergilendirildikten sonra, çünkü vergi dairesinde nelerle karşılaşacağını bildiği için o nedenle de uzak durmak istiyor.

Biz aslında beyan esasını çağdaş, ileri düzeyde, İdarenin saygılı çalışmalarıyla vergi mükelleflerini onurlandırdığı bir yer olması gerekirken, vergi mükelleflerinin kaçtığı, önünden geçmek istemediği yerler duruma gelmiştir.

O nedenle de stopaj yoluyla vergilendirme aslında kolay bir tahsilât yöntemi.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Biz de teşekkür ederiz sağ olun.

Adnan Beye de şey yapalım, Adnan Hocaya.

PROF. DR. ADNAN GERÇEK (Uludağ Üniversitesi)- Teşekkür ederim.

Adnan Gerçek, Uludağ Üniversitesi.

Şimdi Sayın İlhami Söyler'e ve Elif Yılmaz'a küçük sorularım olacak fazla yoruma girmeden.

Şimdi tasarı 2013 yılında tabii Meclise sunulmuş durumda ve o zamandan günümüze kadar 9 defa değişikliğe uğradı. Yani Mecliste, dolayısıyla Sayın Söyler'in burada yapılacak diye sunduğu

birçok husus zaten değişmiş vaziyette, mevcut Gelir Vergisi Kanununa monte edilmiş durumda. O yüzden mevcut tasarının bu haliyle Meclisten geçmesi mümkün mü, yani zaten geçmiş olan birçok maddeyi bir daha mı geçireceğiz Meclisten?

Bu konuda ne düşünüyorsunuz?

İkincisi, Maliye Bakanlığı söylemi ile şöyle bir ifade kullandınız. Tasarıda Bakanlar Kuruluna ve İdareye geniş yetkilerin verilmesi olumlu olarak değerlendirilmektedir dediniz. Bu Maliye Bakanlığının söylemi.

Şimdi vergileme konusunda İdareye yetki verilmesi Vergi Hukuku ve Anayasa ilkelerinden hangisiyle bağdaşiyor? Yani bu doğru bir yaklaşım mı akademik açıdan ?. Çünkü yani böyle bir bu doğrudur, yani İdareye yetki veriyoruz diyorsak bunun hukuki dayanakları ne?

Bu konuda bir açıklama yaparsanız sevinirim.

Sayın Yılmaz şöyle bir ifade kullandılar. Herhalde bu stopaj yoluyla vergilemenin yeni tasarıdaki düzenlemesi, en olumlu düzenlemesi sadeleştirme getiriyor dediniz. Ve işte yüzde 15 ve yüzde 25, iki tane oran belirlenmiş dediniz. Alt yazılılara bakarsanız benim görüşüm şu: Çünkü aşağılarda var. Şunun için boşluk, bunun için boşluk diye. Kanun yürürlüğe girmeden önce Bakanlar Kurulu kararıyla tekrar oranlarının düzenleneceğini oradan anlıyoruz zaten.

Zaten örneğin eğer yüzde 15 veya yüzde 25 iki stopaj oranında birleştiriliyorsa, örneğin işte zirai kazançlarda stopaj oranı olan yüzde 2 ve yüzde 4 yüzde 15, yüzde 25 mi olacak? Yani bu durumda vergileme mümkün olabilir mi?

Nasıl değerlendiriyorsunuz?

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Ateş Hocaya.

PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)- Sayın Başkan...

BAŞKAN- Ses gelmiyor.

PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)- Ateş Oktar İstanbul Üniversitesi. Herhalde duyuldu galiba mikrofon biraz.

Şimdi öncelikle ben değerli konuşmacılara ve Sayın Başkana teşekkürlerimi sunuyorum.

Bir hayli yararlandık. Galiba bu konuları birkaç defa daha dinleyeceğiz. Herhalde ben de yine Gelir Vergisi taslağıyla ilgili bazı şeyler, tasarısıyla ilgili bazı şeyler söyleyeceğim sanıyorum.

Şimdi, aslında benim sorum Sayın Yılmaz'a. Söyleyeceklerimin bir kısmını Sayın Doğan Şenyüz Hocam söyledi. Şimdi kavrama biraz takıldım, ön vergileme kavramına.

Soru olarak ifade edeyim, katkı yorum olarak değil.

Şimdi bir defa pek çok yerde tevkifat ya da stopaj ya da vergi kesintisi, nihai vergileme. İstisna kapsamındaki kazançlarda özellikle böyle. Daha sonra da beyanname verilmediği için ayrıca bir son vergileme söz konusu olmuyor.

Ayrıca tabii yerleşik terimleri değiştirip yeni kavramlar yaratmaya sıcak bakan bir insanım ama yanlış anlamalara da neden olmaması koşuluyla.

Şimdi ön vergileme deyince geniş anlamda aklıma benim şu geliyor: Peşin vergi geliyor, geçici vergi geliyor, işte dahili tevkiyat geliyor filan, özellikle geçiciyi çağrıştırıyor. Çünkü orada her halükarda dönem sonu itibarıyla bir mahsup var. Dar anlamda baktığım zaman da nihai tevkiyatı kapsamadığını görüyorum. Yani biraz sanki riskli olabilecek bir değişiklik gibi geldi bana.

Neden böyle bir kavram seçme ya da yaratma ihtiyacı duyulduğunu merak ediyorum. Tabii tebliğ sahibi tek başınıza siz değilsiniz ama.

İkinci olarak da yanlış işittim mi bilmiyorum? Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, taahhüde bağlı işlerde tevkiyatın kalktığını mı söylediniz tasarıda? Sanki öyle işittim. Tabii tevkiyat eğer öyle söylendiye tabii kalkmadı. Zira 61'inci maddenin 1'inci fıkrasının hemen "a" bendinde hak ediş ödemelerinden tevkiyat yapılacağı belirtiliyor.

Ayrıca tabii ki iki oran yok. Sayın Gerçek'e katılıyorum. Her maddenin sonunda dikkat edersek Bakanlar Kuruluna tevkiyat oranlarını sıfıra kadar indirme ve yine artırma yetkisi de verilmiş, yani öyle bir zaten iki oranın uygulanma imkânı bulunmuyor.

Teşekkür ederim ben çok fazla vakit almak istemiyorum.

Saygılarımı sunuyorum.

BAŞKAN- Biz de teşekkür ederiz, sağ olun.

Başka arkadaşımız?

METE SAAT (Hazine Müsteşarlığı Daire Başkanı)- Tebliğ sahiplerine yine teşekkür ediyorum ben de. Bir iki ufak eklemem olacak.

BAŞKAN- Kendinizi de tanıtırınız.

METE SAAT (Hazine Müsteşarlığı Daire Başkanı)- Mete Saat, Hazine Müsteşarlığı. Kusura bakmayın hocam.

Öncelikle sondan başlayarak söyleyeyim. Kentsel rantın vergilendirilmesiyle ilgili olarak taslakta bir, herhangi bir düzenleme olmadığına dair yorum yapıldı son tebliğde. Kentsel rantın vergilendirilmesi konusu 62. Hükümet Programına bağlı, daha doğrusu 10. Beş Yıllık Kalkınma Planına bağlı olarak orta gelir tuzağından çıkmak için geliştirilen 25 öncelikli dönüşüm programı kapsamında kamu gelirlerinin kalitesinin artırılmasıyla ilgili bir eylem içerisinde geçen bir parça idi.

Bununla ilgili olarak Çevre Şehircilik Bakanlığı bünyesinde bir çalışma yürütülüyor bildiğimiz kadarıyla. Son nihai halini bilmiyorum ama bu taslak konusu olmadı. Belki daha sonra derç edilebilir ya da münferit başka bir kanun olarak geçebilir. Orada da esas olan şey aslına bakarsanız temel olarak özellikle mülkiyet sahibi olan şahsın talebi üzerine imar planında ya da işte emsal işte bilumum imar planı değişikliklerinden kaynaklanan ve bu eksper, SPK lisanslı eksperler tarafından değerlendirilecek miktar üzerinden, bir kısmı yerel yönetime, bir kısmı merkezi hükümet bütçesine gelir olarak kaydedilecek şekilde vergilendirilmesi üzerine bir taslak üzerinde çalışıyordu bildiğim kadarıyla. Zaten detayı eylem planı kapsamında da vardı.

Sondan devam ederek bu AB fonlarıyla ilgili taslak kanunda geçen teknik bir konu. AB kaynaklı hibelerle ilgili olarak vergiden muafiyetle ilgili konu aslına bakarsanız temel olarak bizim iç sorunu-
muz. Şöyle ki AB tarafından sağlanan hibeler, kaynaklar temel olarak içeride ödenen vergileri kapsa-
mıyor. Bu da bazen hibe kullanımlarıyla ilgili sıkıntılara neden oluyor, kamu kurumuyse bütçesiyle
ilgili ya da işte özel sektörsel kaynakla ilgili problem yaşadıkları için bu hibelerin kullanımıyla ilgili
kolaylık sağlanma yönünde bir değişiklik. Yani teknik bir düzenleme aslına bakarsanız.

Diğer bir konu Sayın İlhami Hocanın bahsettiği. Bu 25 29 yaş altı genç girişimcilere 25 bin liralık
vergi muafiyeti sağlanmasıyla ilgili olan taslakta bir de ilave olarak basit usulde 8 bin liranın altındaki
gelirlerin muaf tutulmasıyla ilgili bir düzenleme vardı. Her ne kadar taslakta yeni gibi yazılıyor ol-
masına rağmen asgari geçim indirimiyle ilgili olan düzenleme, hani az önce hocamızın da bahsettiği
gibi. O kadar sık değişiklikler oluyor ki, takip etmekte belki güçlük çekiliyor.

Asgari geçim indirimiyle ilgili düzenleme 6645 Sayılı Kanunun geçen sene Nisan ayında yayın-
lanan kanunla aslına bakarsanız yürürlüğe girdi. Bu da ne getiriyor? 7,5-7,5. Birinci ve ikinci çocuk
için 7,5'lük asgari geçim indirimi, üçüncü çocuk için yüzde 10. Bu oranları topladığımız zaman zaten
yüzde 85'e ulaşıyor. Yüzde 85 de biliyorsunuz brüt asgari ücretin zaten 15'lik prim düşüldükten
sonra tavan rakam. Yani hâlihazırda da böyle. Taslakta da aynı yapı korunuyor. Yüzde 85'e ulaştınca,
yani kısacası eşi çalışmayan ve üç çocuklu bir asgari ücretliye zaten tamamen gelir vergisinden muaf
hale geliyor. Bu hâlihazırda olan bir şey.

Son olarak da İlhami Hoca, gelir servet, gelir tüketim ve gelir tasarruf sağlayan otokontrol sis-
temlerinden hani kasıt tam olarak nedir? Birkaç örnekle somutlaştırabilir misiniz?

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Teşekkür ediyoruz.

Arkadaki bayan arkadaşımıza.

**YRD. DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk
Fakültesi)-** Neslihan Karataş Durmuş, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben de sunumlar için teşekkür ediyorum. İlhami Söyler Hocama bir sorum olacaktı.

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısında gider kalemlerinde azaltıcı birtakım düzenlemelerden bah-
settiniz ve orada da yat, kotra, motorlu deniz ve hava taşıtlarının giderlerinin indirilmeyeceğinden
bahsettiniz. Hâlihazırda Gelir Vergisi Kanununda 41'inci maddesinde işletmenin esas faaliyet ko-
nusuyla ilgili olmayan yat, kotra ve deniz ve hava taşıtlarından bahsediliyor. Yeni kanun tasarısında
işletme esas faaliyet konusu gibi bir ibare mevcut mu? Mevcut değilse bulunmaması halindeki uygu-
lamada ne tür sıkıntılara yol açabilir?

Bununla ilgili görüşünüzü sormak istiyorum.

Teşekkürler.

BAŞKAN- Teşekkür ederiz.

Başka sorusu olan?

Peki, çok teşekkür ediyorum. Ben de son olarak sıkıştık ama ben de bir son Başkanlık yetkimi kullanarak bir soru sormak istiyorum Sayın İlhami Söyler Hocaya.

Şimdi bu ben de yasaya şöyle bir baktım detayda değil ama gelir vergisi, yeni gelir vergisi tasarısına. Bu tasarı bizim belki 100 yıldır bir teorik, teori oluşmuştu işte gelir ve kurumlar vergisiyle ayrı ayrı vergi, iki vergi olarak.

Bütün bu teorik yapıyı sona erdirip yeni bir vergi geliyor. İşte Gelir Vergisi Kanunu Gelir ve Kurumlar Vergisi, bu birleştiren bir kanun.

Şimdi böyle bir kanunda bunun bir teorik altyapısının da olması lazım. Yani Gelir ve Kurumları sadece ben yasaya baktığım zaman elimizde çok iyi düzenlenmiş Kurumlar Vergisi Kanunu, yıllarca onun üzerinde çalışıldı. O kanunlaştı 2006 yılında, uygulanıyor.

Şimdi iki tasarımı bir araya getirirken, yani yıllardır madem biz bir yeni bir, Gelir ve Kurumlar Vergisini birleştiren bir kanun oluşturuyoruz. Bunun teorik yapısını da şey yapmamız lazım, uymamız lazım. Sadece iki kanunun maddelerini öyle yazılmış bir halde gördüm ben. Bu konuda da Sayın İlhami Söyler'in düşüncelerini istiyorum. Yani bu çok önemli. Sadece iki kanunu birleştirdik, maddelerini alt alta yazdık. Çünkü oranlar ayrı orada duruyor, efendim ikisinde şahıs ayrı, kurumlar ayrı vergilendiriliyor.

Düşüncelerinizi rica ediyorum.

Teşekkür ediyorum.

Yalnız, bir de tabii vaktimiz çok daraldı. Bundan sonraki oturumu da düşünmemiz lazım. O nedenle kısaca sizden başlayarak.

PROF.DR. İLHAMİ SÖYLER (Turgut Özal Üniversitesi)- Teşekkür ediyorum. Ben de öncelikle Başkanımızın sorusuna cevap vererek başlamak istiyorum.

Hakikaten sunumumda da belirttim. İki kanun birleştirilmesi ruhi olmaktan ziyade matematik toplam yapmışlar. Yani Emlak Vergisi... işte orada bina vergisi var, arazi vergisi var. Onu bile becerememişler, iki verginin konusu ayrı, oranları ayrı, mükellefleri ayrı, ödeme süreleri ayrı, beyanname verme süreli ayrı. Birleştirme nerede mümkün değil; böyle bir birleştirme yok aslında. Sadece maddeleri yan yana koymuşlar, iki kanunun maddelerini yan yana koymuşlar. Birleştirme ruhi olmaktan ziyade tamamen zoraki bir ne diyelim tabiri caizse evlilik yapılmış. Hukuk mantığına, kanun mantığına tamamen aykırı.

Gerçekten Başkanımıza da teşekkür ediyorum yeniden bu konuyu açma fırsatı verdiği için.

Adnan Hocanın bir sorusu var.

İdareye dediniz eşik değerler konusunda yetkiler veriliyor, vergilendirmenin kanunilik ilkesine bu ne derece doğru?

Malum biliyorsunuz Anayasamızın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergiler kanunla konur, kaldırılır dedikten sonra, değiştirildikten sonra Bakanlar Kuruluna muafiyet, istisna, indirim ve oranlar konusunda yetkiler verilebilir diyor. Yetkiler o çerçevede. Yani yoksa yeni Anayasanın

73'üncü maddesini aşan yetkiler değil. Tamamen Anayasamızın 73'e 4'e orada sıraladığı muafiyet, istisna, indirim ve oranlar konusundaki eşik değerleri belirleme yetkisidir.

İkincisi de, başka bir hususu dile getireyim.

İdare zaten takdir yetkisini kanundan alarak, öyle yönetmelik çıkarır diyor ayrıntılar konusunda, tüzükler çıkarılır diyor veya Maliye Bakanlığınca belirlenir bu işin ayrıntısı diyor. Genel tebliğlerle o işi zaten düzenliyor; öteden beri var. Dolayısıyla oradaki Vergi Hukukunun kanunilik ilkesine aykırılık bir durum göremiyorum.

Mete meslektaşımız, Mete bey soyadını şey yapamadım kusura bakmayın, sorduğu şeylerle ilgili, en az geçim indirimi, şey pardon evet en az geçim indirimiyle ilgili düzenleme çok yakın zamanda gerçekleştirildiği için onu tebliğimde belirtmedim. İki tane. Üç tane madde yasalaştı, bir tanesini zaten belittim. Genç girişimcilere vergi indirimiydi. Vergi İstisnası adı altında 75 bin liralık bir rakamın indirileceğine dair biraz değişik versiyonla ve geçici maddeyle düzenlendi. 67'inci madde sürekli hale getiriliyor tasarıda. O da yine geçici maddeyle süresi uzatıldı.

Dolayısıyla, tasarının birçok maddesi değiştirildi, bu tasarıya gerek yok yaklaşımına katılmıyorum.

En son bayan arkadaş, isminizi hatırlayamadım, Neslihan Hocama teşekkür ediyorum sorusu için. Onun sorusu neydi? Bir daha tekrarlar mısınız. Kusura bakmayın. Pardon şimdi hatırladım. Sorunuzu şimdi hatırladım; yat, kotra meselesi ile ilgili.

Eski kanunda esas faaliyet konularıyla ilgili ibaresi vardı onu yeni tasarıda kaldırıyorlar. Evet, artık indirim yapılmıyor.

YRD. DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Bu konudaki sizin şahsi görüşünüz ne? Çünkü uygulamada çok fazla sorunla karşılaşılabilir. Yani uçak kiralama şirketleri yapmış oldukları esas faaliyet konusu uçak alacak veya helikopter alacak veya deniz aracı kiralayacak. Bunların giderleri indirilemeyecek mi amortismanda?

PROF.DR. İLHAMİ SÖYLER (Turgut Özal Üniversitesi)- Bence indirilmesi gerekir. Yanlış bir yaklaşımla ele aldığını düşünüyorum. İndirilmesi gerekiyor. Yani esas faaliyet konusu neyse onu indirmeleri gerekiyor.

YRD. DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Teşekkür ederim.

PROF.DR. İLHAMİ SÖYLER (Turgut Özal Üniversitesi)- Rica ederim.

BAŞKAN- Teşekkürler, sağ olun.

Buyurun.

BİR KATILIMCI (PROF. DR. ATEŞ OKTAR)- Esas faaliyet konusuyla ilgili olma meselesi sadece serbest meslek kazançlarında yok. Yoksa diğer tarafta zaten var, hâlâ devam ediyor orada. Yanlışlık olmasın.

BAŞKAN- Serbest meslek kazançlarıyla ilgili, diğerlerinde indirim söz konusu zaten.

Artık serbest meslek erbabı da uçak veyahut da benzeri araçlar kullanabilecek diyor yani, o orada onların giderlerini indirim konusu yapabilecek mi diyor?

PROF.DR. İLHAMİ SÖYLER (Turgut Özal Üniversitesi)- Kusursuz sorumlulukta da indirim konusu yapabilecekler tazminatları.

BAŞKAN- Peki.

Buyurun Elif Hanım.

DR. ELİF YILMAZ- Ben Doğan Hocam ve Ateş Hocama kavram konusundaki katkıları noktasında teşekkür ediyorum. Tebliğin tam metni yazımı sırasında dikkate alacağımı söylemek istiyorum. Yalnız bu kavram şahsımın ihdas ettiği bir kavram değildir. Uygulamada, doktrinde peşin vergileme gibi kullanılan bir kavramdır sık olmasa bile.

Biz burada ön vergileme dedik, vergi demedik. Vergileme diyerek de hani Türkçe açısından bir yöntem olduğu vurgusu yapmaya çalıştık. Tıpkı stopajın stopaj vergisi ifadesinin yanlış olduğu vurgusunu yaptığımız gibi.

Hocamın ismini unuttum ama. Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin yerinde olduğunu evet söyledim. Bunu ben hukuksuz ya da kanunsuz olduğunu söylemiyorum. Dayanağı Anayasanın 173-4 ve 167.2 - 2, yani Anayasal dayanağı olan bir yetki. Bu noktada bu tartışma işte Vergi Hukukunda kanunilik ilkesi sert bir şekilde uygulanmalı mıdır, yoksa esnetilebilir mi'ye kadar gider. Ben şahsi kanaatim kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının ekonomik olaylar açısından çok da mümkün olmadığını düşünüyorum. Vergi de bu alanlardan birisi. Güncelin yakalanabilmesi ve ekonomik olaylara, mali olaylara direkt müdahale edebilme noktasında elbette idarenin takdir yetkisi, oran belirleme, değiştirme yetkisi olmalı. Zaten diyor ki, kanunda yukarı ve aşağı sınırlar belirtilmek kaydıyla. Bu da kanunilik ilkesinden saptı olduğunu düşünmüyorum. Yine bir bağlı yetki söz konusu bence.

Kaldı ki hukukilik, kanunilik noktasındaki tartışmaya girersek çok uzar. Hukuki olduğunu da düşünüyorum. Çünkü yasama üyelerinden oluşuyor neticede idare de, Bakanlar Kurulunda. Yasama üyelerini de biz zaten verdiğimiz oylarla temsil yetkimizi devrederek seçmekteyiz.

Teşekkür ediyorum.

BAŞKAN- Teşekkürler.

Buyursunlar.

YRD. DOÇ. DR. CANATAY HACIKÖYLÜ CEVAP- Hocam beni yine sona bıraktı.

Mete Hocama ilk başta cevap vereyim, sonra Doğan Hocama cevap vereceğim.

Mete Hocam kentsel rantlar vergilendirilmiyor dedi. Hayır, kentsel rantlar vergilendiriliyor. Özellikle ticari kazanç yükümlülüğünü düzenleyen 14'üncü ve 15'inci maddede özel inşaat işlerine ilişkin olarak kentsel rantların vergilendirilmeye çalışıldığını görüyoruz.

Doğan Hocama da şöyle söyleyeyim. Aslında tasarıda şu da var: Ticari kazanç ile değer artış kazancının sınırları daha net çizilmiş bu tasarıda. Özellikle 14'üncü ve 15'inci madde ticari kazanç hükümlerini düzenlerken, 49'uncu madde ticari olmayan taşınmazları düzenliyor. Bu kapsamda vakit olmadığı için çok değinemedim.

Arsa sahiplerine kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahiplerine teslim edilen taşınmazın brüt kapalı alanı 1000 metrekareden fazla ise ticari kazanç sayılır diyor. 500 metrekare ile 1000 metrekare arasında ise ticari organizasyon var ise ticari kazanç sayılır diyor. 500 metrekareden düşük ise değer artış kazancı sayılır diyor. Aslında Maliyenin mevcut faaliyetteki devamlılık, satışın hangi amaçla yapıldığı, ticari bir organizasyonun varlığına ilişkin görüşlerine ek olarak yeni bir düzenleme de getiriliyor.

Teşekkür ediyorum.

BAŞKAN- Biz teşekkür ediyoruz.

Değerli hocalarım, değerli öğretim üyesi arkadaşlar; sabırla dinlediğiniz için bu önemli konuyu, bizimle beraber tartıştığınız için teşekkür ediyoruz.

Sağ olun.

Evet sizlere birer plaket vereceğiz.

(Plaket töreni)

DOÇ. DR. VELİ KARGI (SUNUCU)- Arkadaşlar bir 15 dakikalık araya çıkıyoruz plaket töreninden sonra. (Alkışlar)

DOÇ. DR. VELİ KARGI - Evet, oturum Başkanı Sayın Hocamız Ziyaettin Bildirici'ye de plaketlerini vermek üzere Sayın Fazıl Tekin Hocamızdan rica ettik, bizleri kırmadılar.

Teşekkür ediyoruz Sayın Hocam. (Alkışlar)

(Plaket töreni)





III.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. Fazıl TEKİN

III.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Fazıl TEKİN



PROF. DR. FAZIL TEKİN (Başkan)-

31'inci Türk Maliye Sempozyumunun değerli katılımcıları, günün III. Oturumuna hoş geldiniz. İzninizle oturumu açıyorum.

Oturumu açarken bu mekânda bu sempozyumu düzenleme zahmetine katlanan Mersin Üniversitemizin değerli yöneticilerine, Sayın Rektöre, Sayın Fakülte Dekanımıza ve Sayın Bölüm Başkanımıza en içten teşekkürlerimi sunuyorum.

Efendim bu tür organizasyonları gerçekleştirmek gerçekten büyük özveriyi gerektirir. Ben, bundan yıllar önce, 30 sene öncelerine gittiğim zaman ilk olarak düzenlemiş olduğumuz, Anadolu Üniversitesi olarak düzenlemiş olduğumuz sempozyumu Uludağ Üniversitesinin mekânlarında, Uludağ'da, Kirazlı yayla'daki sosyal tesislerde yapmıştık. Hatta sosyal tesisler yetersiz kalmıştı ve orada bir sanatoryum, prevantoryum olarak kullanılan bir binada da bir kısım misafirleri istirahat ettirmek zorunda kalmıştık. Hâlâ hastane kokusu devam ediyordu.

Şimdi çok şükür daha çağdaş mekânlarda bu tür toplantıları yapmak fırsatını elde ettik.

Yüksek sabırlarınıza sığınarak, çünkü günün bu saatinde son derece yorulduğunuzu biliyorum. Hemen sözü uzatmadan program gereği değerli arkadaşlarımıza söz vermek istiyorum.

Bu III. Oturumumuzun ilk konuşmacısı Sayın Yardımcı Doçent Doktor Burak Pınar olacak ve kendilerinin sunacağı tebliğin konusu "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullanılması ya da Kullanılmaması Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler" adını taşıyor.

Ben, kendilerini konuşmalarını yapmak üzere kürsüye davet ediyorum. Buradan mı konuşacaksınız oradan mı?

Buyurun. Süre konusunda da değerli kardeşimizi uyarmış bulunuyorum, 20 dakikayı geçmeden. Umarım zamanı da iyi kullanacaksınız. (Alkışlar)

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARININ KULLAN(DIR)ILMA(MA)SI SORUNU: SAVUNMA HAKKINA TESPİTLER

Yrd.Doç.Dr. Burak PINAR

GİRİŞ

Devlet, kamusal harcamaların finansmanı noktasında kamu gücünü kullanma yoluna gitmektedir. Kamu gücünü kullanan devlet, finansman noktasında vergilere başvurmaktadır. Vergiler, devletin ihtiyaç duyduğu finansmanın en önemli ve büyük kaynağını oluşturmaktadır.

Türk vergi sistemi, mükelleflerin beyanına güven esasına dayalı olarak beyanname esasından hareketle şekillenmektedir. Devlet, mükelleflerin beyanlarını esas alarak finansman noktasında en önemli kaynak olan vergileri belirlemektedir. Ancak beyan esas, bir yandan da mükelleflerin denetimi sorununu gündeme getirmektedir. Zira mükellefler, bir yük olarak gördükleri vergilerden kurtulma amacıyla eksik ve/ya da gerçeği yansıtmaktan uzak beyan verme yoluna gidebilme imkan ve ihtimaline sahiptirler. Dolayısıyla devlet tarafından beyan üzerine tarh edilen vergilerin denetlenmesi gündeme gelmektedir. Bu noktada da vergi incelemesi en önemli denetim mekanizması olarak kendini göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu vergi incelemesinin yanı sıra mükellefleri yoklama, arama ve bilgi toplama gibi denetim yolları öngörmüştür. Vergi incelemesi de Vergi Usul Kanunu'nun yükümlüyü denetleme yollarından bir tanesi olup yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırma noktasında ehemmiyet arz etmektedir. Ancak vergi incelemesi de nihayetinde bir idari işlem olduğundan tamamiyle vergi dairesinin inisiyatifine bırakılmış bir alan değildir. Bu noktada gerek vergi inceleme esas ve usulleri gerekse de mükelleflere tanınan haklar önem arz etmektedir. Zira vergi incelemesinin denetimi bu mekanizmaların tam ve hukuka uygun olarak işletilmesi ile sağlanabilecektir. Ancak uygulamada vergi incelemesinde mükelleflere gerektiği gibi haklarının tanınmadığı; bu noktada önemli sorunlar ve durumlar olduğu bilinmektedir. Bu çerçevede yapılmaya çalışılan bu çalışmada, savunma hakkı niteliğindeki hakların, esaseen, mevzuat ve yargı kararları tarafından tanındığı; buna karşılık, vergi incelemesinin her adımında var olan bu hakların ihlal edilmesi ortaya konulmaya çalışılacak; incelemenin sonunda ise genel bir değerlendirme ve sonuç ile çalışmaya nokta konulmaya çalışılacaktır.

I- VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI(NIN) ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

Genel olarak beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde yükümlü kendi matrahını kendisi belirlemektedir. Bu kapsamda mükellefler hazırladıkları beyannameleri ilgili vergi dairesine vermektedir.

Mükellef tarafından verilen beyanın gerçeğe uygun olması durumunda vergi idaresi tarafından bu beyan esas alınacak ve matrah bu beyana göre belirlenecektir. Ancak mükellefler mali yüklerden kurtulmak adına beyanını eksik ve/ya da gerçeğe uygun göstermeme yoluna gidebilir. Bu durumda ise vergi kaybı söz konusu olacaktır. Vergi kaybı mükelleflerin kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi veya maddî hatalar yapılması gibi iradi olmayan sebeplerle¹ oluşabileceği gibi²; mükelleflerin kasten matrahını gizlemesi/saklaması yoluyla da oluşabilecektir.

Kamu harcamalarının finansmanı olan vergilere ilişkin matrahların, vergi kaybına sebebiyet verecek şekilde mükelleflerce beyan edilmesi halinde kamu hizmetinin aksaması söz konusu olacaktır. Vergilendirme işlemi ile kişilerin özel mülkiyetinde yer alan kasa ve keselerine el koyulduğu için bir hukuk devletinin en nazik uygulamalarından birini vergilendirme işlemi teşkil etmektedir. Bu bakımdan yükümlü beyanlarının gerçeğe uygunluğunun incelenmesi büyük önem arz etmektedir.

Vergi incelemesi ile devlet, kendisi ile mükellefler arasında yer alan vergi ilişkisinde yer alan dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır³. Ayrıca, vergi incelemesi ve sonunda yapılan tesbit ve tarhiyatlara, mükellefleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname tanzim etme yoluna götürme noktasında ehemmiyet arz etmektedir. Zira, vergi incelemesi mükellefler üzerinde idarenin zamanaşımı süresi içerisinde denetim görevini kullanabileceği bir baskı unsuru olarak yer almaktadır. Bununla birlikte idarenin kanuniliği ilkesi gereği idarenin işlem ve eylemleri denetime tabidir. Bu noktada da mükelleflere idarenin yetkileri ile mükelleflerin hakları noktasında bilinebilirlik ve denetlenebilirlik önem arz etmektedir. Tabii bu hak ve yetkilerin uygulamada da kullanılabilirliği ve hayata geçirilebilirliğinin sağlanması gerekir.

Vergi incelemesinin amaçları arasında vergilerin doğruluğunu araştırma olduğu kadar yükümlülerin haklarının da korunması yer almaktadır. Vergi idaresi, vergi incelemesinde mükellefin aleyhine olan hususları incelemenin yanı sıra mükellefin lehine olan hususları da dikkate almalıdır⁴. Aksi halde yapılan inceleme eksik ve hukuka aykırı bir inceleme olacaktır. Yargı kararları da bu doğrultudadır. Nitekim Aksi halde yapılan inceleme eksik bir inceleme niteliğini haiz olacaktır ve hukuka aykırı hale gelecektir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu bir kararında bu hususu netleştirmiştir.

Buna göre;

“Vergi incelemesi sırasında mükellefler lehine sonuç doğuracak bilgilerin de sonuna kadar incelenip araştırılarak aydınlatılması ve mümkün olduğunca gerçek bilgi ve belgelere dayanılarak incelemenin sonuçlandırılması gerekir.” (Danıştay 9. Dairesi, 2008/62 E.2009/2780 K., 23.06.2009 T.)

Uygulama noktasında vergi incelemesinin amacının dikkate alınması ve mükellef lehine olan hususların da araştırılması gerekmektedir. Ancak her zaman bu hususa riayet edilmemekte; lehine olan hususların araştırılmasını isteme ve bekleme hakkı ihlal edilmektedir.

¹ **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 4.

² **Karakoç**, Hukuki Nedenler, s. 92.

³ **Soydan**, Vergi İncelemesi, s. 203.

⁴ **Şeker**, Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme, s.36.

I. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ(NİN) ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

Beyan esasının geçerli olduğu durumlarda beyanın doğruluğunun idarece idari bir denetime tabi tutulması, kanuni idare ilkesi gereği, zorunluluk olarak değerlendirilebilir. İş bu zorunluluk denetim yollarının ortaya çıkmasına ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi ile somutlaşmaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı "*Yoklama ve İnceleme*" kenar başlığını taşımaktadır. Bu kenar başlığında ise yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama müesseseleri yer almaktadır.

Vergi incelemesi/leri, hukukî niteliği itibariyle, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir (idari) denetim mekanizmasıdır. Nitekim, vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tesbit edilmekte ve sağlanmaktadır (VUK m. 134/1). Bu bağlamda, yapılan inceleme sonunda bir matrah farkı bulunması halinde, bulunan matrah farkları ve kesilmesi gereken vergi cezaları hakkında incelemeyi yapan inceleme elemanınca bir vergi inceleme raporu düzenlenecektir.

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde, "*Vergi alacağı- nın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muameledir.*" şeklinde ifade bulmuştur. Tanımdan da anlaşılacağı gibi verginin tarhı idarî bir işlem olarak kabul edilmektedir. Zira, verginin tarhı kesin, yürütülmesi gereken ve icraî bir işlem niteliğini taşımaktadır⁵. Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkan ve bu nitelikte olan ilk işlem tarh işlemi olmaktadır⁶ Tarh işleminin öncesindeki işlemler ise hazırlık işlemleri olarak kabul edilmekte ve icraî nitelikte olmadıklarından iptal davasına konu olmamaktadır⁷. Vergi incelemeleri de tarh işlemine hazırlık niteliğindeki işlemler olarak kabul edilebilir⁸ Zira, yapılan inceleme sonucunda hazırlanan rapor, denetim işlemlerinden geçtikten sonra gerekli tarhiyatın yapılması için ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

Vergi inceleme raporları tek başına idari davaya konu olabilecek nitelikte değildir. Ancak hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi idaresinin yapacağı tarh işleminin dayanağını oluşturmuşsa, tarh işlemine karşı açılacak bir iptal davasında vergi inceleme raporunun hukuka aykırılığı da ileri sürülebilmektedir⁹. Nitekim Danıştay, yükümlülük tesisine ilişkin işlemlerin, vergi yargısı bakımından *ön işlem*¹⁰ niteliğinde olduğuna, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadıklarından tek başlarına bir iptal davasına konu edilemeyeceklerine

⁵ **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 111.

⁶ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 240.

⁷ İptal davasına konu olabilecek idarî işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu (icraî) işlemler olması gerekmektedir. İdarî işlemin kesinliğinden kasıt, idarî prosedürün son aşamasının da geçirilmiş olması, ayrıca başka bir idarî merciin onayına ihtiyaç duymaması; yürütülmesinin zorunlu olması ise hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanmasıdır. Açıklamalar ve yargı kararları için bkz. **Kaya**, s. 257.

⁸ **Erdem**, Uzlaşma, s. 17; **Baykara**, İnceleme, s. 14.

⁹ Tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi, rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte, dava açılması söz konusu olabilir. Bu itibarla, rapora istinaden, vergi dairesi müdürlüğüne yazılan ve yatırım indirimi tutarı ile devreden zarar tutarını aşağı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir." DŞ. VDDGK. 22.05.1998 gün ve E. 1996/371, K. 1998/91, (**Kızılot/Kızılot**, s. 316).

¹⁰ **Nezih Şeker**, s. 409-410; **Arslan**, s. 243.

hükmetmiştir¹¹. Oysa bu aşamada yargısal denetime konu edilmemekle birlikte, inceleme raporunda belirtilen tespitlerin, mükellef hakkındaki başka bir rapora (ki genelde bu vergi tekniği raporudur) ve dolayısıyla başka bir mükellefe atıfla düzenlenmektedir. Bu durumda mükellefin beyanının doğruluğunun araştırılmasında gerekli bilgilendirmeler yapılmaksızın, bazen zamanaşımına uğramaması adına, bazen de tarhiyatın süratle tamamlanıp eldeki işin bitilmesi adına, sürecin tamamlanıp idari ve yargısal başvuru yolları axdres olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla kendisine yapılan isnatların maddi dayanakları bilinmeksizin inceleme sürecinde maddi gerçekleri ileri sürebilmesi mümkün ol(a) mamakta ve gereği gibi savunma hakkını kullanabilmesi önlenmektedir.

II. VERGİ İNCELEMESİNDE MUHATAP(IN ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI)

Nezinde vergi incelemesi yapılacak olan muhataplar, Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesi, incelemeye tabi olacaklara ilişkin hüküm içermektedir. Hükme göre nezinde inceleme yapılacak olanlar, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalari muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir¹².

Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi defter tutmakla yükümlü olan kişileri göstermiştir. Buna göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlüdür. Defter tutma yükümlülüğü olan kimseler, genellikle ticari ve tarımsal kuruluşlar ile serbest meslek erbabıdır. Zira defter tutmanın amacı, yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir. Bu yönüyle defter tutma yükümlülüğü bulunanların yukarıda bahsi geçen gerçek ve tüzel kişiler olması tabiidir.

¹¹ DŞ. 4. D. 18.04.1988 gün ve E. 1986/2004, K. 1988/1564, (Kaya, s. 265).

¹² Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde yapılan tanımın yetersiz olduğu ileri sürülmüştür. Söz gelimi, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden yükümlüdürler ve vergi incelemesine tâbidirler. Bu hususta bkz. **S. Şeker**, Vergi İncelemesi, s. 53; **Biyân**, Takdir Yetkisi, s. 77; Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgeye dayanması gerekmektedir. Aynı şekilde ikinci fıkrada ise defter tutmak mecburiyetinde olmayan yükümlülerin vergi matrahı ile ilgili giderlerini belgelendirmeleri gerekmektedir. Anlaşıldığı gibi defter tutmakla yükümlü olmayanlar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınan giderlerini belgelendirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi, defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüleri, 173'üncü maddesi ise defter tutma mecburiyetinde olmayan yükümlüleri düzenlemiştir. 172'inci maddenin dışında olan yükümlüler ile 173'üncü madde kapsamına giren yükümlülerin giderleri dışında kayıt tutma ve bunları belgelendirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, bunların defter ve hesap tutma zorunlulukları olmadığı gibi belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu yükümlüler, muhtemel bir vergi incelemesi kapsamına da girmemektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan yükümlüler nezinde inceleme yapılacağı düzenlenmiştir. Geniş açıklamalar için bkz. **Demirci/Kartal**, s. 47 vd.; Nezinde inceleme yapılamayan yükümlülerin vergi ziyana sebebiyet verdikleri anlaşıldığında bunlar hakkında vergi inceleme raporu yazılamayacak; fakat bunlar hakkında yapılacak re'sen ya da ikmâlen tarhiyat yetkili vergi dairesince yapılacaktır. Bkz. **Saraç**, İnceleme – 2, s.140.

Vergi incelemesinin muhatabı defter tutmakla mükellef olanlardır. Defter tutma mükellefiyeti olan kimselerin ayrıca bu defter ve belgeleri muhafaza yükümlülükleri de bulunmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanun'unun 25'üncü maddesi, defter tutmak zorunda olanların tuttukları defterlerle, bu defterlere dayanak belgelerin ilgili buldukları yılın başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi yükümlülüğü getirmiştir. Defter tutma mecburiyeti olmayanlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 232, 234 ve 235'inci maddeleri uyarınca almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını muhafaza etmekle yükümlüdürler.

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlara kanunkoyucu birtakım başka ödevler yüklemiştir. Söz konusu ödevler Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre öncelikle defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanların vergi incelemesi ile inceleme elemanına yer temin etmeleri gerekir. Zira kural olarak inceleme yükümlülünün işyerinde yapılır. Yükümlü tarafından inceleme elemanına işletmenin durumuna göre bir çalışma yeri gösterilmeli ve resmi çalışma saatlerinde memurun görevini yerine getirebileceği bir çalışma ortamı sağlanmalıdır.

Bununla birlikte vergi inceleme elemanı tarafından istenilen bilgilerin verilmesi gerekir. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun 148'nci maddesi gereği aynı zamanda bir zorunluluktur. Vergi inceleme elemanının sözlü olarak istediği bilgiler verilmezse, inceleme elemanınca yazı ile bilgiler istenebilecektir. Aynı zamanda inceleme elemanı, duruma göre işyerini gezip görmek de isteyebilir. Bunun da sağlıklı bir inceleme için yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi inceleme elemanları, lüzum görüldüğü takdirde işletmeye dahil iktisadî değerlerin fiili envanterinin çıkarılmasına karar verebilir. Bu durumda işletme sahibinin, araç, gereç ve personeliyle inceleme elemanına her türlü kolaylığı göstermesi gerekir. Zira incelemenin uzamaksızın bitmesinde yükümlülünün de menfaati vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine göre, Maliye Bakanlığı, tutulması veya düzenlenmesi zorunlu defterlerin, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye; bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendirileceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanması durumunda getirilen zorunluluklara tâbi olan yükümlüler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK m. 256).

III. VERGİ İNCELEMESİNDE ZAMAN(IN BELİRLENMESİNDE MÜKELLEFLERİNİN KULLANDIRILMA(MA)SI)

A. Vergi İncelemesinin Başlama Zamanı

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesine karşın başlama zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu hususa ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde de açıklayıcı bir hükme yer verilmemiştir.

Vergi incelemesinin başlama zamanı ile ilgili olarak düzenleme, 21.03.1992 gün ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi ile 25.02.2003 gün ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer almaktadır. Her iki yasal düzenleme de incelemenin başlama zamanına ilişkin olarak benzer düzenleme getirmiştir. Bu hükümlerde de incelemeye başlama zamanına ilişkin tam ve net açıklamalar getirilmemiştir. Buna göre aşağıdaki haller, incelemeye başlandığını gösterir haller olarak düzenlemiştir¹³:

- Yükümlü nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması
- Yükümlüye davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliği
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

Belirtmek gerekir ki bu haller incelemenin başlama zamanına ilişkin olarak değil de incelemeye başlandığında ilişkin halleri göstermektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'da, vergi incelemesinin başlayacağı zamanı gösteren açık bir düzenleme yer almamaktadır.

Bununla birlikte bundan böyle vergi inceleme elemanları, 01.01.2011 tarihi ve bu tarihten sonra yapacakları incelemelerde, vergi incelemesine başladıklarını gösterir bir tutanak düzenleyerek, bir örneğini yükümlüye, bir örneğini bağlı buldukları birime, bir örneğini de ilgili vergi dairesine göndermekle mükellefler (6009 sayılı Kanun m. 9).Bu ise yukarıda da belirtildiği üzere incelemenin başlama zamanını değil; vergi incelemesine başlandığını gösterir bir tespit niteliğindedir¹⁴.

Vergi incelemesi mahiyeti itibarıyla mükelleflerin beyanlarının denetlendiği bir denetim mekanizmasıdır. İncelemeye başlamanın bir zamana tabi kılınması ya da incelemeye başlanmadan evvel mükelleflere haber verilmesi, vergi incelemesinin mahiyeti ile bağdaşmamaktadır.

B. Vergi İncelemesinin Bitirilme Zamanı

Vergi incelemesi, mükellefler nezdinde tam ve sınırlı inceleme olarak yapılmaktadır. Tam inceleme Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini; sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder.

¹³ Detaylı açıklamalar için bkz. **Çavuşoğlu**, s. 115 vd.; Defter ve belge ibrazı ile incelemenin başlayacağı hk. **Şin**, s. 173; **Demirci**, Pişmanlık, s. 15.

¹⁴ Vergi incelemesine başlanıldığını gösterir tutanak ile beraber yükümlünün, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanma imkânı kalmayacaktır. (**Seviğ**, Vergi İncelemesi).

31.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 9’uncu maddesi ile eklenen 6’ncı bent hükmü sonucunda, 01.01.2011 yılından itibaren geçerli olmak üzere, vergi incelemelerinin tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl; sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde bitirmeleri esası kabul edilmiştir. Bunun yanında, sürenin yetersiz olması halinde vergi inceleme elemanı, bağlı olduğu birime başvurarak ek süre talep edebilecektir¹⁵. Ek süre konusundaki karar, vergi inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ancak, durumun nezdinde inceleme yapılarak bildirilerek incelemenin bitirilmesine engel olan nedenlerin açık bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir. Zira, vergi inceleme elemanının bağlı olduğu birim, incelemenin zamanında bitirilmesi hususunda gerekli önlemi almakla yükümlü kılınmıştır¹⁶.

Bu hususlar, 31 Ekim 2011 günü 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te açıkça belirtilmiştir. Söz konusu yönetmelik, incelemenin yapılması ile ilgili usul ve esasları düzenlediği ve inceleme elemanları için bağlayıcılık taşıdığından önem arz etmektedir. Zira usul ve esaslara uygun yapılmayan bir inceleme, hukuka aykırı hale gelecek ve yapılan tarhiyatların iptali sonucunu doğurabilecektir.

C. Vergi İncelemesinde Zamanaşımı Sorunu

Bir vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmesi gerekir. Bu husus tarh zamanaşımı olarak ifade edilmektedir (VUK m. 114/1). Tarh zamanaşımında, söz konusu verginin, alacağın doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl içinde tarh edilmesinin yanında; tarh edilen bu verginin yine ilgiliye usûlüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi de gerekmektedir. Aksi halde o döneme ilişkin vergi alacağı zamanaşımına uğrayacaktır. Diğer bir ifade ile verginin, alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş sene içinde hem tarh hem de tebliğ edilmesi gerekmektedir.

İşte vergi incelemesi bakımından yapılabilecek azami süre neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonudur (VUK m. 138/2). Vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabilir.

¹⁵ Belirtilen süre içinde incelemenin bitirilememesi durumunda, durumun ne olacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. (Doğrusöz, Esaslar-2; Üzeltürk, Denetim).

¹⁶ Değişiklik öncesi dönem hakkındaki açıklamalar için bkz. İrmak/Hanedan; Ayrıca bkz. Baykara, İnceleme, s. 17-18.

IV. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER(İN BELİRLENMESİNDE KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI)

A. Genel Açıklama

Vergi incelemelerinde kural olarak inceleme hakkında inceleme yapılanın iş yerinde¹⁷ yapılmalıdır (VUK m. 139/1)¹⁸. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti önemli olduğuna göre, incelemelerde önceliğin iş yerinde olması tabidir. Zira vergi incelemesinin amaçlarından biri de beyanın doğruluğunu araştırmadır. Bu yönüyle vergiyi doğuran olayın iş yerinde gerçekleşmiş olması ve incelemenin verginin doğduğu yer olan işyerinde yapılması gerekmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılması delillere ilk elden ulaşma imkanı bakımından önem taşımaktadır. Özellikle delil serbestisi sayesinde defter, kayıt ve belge dışındaki kanıtlayıcı diğer belgelerin iş yerinde temini daha kolaydır. Ayrıca iş yerinde yapılan incelemelerle defter ve belgelerin dairede ibrazının ortadan kalktığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte incelemenin iş yerinde yapılmasıyla inceleme elemanı işletmenin işleriyle yakından ilgili olmakta ve yükümlü ile idare arasında karşılıklı bir ilişki/inceleme yapılmaktadır.

B. İncelemenin İşyerinde Yapılmasının İstisnaları

Kural olarak vergi incelemesi iş yerinde yapılır. Ancak istisnaların tespiti halinde inceleme dairede de yapılabilir (VUK m. 139/2) Bu husus ise iş yerinin müsait olmaması halinde söz konusu olmaktadır. İş yerinin müsait olmaması, iş yerinin sağlıklı bir incelemeyi gerçekleştirmek için yeterince büyük ya da inceleme elemanına verilecek bağımsız ve anahtar bulunmayan bir odanın bulunmaması şeklinde anlaşılabilir¹⁹.

Bununla birlikte kişinin ölümü de incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil edecektir (VUK m. 139/2). Ayrıca inceleme yapılacak bir iş yerinin bulunmaması da zorunlu diğer bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle ortada incelemenin yapılacağı bir iş yerinin bulunmaması, incelemenin dairede yapılmasını gerektirecektir. Örneği hakkında inceleme yapılan mükellefin işini terk ya mükellefiyetinin re'sen terkinin incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil eder (VUK m. 139/2). Böyle bir durumda ortada inceleme yapılabilecek bir iş yeri olmadığı için işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır.

Kanunkoyucu “zaruri sebepler” adı altında incelemenin iş yerinde yapılmasına ilişkin bir istisna öngörmüştür. Zaruri sebepler, sınırlayıcı bir biçimde kaleme alınmamıştır.

¹⁷ İş yeri tabiri ile neyin ifade edilmek istendiği hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesine bakmak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesi “İş yeri” başlığını taşımaktadır. Bu düzenlemeye göre iş yeri, ticârî, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticârî, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerleri ifade etmektedir.; Bkz. DŞ. 4. D. 11.10.1995 gün ve E. 1994/4263, K. 1995/3877, (Ürel, s. 262).

¹⁸ Özzyer, Vergi Usul, s. 257; Üstün, s. 159; Yurtdışında vergi incelemesi konusunda bkz. Karadeniz, s. 23 vd.

¹⁹ Nezir Şeker, s. 161.

C. Uygulamadaki Durum

Uygulamada denetim elemanı tarafından mükelleflere defter belge isteme yazısı ile birlikte incelemeye ilişkin yazı gönderilmektedir. Bu yazıda mükelleflerden iş yerinin müsait olması şartıyla, incelemenin iş yerinde yapılmasının mümkün olduğu bildirilmektedir. Bununla birlikte buna ilişkin talebin de 15 günlük süre içerisinde başkanlıklarına yazılı olarak bildirilmesi istenilmektedir. Bu yönüyle istisnanın kural olması yolu açılmış olmaktadır. Zira “şartıyla” ve “bildirim” gibi kanunda yer almayan iki halin mükelleflere bir zorunluluk gibi sunulması bu görüşümüzü desteklemektedir. Vergi idareleri, uygulamada dairede incelemeyi kural; iş yerinde incelemeyi ise istisna olarak benimsemiş durumdadırlar.

Yükümlülerin defter ve belgelerini daireye getirmeleri de incelemenin dairede yapılmasını kabul ettikleri anlamına gelir şekilde yorumlanmaktadır²⁰ Ancak, her ne kadar yükümlüye bu yönde bir seçim hakkı tanınmış olsa inceleme elemanı tarafından iş yerine gidilip durum tespiti yapılması ve iş yerinin müsait olmaması halinde incelenenin dairede yapılması yoluna gitmesi kanunun amacına uygun olacaktır. Zira birtakım şartların gerçekleşmesi ya da nezdinde inceleme yapılacak olanın talebi olmadan dairede inceleme yapılamayacaktır²¹. Ölüm, işin terki gibi şartlar oluştuğunda zaten iş yerinde inceleme yapma imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak yukarıda açıklandığı üzere vergi daireleri tarafından mükelleflere yazı gönderilmesi kanunun dolanılmasından başka bir anlama gelmeyecektir. Aksi halde incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uyulmaması usuli bir eksiklik olarak kabul görmekte ve bozma sebebi teşkil etmektedir²².

Tüm bunların yanında yükümlünün, incelemenin dairede yapılması şeklinde bir talebinin bulunması durumunda, inceleme iş yerinde yapılamayacaktır (VUK m. 139/2)²³. Bu durum ise yükümlü ya da sorumlunun yazacağı bir yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile tesbit edilecektir²⁴.

Yukarıda da değinildiği üzere incelemenin iş yerinde yapılması kuraldır. Dairede inceleme yapılması ise istisnadır. Dairede inceleme şartları oluşmaksızın defter ve belgelerin daireye istenilmesi hukuka uygun olmayacaktır. Aksi halde yükümlü aleyhine ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin herhangi bir tarhiyat yapılamaz. Bu hususta Yargıtay²⁵ ve Danıştay²⁶ görüş birliği içerisinde. Bu durumda hakkında inceleme yapılacak olandan, inceleme için gerekli defter ve vesikalari daireye

²⁰ **Bilici**, s. 87-88.

²¹ Danıştay bir kararında KDV iadelerine ilişkin incelemenin yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından, incelemenin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmayacağına karar vermiştir. DŞ. 11. D. 19.03.1997 gün ve E. 1996/381, K. 1997/1042, (**Karadoğan**, s. 89); Benzer bir karar için bkz. DŞ. 11. D. 16.09.1997 gün ve E. 1996/4490, K. 1997/2781, (**Baykara**, İnceleme, s. 17).

²² **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89; **Baykara**, İnceleme, s. 17.

²³ Yükümlünün, iş yerinin müsait olduğunu bildirmesi ve defterlerin iş yerinde ibraz edileceğini bildirmesi halinde inceleme elemanının iş yerine gidip defterleri teslim alması gerekmektedir. Bu hususta bkz. “Şeker fiyat farkının tespiti amacıyla istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün işyerinin incelemeye müsait olduğunu idareye bildirmesine ragmen dikkate alınmayarak KDV ‘si indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bu- lunmadığı hk.” DŞ. VDDGK. 08.11.2002 gün ve E. 2002/275, K. 2002/411, (www.danistay.gov.tr), 05.12.2015.

²⁴ **Akdeniz**, s. 145.

²⁵ YCGK. 03.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1998/964, (**Akdeniz**, s. 145 dp. 3).

²⁶ DŞ. 4. D. 30.06.1994 gün ve E. 1993/2661, K. 1994/4051, (**Akdeniz**, s. 145 dp. 2).

getirmesi yazılı olarak istenerek, kendisine belli bir süre verilecektir (VUK m. 139/3)²⁷. Aynı zamanda yükümlüden istenilen defter ve belgelerin de usulüne uygun bir yazı ile istenilmesi ve Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümlerine riayet edilerek tebliğ edilmesi bir gerekliliktir. Aksi halde, istenilen defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir²⁸. Bunun bir sonucu olarak incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan doğruya yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali re'sen takdir sebebi olarak Kabul edilmeyecektir.

Ayrıca haklı bir mazerete dayanmadan, ibraz isteğini yerine getirmeyen yükümlü, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılır (VUK m. 139/4-ilk cümle). Ancak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi belirli bir elde olmayan sebebe dayanmaktaysa, bu sebebin de belirtilmesi gerekmektedir. Haklı bir mazeretin ileri sürülmesi durumunda inceleme elemanı, yükümlüye defter ve belgelerini ibraz için uygun bir süre verir. Süre verip vermeme veya sürenin uzunluğu kısalığı noktasında takdir yetkisi inceleme elemanındadır.

Ç. Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yaptırımı

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, kanunkoyucu tarafından yaptırımlara tabi tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre, bu kanuna göre defter tutma mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmekle zorunlu kılınmışlardır. Yine, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre, belirtilen ibraz yükümlülüğüne uymayan mükelleflere özel usûlsüzlük cezasının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu yükümlülüğü belirlenen sürelerde yerine getirmeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidilecektir. Ancak bunun için yapılacak tebliğlerde defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağını yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2). Bununla beraber cezai müeyyidenin kaleme alındığı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ilk fıkrasının a/2 bendinde defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

²⁷ Belli bir süre konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde bir açıklık bulunmamaktadır. Sadece son fıkrada belli edilen zamanda defter ve belgelerin mazeretsiz olarak getirilmemesinden bahsedilmektedir. Bu konuda yine Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmünden hareket etmek faydalı olacaktır. 14'üncü maddenin ikinci fıkrasına göre süre, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla tebliği yapacak olan idare tarafından belirlenecektir. O halde inceleme elemanı, durumun özelliklerine göre 15 günden az olmayan bir süre belirleyecektir. (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89).

²⁸ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88; Aykın, İnceleme-3, s. 48.

V. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİNİN YAPILMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

A. İsbat ve İsbat Yükü

1. Genel Olarak

Vergi incelemesi sonunda denetim elemanı tarafından vergi inceleme raporuyla birlikte varılan sonuç ve kanaate göre vergi idaresi tarafından yükümlü ya da sorumlu aleyhine vergi ve/veya vergi cezaları tarh edilebilecektir. Tek başına icraîlik niteliği bulunmayan vergi inceleme raporları, tarhiyatlar sonucu düzenlenecek ihbarnamelere ilişkin açılacak bir idari davada denetime tabi olacaktır. Bu noktada yargılama faaliyeti, vergi idaresinin yaptığı tarh işleminin hukukîlik denetimini oluşturacaktır. Diğer bir ifadeyle yükümlü ya da sorumlunun ileri sürmüş olduğu iddia ve savunmalar ile vergi idaresinin bu konudaki savunmaları bir mahkeme ilamı ile aydınlanmış olacaktır. Bu faaliyet ise isbat faaliyetini oluşturacaktır. İsbat, ileri sürülen bir iddianın doğru ve gerçek olup olmadığı konusunda hakîmi inandırma faaliyetleri olarak tanımlanabilir²⁹. Hukuk muhakemesinden farklı olarak vergi yargısında isbat yükü, kural olarak vergi dairesine aittir. Zira, vergi memurunun somut bir olayı değerlendirip olumlu ya da olumsuz bir sonuca ulaşması isbat kurallarına bağlı kalması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla isbat ölçüsü ve yükü de öncelikli olarak idare alanında uygulama alanı bulacaktır. Kaldı ki vergi memurunun takdir hakkını kullanabilmesi için kanaatinin tam olarak oluşmuş olması gerekmektedir. Vergi memurunun takdir hakkını soyut ve varsayımdan hareketle değil; somut ve objektif veriler ışığında desteklemesi gerekmektedir³⁰. Bu bakımdan önemi itibarıyla isbat hukuku, vergi yargılamasında davanın ruhunu, özünü, belkemiğini oluşturmaktadır³¹.

2. İsbat

Vergi yargılamasında hakîm, mevcut uyuşmazlık hakkında bir karar vermeden önce, maddî olayı tesbit edecek ve bu maddî olaya uygulanacak hukuk kuralını belirleyecektir. Maddî olayı vergisel olayın tespiti ile tam ve doğru olarak tespit edilebilir³². Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde vergi alacağının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukukî durumun oluşumu ile doğacağı belirtilmiştir. Bu ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi 26.08.1998 gün ve 1997/114 E., 1998/1192 sayılı kararında bu hususu şu şekilde belirtmektedir:

*“Yasaya uygun bir vergileme için vergiyi doğuran olayın somut biçimde tespiti ve ortaya konulması gerekir.”*³³

İsbat ile ilgili süreç içerisinde yargı organları tarafından vergi incelmeleri ile ileri sürülen vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması yeterli kabul edilmeyecek; ayrıca olay ve konuların gerçekliğinin

²⁹ Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 417; Pekcantez/Atalay/Özkes, s. 344.

³⁰ Sadak, s. 177.

³¹ Sadak, s. 191.

³² Seviğ, Delil ve İspat.

³³ www.kazanci.com.tr, 11.12.2015.

somut ve gerçekçi tespitleri içerir delillerle ortaya konulması gerekmektedir³⁴. Bu bakımdan hem yükümlü hem de idarenin isbat faaliyetinin yeterli ve geçerli olup olmadığı konusunda değerlendirme yapacak olan vergi yargısı olacaktır³⁵.

3. İsbat Yükü

a. Genel Olarak

Bir hukuk kuralı somut bir olaya ilişkin olarak koşul vakıların somut olayda gerçekleşmesi olması uygulama alanı bulmaktadır³⁶. Her ne kadar hakîm, dava konusuna giren maddî olayları tesbit etmiş olsa da, söz konusu çekişmeli hususların dava içinde kimin tarafından isbat edilmesi gerektiği belirlenmelidir³⁷. Bu husus isbat yükünü oluşturmaktadır. İsbat yükü kimin üzerinde ise dava konusu olayda iddiasını isbat faaliyeti içerisinde ortaya koyması gerekir. İsbat faaliyetini gereği gibi yerine getirmesi ya da getirmemesi haline göre bunun riskini üstlenecektir. Bu noktada isbat yükü usuli bir yük olarak değerlendirilebilir.

Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesi genel olarak isbat yükünü düzenlemektedir. Bu husustaki genel kural uyarınca kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatla yükümlü kılınmıştır. Ancak doktrinde kabul edildiği üzere, bu kuralın mehzaz kanunda yer alan hükmü tam anlamıyla karşılayamamasından ötürü "*İleri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkaran bir kimse, iddia ettiği olayları isbat etmelidir.*" şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Zira, isbat yükü konusunda önemli olan vakıanın kimin tarafından ileri sürüldüğü değil; ileri sürülen vakıadan kimin, lehine hak çıkardığı olmaktadır³⁸. Vergi yargısında da bu husus önem arz etmektedir. Ancak vergi hukukunun kendine has bir yanı ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği özellikli bir durum bulunmaktadır. Zira ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, vergi hukukunda isbat yükü özellikli bir durum arz etmektedir.

b. İsbat Yükünün Muhatabı

Vergi yargılmasında davanın davalı tarafını her zaman vergi idaresi oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak da davacı taraf yükümlü ya da sorumlu olmaktadır. Bu ise isbat yükünün her zaman davacı tarafta olduğu gibi bir izlenim oluşturmaktadır. Ancak bu husus her zaman için isbat yükünün davacı taraf üzerinde olduğunu göstermez. Bununla birlikte yükümlü ya da sorumlu, bir vergi indirimi³⁹ ya da muafiyeti kapsamına girdiği iddiasındaysa, isbat yükü kaçınılmaz olarak kendisi üzerinde olacaktır. Zira, bu durumda ileri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkarmakta ve haliyle isbat

³⁴ **Kızılot/Kızılot**, s. 694; "Vergi hukuku yazılı belge esasına dayalıdır. Bu nedenle Usûl Yasası vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür. Yapılacak olan beyanların temel dayanağı belgeler olacaktır.", (**Seviğ**, Delil ve İsbat).

³⁵ **Kızılot/Kızılot**, s. 695.

³⁶ **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 361.

³⁷ **Kuru/Arslan/Yılmaz**, s. 418; **N. İeker**, s. 278.

³⁸ **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 363; **Y. S. Şener**, s. 1032.

³⁹ "Yan dolayısıyla maddî delillerin yitirilmesi sonucunda katma değer vergisi indirimi bakımından isbat külfeti mükellefe düşer" DŞ. 7. D. 29.09.1992 gün ve E. 1991/698, K. 1992/4730. (**Özbalcı**, s. 75).

yükümlülüğü altında olmaktadır. Ayrıca yükümlü ya da sorumlu şahsında gerçekleşen mücbir sebebin varlığını da isbatla yükümlüdür. Bununla birlikte yükümlü ya da sorumlunun tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını isbat etmek durumunda olmasıdır.

Yukarıda da belirtildiği üzere isbat yükü, salt davacı tarafta değildir. Ayrıca vergi idaresi de aynı şekilde vergi idaresi de iddia ettiği bir olaydan kendi lehine birtakım haklar/sonuçlar çıkarmakta ise bu durumda isbat yükü kendisine geçecektir. Bu bakımdan vergi idaresi, tarh işlemini gerçekleştirirken tarh işleminin sebep ya da sebeplerinin gerçek ve hukuka uygun olduğunu isbatlamakla yükümlüdür. Ayrıca yükümlü lehine sonuç doğuran karinelerin aksini isbat yükü; zamanaşımının durduğu ya da kesildiğini isbat yükü ve incelemenin dairede yapılmasına ilişkin istisnanın varlığını isbat yükü idareye düşmektedir⁴⁰. Bununla birlikte vergiyi doğuran olay ilgili kanunlarında belirlendiği için, vergiyi doğuran olayın yükümlü ya da sorumlu bakımından gerçekleşmiş olduğunu, belirtilen unsurların gerçekleştiğini isbatlamak da vergi idaresi üzerindedir⁴¹. Bu hususlara ilişkin vergi idaresinin isbat faaliyetinin başarılı olması durumunda vergi idaresi lehine bir karar alınabilir.

B. Karineler

1. Genel Olarak

Hukuk sistemimizde karine, bilinen bir olaydan hareketle bilinmeyen bir olay ya da hukuki bir durum hakkında o olay ya da hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu konusunda bir sonuç çıkarmaya yarayan kuraldır⁴². Karineye dayanan taraf, yargılama ile ilgili olarak bir olay hakkında belli olmayan sonucun önceden çıkarılması sebebiyle, bu sonuçtan faydalanmakta ve ayrıca bunu isbatlama yükümlülüğü altına girmemektedir⁴³.

Karineler, fiilî karineler ve yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Fiilî karine, isbat edilen olaylardan, hayat tecrübeleri, akıl ve mantık yolu kullanılarak bir sonuca ulaşmaya çalışmaktır. Fiilî karinelerin varlığı, vergi yargılaması bakımından oldukça önemli bir yere sahiptir. Yasal karine ise, belli olan bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır.

Yasal karineler, isbat yükünün gerçek bir istisnasıdır. Zira yasal karineye dayanan taraf, o olaya ilişkin isbat yükümlülüğünden kurtulmuş olacaktır. Bununla beraber yasal karineler de kendi içinde kesin yasal karineler ve adi yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁴⁴. Kesin yasal karinelerin aksi isbat edilemez. Başka bir ifadeyle kesin yasal karinelere dayanan taraf, hakkının varlığını isbat etmek zorunda olmadığı gibi karşı tarafça da bu karinenin aksi isbatlanamaz. Adi yasal karine ise karşı tarafça aksi isbatlanana kadar hüküm ifade eder. Diğer bir ifade ile karşı tarafça adi yasal karinenin aksi isbatlanabilir.

⁴⁰ **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 201 vd.

⁴¹ Nezih **Şeker**, s. 281

⁴² **Pekcantez/Atalay/Özekes**, s. 358.

⁴³ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 219.

⁴⁴ Vergi Usul Kanunu'nun karineler sisteminin büyük çoğunluğunu adi yasal karinelerin oluşturduğu hk. bkz. **Saban**, Aksini İsbat, s. 7.

Vergi yargılaması hukukunda adi yasal karinelere oldukça sık başvurulmaktadır⁴⁵. Yasal karine-lerin olduğu durumlarda isbat yükü mükelleflere düşmektedir. Ancak peçeleme işlemlerinde işin gerçek mahiyetinin isbatlanması yükü vergi idaresi üzerindedir. Bununla birlikte peçeleme işlemlerinin kanunda düzenlendiği durumlarda isbat yükü yükümlüye geçmektedir⁴⁶.

2. Beyan Esası

Türk vergi sistemi kural olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bunun sonucunda vergi idaresi, beyan edilen matrahı hesaba katarak gerekli tarhiyatı yapacaktır. Bu sebeptendir ki yükümlü ya da sorumlu beyannameleri ilk görünüş karinesi de denilen bir karineden faydalanmaktadır. Buna göre yükümlü ya da sorumluların beyan ettikleri hususlar doğru kabul edilmekte; bunun aksinin isbatı ise beyanların gerçeği yansıtmadığını ileri süre vergi idaresine düşmektedir. Yükümlü ya da sorumlu, beyanının aksini isbatla yükümlü olmayacaktır.

Beyanların doğruluğu karinesinin tabii bir sonucu olarak, beyana esas tutulan defter ve belgelerin içeriği gerçek kabul edilmektedir⁴⁷. Bu bakımdan beyana esas tutulan defterlerde meydana gelen bir eksiklik ya da bilerek veya bilmeyerek yapılan bir yanlışlık beyanların ilk görünüş karinesinden faydalanmasına engel oluşturacaktır⁴⁸. Dolayısıyla deftere geçirilen belgeler ve bu belgelerin dayanaklarının olması gerekir⁴⁹. Ancak vergi idaresi, beyannamelerin gerçeği yansıtmadığını ileri sürmekte ise Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve denetim mekanizmalarını kullanarak isbat etmesi gerekir⁵⁰.

3. İktisadî, Ticarî, Teknik Gereklere ve Hayatın Olağan Akışına Uygunluk

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası bu hususu düzenlemektedir. Buna göre iktisadî, ticarî veya teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde isbat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır, Bu karine idare lehine bir adi yasal karinedir⁵¹. İnceleme elemanı tarafından hangi hususların iktisadî, ticarî veya

⁴⁵ Uluatam/Methibay, s. 82.

⁴⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 27; Altınel/Güner, s. 107.

⁴⁷ İnceleme raporunda uyumsuzluk konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil yaptırılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp daha sonra paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. Yine 5590 sayılı Yasanın 52'nci maddesine göre borsaya tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvuru üzerine beyana dayanan bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılmaz." VDDGK 12.04.1994 gün ve E. 1994/355, K. 1995/23, (Özbalcı, s. 74-75).

⁴⁸ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; "Usûlüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukukî işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca, belge ve kayıtlarla tespit edilen hukukî işlemlerin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir.", (Seviğ, Delil ve İspat).

⁴⁹ N. Şeker, s. 244.

⁵⁰ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; Saban, Aksini İspat, s. 7.

⁵¹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 49.

teknik icaplara uymadığını; hangi durumların normal ve mutad, mevcut ise hangi yönüyle normal ve mutada uymadığını⁵² açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile idare tarafından nesnel bir şekilde ileri sürülen hususlar ortaya konulmalıdır. Örneğin Danıştay, piyasa fiyatının altında bir bedelle satıldığından şüphe duyulan bir kamyonet satışına ilişkin olarak, faturalarda yazılı satış bedelinin gerçeği yansıtmadığının Vergi Usul Kanunu'nun idareye tanınan yetki ve araçlar kullanılmak suretiyle usûlüne uygun olarak belirlenmesi ve tarhiyatın buna göre yapılması gerektiğini belirtmiştir⁵³

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının, iktisadî icaplara uymayan bir durum tesbiti halinde, ikmâlen veya re'sen tarhiyatı önerebilmesi için, olması gereken iktisadî durumun ve yükümlünün tarhiyatı gerektiren durumunun somut ve açık bir şekilde ortaya konularak, aradaki farkın açıklanması gerekmektedir. Aksi halde inceleme elemanı, inceleme raporunda ikmâlen ya da re'sen tarhiyat yapılmasını önermemelidir⁵⁴.

C. Deliller

1. Delil Serbestisi İlkesi

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin yapılan işlemlerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi davasına taraf olmayan üçüncü kişi arasında gerçekleşmektedir. Beyan esasının genel olarak kabul edildiği Türk vergi sisteminde vergi idaresince vergiyi doğuran olayın gerçekliğini denetleme ve kontrol etme noktasında birtakım delillere ihtiyacı bulunmaktadır.

Türk vergi sisteminde ekonomik yaklaşım ilkesi kabul edilmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul edilmesi ile amaçlanan vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılmasıdır. Bunun doğal bir sonucu olarak da vergi idaresi, vergi yükümlüsünün vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sürecinde hangi niyet ve amaçla hareket ettiğini serbest delil sistemi ile ortaya çıkarabilecektir⁵⁵. Bu şekilde vergiyi doğuran olayın anlaşılması ve vergilendirmenin gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması sağlanacaktır⁵⁶. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin ikinci fıkrasında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği hüküm altına alınarak delil serbestliği ilkesinin kabul edildiği ortaya konulmuştur.

⁵² Vergi incelemesi sırasında durumun teknik icap belirlemelerine uymadığı kanısında olan yükümlü, söz konusu iddiasını, uyumsuzluk durumlarında ölçüt alınan mesleki kuruluş ve resmi makam bilgilerinin yanlışlığını tespit ederek; üretim araçlarının niteliklerinin mesleki kuruluş ve resmi makamlarca esas alınanlardan farklı olduğunu ortaya koyarak ya da inceleme elemanınca teknik icap olarak gösterilmiş bulunan yöntemin, gerçekte teknik icap niteliğinde olmadığını kanıtlayabilecektir. Bu hususta bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 698.

⁵³ DŞ 3. D. 24.09.1986 gün ve E: 1986/364, K. 1986/1749, (**Özbalcı**, s. 76).

⁵⁴ **Kızılot/Kızılot**, s. 696.

⁵⁵ Vergi Usul Kanunu, genel olarak delil serbestliği ilkesini benimsemiş olmakla birlikte, bulunan delillerin hukuken kabul edilebilir olmasının yanında, bu delillerin elde ediliş biçiminin de önemli olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Doğrusöz**, Hukuka Aykırı Delil.

⁵⁶ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 80.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi ekonomik yaklaşım ilkesini benimsemiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi, isbat başlığını taşımakta ve madde içinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmektedir. Hükmün devamında ise vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği belirtilmiştir. Delil serbestisi olarak değerlendirilen bu serbestlik mutlak bir şekilde yorumlanmaması gereken bir ilkedir. Zira, aynı fıkra hükmü içinde isbat araçları içinde yemine yer olmadığı; tanık beyanının ise tanığın vergiyi doğuran olayla tabî ve açık ilgisinin bulunması şartına bağlı olduğu belirtilmiştir. Sonuçta vergi, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonucuna göre ortaya konulacaktır. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın kavranması ve ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması takdirî delil sisteminin benimsenmesi ile mümkün olacaktır⁵⁷.

Sonuç olarak ifade etmek gerekir ki, delil serbestisi ilkesi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında inceleme elemanının işini oldukça kolaylaştıracaktır. Ancak yargı kararlarına da yansıdığı şekilde önemli olan gerçek ekonomik sonucu ortaya çıkarırken bunun gerçekliğinin isbatlanması, delilleriyle ortaya konulmasıdır⁵⁸. Zira yapılacak her bir tesbitin somut ve gerçekçi delillere dayanması gerekmektedir. Aksi halde yapılan inceleme sakat bir inceleme niteliği taşıyacaktır.

2. İstisnalar

a. Defter, Kayıt ve Belge ile İsbat

Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamalardan/istisnalardan bir tanesi defter ve belgelerle isbat zorunluluğudur. Türk vergi sistemi içerisinde vergilendirme ile ilgili olguların önemli bir bölümü, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgeler ile tevsik edilmek zorundadır. Zira vergi incelemelerinde, tarhiyatı gerektiren bir işlemin olup olmadığı defterlerin incelenmesi ile ortaya konulacaktır. Ayrıca beyana dayanan vergilerde, defter kayıtları beyanın dayanağını oluşturmaktadır⁵⁹.

Vergi incelemeleri, incelenen defterlerin vergi matrahını ortaya koymada yetersiz olduklarını somut ve gerçekçi olarak ortaya çıkarabilirse vergi idaresi tarafından gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemleri yapılacaktır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki istisna teşkil edecek ve beyanın aksini ortaya koyacak defterler yükümlülerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutmuş oldukları defterlerdir. Usûlüne uygun bir şekilde tutulan defterlere dayanılarak hazırlanan beyanlar ilk görünüş karinesi gereği doğru kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle defterler, vergi idaresince ihticaca salih olmadıkları kanıtlanıncaya kadar içerdikleri bilgilerle birlikte doğru kabul edileceklerdir. Vergi idaresince, yükümlünün vergi matrahını azaltacak şekilde defterlerini tuttuğunun somut delillerle isbatlanması halinde artık beyanın doğruluğu karinesi de çürütülmüş olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi defter tutma yükümlülüğünün amacını açıklamıştır. Buna göre,

- Yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,

⁵⁷ Karakoç, Delil Sistemi, s. 43.

⁵⁸ Seviğ, Delil ve İsbat.

⁵⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 100.

- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Yükümlünün hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü Şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek amaçlanmıştır. Tutulacak defterlerin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen defterler olduğu dikkate alındığında, yükümlülerin Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde sayılan amacın gerçekleşebilmesi ve beyanların tam ve sağlıklı olabilmesi için defter tutma konusunda getirilen yükümlülüklerle uygun hareket etmeleri gerekecektir. Aksi halde tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması bir re'sen tarh sebebi teşkil edecektir (VUK m. 30/3). Bununla birlikte tutulan defterlerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermemesi (VUK m. 30/4) ya da bunların gerçek durumu yansıtmamaları re'sen tarhiyat sebebidir (VUK m. 30/6).

Usulüne uygun tanzim olunan ve tutulan defterler, yükümlü lehine delil teşkil etmektedir. Zira bu defterler sağlıklı bir vergi incelemesi için ihticaca salih bulunmaktadır⁶⁰

Vergi Usul Kanunu'nda delil serbestliği ilkesine getirilen istisnalardan birini belge düzeni oluşturmaktadır. Bu ise vergi idaresine gereken tarhiyatı yaparken öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü belge düzeninden hareket etmesi imkanı verecektir.

b. Yükümlü Hakkında Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Durumlar

aa. Genel Olarak

Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı, yükümlü nezdinde yaptığı incelemede Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği delil serbestisinden faydalanacaktır. Ancak delil serbestisi ilkesi, vergi inceleme elemanına tam bir serbestlik tanımamaktadır. Vergi inceleme sürecinde, inceleme elemanı, vergiyi doğuran olayı araştırırken Vergi Usul Kanunu'nca belirtilen birtakım kısıtlamalar ile istisnalar ile bağlıdır. Zira, Türk vergi hukuku sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bu beyanların dayanağını ise yükümlülerin usûlüne uygun olarak tuttukları defter ve belgeler oluşturmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında kanunda aksine hüküm olmadıkça üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerin belgelendirilmesi gerektiğini belirtilmiştir. Bu hükümden hareketle Türk vergi sisteminin aynı zamanda belgeler sistemi olduğu söylenebilir. İnceleme elemanı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defter ve belgeleri inceleyerek matrah veya matrah farkını tesbit etmek olacaktır⁶¹.

Yapılan incelemeler sonucunda inceleme elemanınca öncelikle matrahın re'sen belirlenmesi yoluna gidilecektir. Ancak, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren hallerin varlığı yanında, yükümlünün Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesini yoluna da gidilebilecektir. Örneğin yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmemesi, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren bir hal olmasının yanında indirilecek Katma Değer Vergisi'nin doğruluğunu tesbit etme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Zira, indirim talebinin doğruluğunun denetlenmesi defter ve belgeler ibraz edilmediği için mümkün olamamaktadır. Bu ve benzeri şekilde yükümlülülerin şekle ve usûle ilişkin birtakım

⁶⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s. 103-104.

⁶¹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 111 vd.

yükümlülüklerine aykırı hareket etmiş olduklarının tesbit edilmesi durumunda usûlsüzlük ya da özel usûlsüzlük cezalarından birinin kesilmesi de inceleme raporunda belirtilecektir. Ayrıca kayba uğrayan vergi için kayba uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyası cezası kesilmesi önerilecek; ancak, vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmişse önerilen ceza, kayba uğrayan verginin üç katı olacaktır. Tüm bunların yanında, yapılan incelemeler sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerin varlığının tesbit edilmesi halinde yükümlü, kaçakçılık suçunun faili haline gelecek ve adli yargıda bu suçtan yargılanacaktır. Bu hususta vergi idaresi, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde belirtilen mütalaa ve vergi suçu raporu ile birlikte ihbarda bulunacaktır.

bb. Re'sen Tarh

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı düzenlenmiştir. Buna göre re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır⁶².

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendine göre tutulması gereken defterlerin hepsinin veya bir bölümünün tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi halinde vergi matrahı re'sen tarh edilir⁶³. Bunun yanında, Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar⁶⁴. Ancak belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üç numaralı bendi anlamında ibraz, yalnız tutulması mecburi defterlerin ibrazını ifade etmektedir⁶⁵. Bu bakımdan vergi inceleme elemanınca defter dışında diğer bilgi ve belgelerin istenmesine rağmen ibraz edilmemesi, 30'uncu maddenin üçüncü bendi uyarınca re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir.

⁶² “Takdir sebeplerinin bulunduğu durumlarda vergi inceleme elemanı re'sen tarhiyat talep ettiği matrahı ne şekilde belirlediğini açıklamak durumundadır.” Bkz. **Özbalcı**, s. 221 vd..

⁶³ “İkinci sınıf tüccarların, emtea mevcutlarını işletme defterlerinde göstermeleri halinde, envanter defteri tutmak zorunlulukları yoktur. Ancak envanter defteri tuttuklarında, bu defterleri tasdik ettirmeleri mecburidir. Aksi halde tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik ettirilmemiş olması nedeniyle dönem kazancı resen takdir suretiyle tayin olunur.” DŞ. 4. D. 03.11.1971 gün ve E. 1970/6128, K. 1971/7237, (**Özbalcı**, s. 234).

⁶⁴ “Yükümlülerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri, muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmemeleri halinde, re'sen tarh nedeninin bulunduğu hk.” DŞ. VDDK. 18.02.2005 gün ve E. 2004/186, K. 2005/27, (www.danistay.gov.tr), 28.12.2015.

⁶⁵ Yanlış defter tutulması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamada defter tutma yükümlülüğü yerine getirilmiş olmayacaktır. Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 70; “İşletme defterinin sağlıklı bir vergi incelemesine yeterli olmadığı yolunda herhangi bir tespit yapılmadan bilanço esasına göre defter tutulmadığından bahisle re'sen takdir olunan matraha itibar edilemeyeceği hk.” DŞ. 4. D. 04.01.1985 gün ve E. 1984/1112, K. 1985/243, (**Özbalcı**, s. 262).

Vergi inceleme elemanları ibrazı istenilen belgeleri muhafaza müddeti içerisinde isteyebilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi uyarınca bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur tutulmuşlardır Dolayısıyla muhafaza müddeti sona erdikten sonar inceleme elemanı tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi/ibrazından kaçınılması, re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir⁶⁶.

Yükümlüler, deftere kayıt yaparken ya da bunlara ilişkin tevsik edici belgeleri hazırlarken Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usûle ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan genel tebliğlere uymakla mükelleftir. Kural, bu olmakla birlikte usûl konusunda yapılmış hataların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân verip vermediği her somut olaya göre ayrı ayrı tesbit edilmelidir⁶⁷. Örneğin Danıştay, vermiş olduğu bir kararda faturada müşteri isim, adres ve vergi sicil numarasının bulunmamasının, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektireceğinden bahisle usûl konusunda yapılan temel eksikliklerin bir re'sen tarh sebebi olduğu sonucuna varmıştır. Benzer şekilde kanunda geçerlilik unsuru olarak kabul edilen birtakım usûlü işlemlerin yerine getirilmemiş olması da bir re'sen tarh sebebi oluşturmaktadır⁶⁸.

Bununla birlikte uygulamada, re'sen tarh sebebi sabit kılınmadan inceleme elemanı tarafından tarhiyat yapılması istenilmektedir. Bu husus, mükelleflere tanınan hakların ve somut ve gerçekçi tesbit kriterinin dışına çıkıldığını göstermektedir. Zira idarenin yetkisi re'sen tarh sebebi sabit kılınmaksızın bir tarhiyat yapmayı kapsamamaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından yapılan bu usuli eksiklikler incelemeyi sakatlayacak nitelik taşımaktadır.

cc. Resen Araştırma İlkesi Gereği Vergi Yargısı Yolu

Vergi yargısında önem arz eden konulardan biri, inceleme elemanna ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye sunulması halidir. Bazı mükellefler, inceleme elemanına isteyerek ya da istemeyerek ibraz edemediği belgeleri, mahkemelere sunma yoluna gitmektedirler. Herhangi bir mücbir sebep hali ileri sürülmeden defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması; diğer bir ifade ile gizleme sebebiyle karşılaşılabilecek yaptırımlardan kurtulabilmek amacıyla defter ve belgelerin, mahkemeye ibrazı son dönemlerde sıklıkla karşılaşılan durumlardan biridir⁶⁹.

Bu husus, yargı kararlarında oldukça çok tartışılmış olsa da, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2003 yılında, defter kayıtlarının öncelikle vergi dairesince incelenmesine imkân tanınması, daha sonra gelecek sonuca göre uyuşmazlığın karara bağlanması yolunda görüş belirtmiştir⁷⁰. Zira, 2577

⁶⁶ Beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir nedeni olmadığı hk." DŞ. 11. D. 07.01.1997 gün ve E. 1995/5333, K. 1997/54, (Candan, Vergi- lendirme Yöntemleri, s. 87 dp 91).

⁶⁷ "Bazı makbuzların farklı tarih ve sayı ile defter kayıtlarına geçirilmesi ve düzeltilmesi olanaklı hesap hatalarından kaynaklanan gider ve hasılat tutarındaki farklılığın, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde noksanlık, usûlsüzlük ve karışıklık sayılarak, vergi matrahının re'sen takdir olunamayacağı hk." DŞ. 3. D. 16.02.1986 gün ve E. 1984/4089, K. 1986/376, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 98 dp 103).

⁶⁸ DŞ. 3. D. 14.06.1988 gün ve E. 1987/1993, K. 1988/1718, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.103 dp 108).

⁶⁹ Taşdelen/Kılıç, s. 118.

⁷⁰ DŞ. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, (www.danistay.gov.tr) 15 12.2015; "...inceleme sırasında incelemeye ibraz edilmeyen emtia alış faturaları ile gider belgelerinin duruşma sırasında davacı tarafından mahkemeye ibraz edilmek istenmesine rağmen, mahkemece duruşma sırasında davacı tarafından mahkemeye ibraz

sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları açıktır. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu fatura örneklerinin davalı vergi idaresine tebliğ edilip⁷¹ uygun bir süre verilerek görüşü alındıktan sonra uyuşmazlığı karara bağlanması gerekmektedir⁷².

Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen 2015/5600 E., 2015/8646 K. ve 11.09.2015 tarihli kararda "...resen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesinin de haberdar edilmek suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek begelerin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelenmesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyuşmazlık hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir." diyerek resen araştırma ilkesi gereği defter ve belgelerin istenilmesi yönünde karar verilmiştir⁷³.

Bununla birlikte defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonucunda ortaya çıkacak matrah farkları üzerinden vergi tarh edilmesine engel teşkil etmemektedir. Zira, Katma Değer Vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için gereken defter ve belge ibrazı gerçekleşmemiştir. Ayrıca vergi ziyana, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiil-

edilmek istenmesine rağmen, mahkeme heyetince bu belgelerin kabul edilmemesinin yerinde olmadığı, her türlü inceleme ve araştırma yapmakla görevli ve yetkili kılınan mahkemenin yargılama sonuçlanıncaya kadar taraflarca ibraz edilen ve uyuşmazlığın çözümüne etkili olacak her türlü belge ve bilgiyi dikkate alarak değerlendirmesi gerektiğinden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir." DŞ. VDDGK.08.06.2001 2001 gün ve E. 2001/119, K. 2001/240, (www.danistay.gov.tr), 22.12.2015.

⁷¹ Aslında bu durum âdil yargılanma hakkı ile de bağlantılıdır. Zira, dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin karşı tarafça da değerlendirilmesi bu ilkenin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan inceleme elemanına ibraz edilmeyen; fakat mahkemeye sunulan defter ve belgelerin vergi dairesince incelenmesine imkân tanınmadan hüküm kurulması anayasal bir hakkın da ihlâli anlamına gelecektir. Detaylı açıklamalar için bkz. **Yaltı**, Danıştay Kararı, s. 5.

⁷² DŞ. VDDK. 18.11.2005 gün ve E. 2005/140, K. 2005/256, (UYAP mevzuat programı); benzer yönde kararlar için bkz. DŞ. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/514, K. 2003/286 (www.danistay.gov.tr), 15.01.2016; "Su baskını sebebiyle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek incelenmesi gerektiği hk." DŞ.VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2003/34, K. 2003/281, (www.danistay.gov.tr), 02.01.2016; "Defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacıdan sözü edilen belgeler getirtilerek vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği hk." DŞ. VDDGK. 27.12.2002 gün ve E. 2002/472, K. 2002/549, (www.danistay.gov.tr), 15.12.2015; "İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazında inceleme yapma yetkisi vergi dairesine ait olduğundan, söz konusu defter ve belgelerin bilirkişi incelemesine sevk edilmesi söz konusu olamaz. Böyle bir durumda bilirkişi incelemesine göre verilen kararda hukukî uyarılık yoktur." DŞ VDDGK. E. 2002/559, K. 2003/287, (**Seviğ**, Delil ve İsbat); İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 20'nci maddesinde vergi mahkemelerinin kendiliklerinden yapacakları incelemeler, idarece tarhiyata gerekçe olarak gösterilen sebeplerin doğru olup olmadığına ilişkin olarak yapılacaktır. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı inceleme görevini yapma yargı yerine ait bir görev değildir. Bkz. **Alpaslan/İentürk**, Âdil Yargılanma, s. 47; Danıştay 10.10.2006 tarihinde verdiği aksi yönde bir kararda, idarenin defter ve belgeler üzerinde yeniden yapacağı incelemenin, idarenin yeni bir işlem tesisine neden olacağı ve bu yüzden davacı tarafa yeni dava hakkı vereceğine hükmetmiştir. DŞ. 4. D. 10.10.2006 gün ve E. 2006/397, K. 2006/1801, (**Taşdelen/Kılıç**, s. 122).

⁷³ www.adaletbiz.com, 10.01.2016.

lerle sebebiyet verilmesi halinde, kesilecek ceza, kayba uğratılan verginin üç katı olacaktır. Nitekim defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, üç kat vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmesine rağmen, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, ziya uğratılan vergi miktarı tespit edilemeyeceği için, üç kat vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesine göre, tutulması gereken defterlerin ibraz edilmemesi hali, birinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Fakat hükmün uygulanması, tutulması gereken defterlerin tutulmaması sebebiyle ibraz edilemediği durumlar için geçerlidir.

çç. Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddi

Kanunkoyucu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırımlarından biri olarak KDV indirimini reddi olarak öngörmüştür. Kural olarak yükümlünün KDV indiriminden faydalanabilmesi gerekir. Nitekim KDV indirimlerinin hangi şartlar dahilinde kabul edileceği Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin ilk fıkrasına göre *yükümlüler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yine Kanun'da belirtilen vergileri indirebilecekleri; üçüncü fıkrasında ise, indirim hakkının kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının aşılması şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi* hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinin ilk fıkrasında ise, *yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği düzenlenmiştir*. Buna göre KDV indirimi için;

- Yükümlünün, gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifası yapmış olması,
- İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi,
- Defter ve belgelerin defterlere kaydedilmesi,
- Defter ve belgelerin kayıt edilmesinde, vergiyi doğuran olayın gerçek- leştiği takvim yılının geçirilmemesi

gerekmektedir⁷⁴.

Bir vergi incelemesi sürecinde yükümlünün KDV indirimi konusunda beyanlarının gerçekliği- nin tesbit edilebilmesi için defter ve belgelerinin inceleme elemanınca incelenmesi gerekmektedir. Zira, indirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ancak yapılacak bir vergi incelemesi ile tesbit edilebilecektir⁷⁵. Bunun sonucu olarak da ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin olarak gereken inceleme ve araştırma yapılamayacak ve yükümlünün katma değer vergisi indirimleri reddedilecektir. Böyle bir durumda hem KDV açısından matrah takdiri hem de indirilecek vergilerin tesbiti gerekli olacaktır. Bu hususa ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, *"fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tesbiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz*

⁷⁴ Berksoy, s. 37.

⁷⁵ Vural, KDV İndirimi, s. 34; Kızılot, KDV İndirimi, s. 23; Taşdelen/Kılıç, s. 120.

mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften” isteneceği; akabinde de “belgesiz mal bulundukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen yükümlülere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği; bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen yükümlü adına re’sen tarh edilip, tarhiyata vergi ziyai cezasının uygulanacağı” düzenlenmiştir.

Defter ve belgelerin ibraz edilememesi hali ikili bir ayırmda değerlendirilmelidir. Öncelikle mücbir sebep halinde defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinin irdelenmesi gerekir. Mücbir sebep halleri, Vergi Usul Kanunu’nun 13’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kişinin şahsında gerçekleşen ve defter ve belgelerin zayi olmasına sebep olan mücbir sebep halleri bulunmaktadır. Kişinin şahsında gerçekleşen mücbir sebep hallerinde yapılacak olan inceleme elemanınca yükümlüye mücbir sebebin geçmesine kadar uygun bir süre vererek, sürenin sonunda defter ve belgelerin ibrazını istemektir. Zayi hallerine ilişkin mücbir sebep hallerinde ise örneğin yaygın bir felaket olması durumunda zayi olan defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde Maliye Bakanlığı, yükümlüleri KDV indiriminden faydalandırabilecektir. Zira, bu durumda incelenen mükellefin iş yapmış olduğu mükelleflerin de defter ve belgelerinin zayi olma imkan ve ihtimali bulunmaktadır. Bununla birlikte münferit mücbir sebepler söz konusu olduğunda inceleme elemanı, zayi olan defter ve belgelere ait gider belgelerinin, belgeyi düzenleyen yükümlülerden temin edebilir. Bu durumda mükellef, KDV indiriminden faydalandırılabilir⁷⁶. Zira bu durumda nezdinde inceleme yapılan yükümlünün defter ve belgeleri zayi olsa bile işlem yaptığı kişilerin defter ve belgelerinden tesbit yapılabilme imkan ve ihtimali vardır.

Uygulamada sıklıkla hatalı olarak ve yapılan işlemleri sakatlayacak nitelikte, KDV indirimlerinin vergi incelemesi sonucu reddi yerine takdir komisyonları eliyle reddi yolu işletilmektedir. Takdir komisyonunun inceleme elemanı gibi indirim reddi yetkisi yoktur. Dolayısıyla bu şekilde yapılan indirim reddi ve tarhiyatlar, hukuka aykırı hale gelmekte ve yargı kararıyla iptal edilmektedir. Danıştay “İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Zira Anayasa’da yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesidir. Bu nedenle yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.” şeklinde kararlar vermektedir⁷⁷.

⁷⁶ **Vural**, KDV İndirimi, s. 35; **A. Budak**, s. 106-107; Ayrıca zayi olan belgeler için Türk Ticaret Kanunu’nun 68’inci maddesine göre alınmış ilam gerekmektedir. Bkz. **M.G. Acar**, s. 76; **Altunşabak**, s. 226.

⁷⁷ Dş., 9. D., 2013/6993 E., 2013/8837 K. ve 24.10.2013 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 11.12.2015

ee. İkmâlen Tarhiyat

Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi ikmâlen vergi tarihini düzenlemiştir. İlgili hükme göre ikmâlen vergi tarhı "*Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan ikmalen tarhiyat usûlünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptananb matrah farkı için yapılan bir vergilendirme⁷⁸

İkmalen vergi tarihinde bulunacak matrah veya matrah farkı, matematiksel bir kesinlikle ortaya konulmak zorundadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddenin ilk fıkrası "*defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı*"ndan bahsetmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanı, nezdinde inceleme yaptığı yükümlünün defter ve belgelerinden matrah ve/ya da matrah farkını matematiksel bir kesinlikle ortaya koyabilecekse ikmalen tarh yoluna gitmelidir⁷⁹. Bu özellik, ikmâlen tarhiyatı, re'sen tarhiyattan ayıran en önemli husustur. Gerçekten ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin şekilde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ya da kanunî ölçülerin doğru bir biçimde uygulanarak belirlenmesi ikmâlen tarhiyatın re'sen tarhiyattan ayrıldığı noktadır⁸⁰.

Bununla birlikte daha önceden bir tarhiyatın yapılmış olması, ifadesine itibarlı bir şekilde yaklaşılması gerekmektedir. Söz gelimi, serbest meslek kazancı nedeniyle beyanname veren bir yükümlünün sonradan beyanı gereken bir ücret gelirinin saptanması halinde yapılacak tarhiyat ikmâlen değil re'sen olacaktır. Zira, ikmâlen tarhiyat için gerekli olan önceden tarhiyat yapılma şartını, vergi bakımından değil, gelir unsuru bakımından aramak gerekmektedir.

ff. Usûlsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi gereği defter ve belgeler, yükümlünün vergi ile ilgili servet sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek; vergi ile ilgili muamelelerini belirlemek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve yükümlünün hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek amacıyla tutulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin ikinci fıkrası ise Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defterlerden birinin tutulmaması halini, usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir hal olarak düzenlemiştir. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesindeki amaçların gerçekleştirilebilmesi, defterlerin usûlüne uygun tutulmalarına bağlıdır. Bu kapsamda defterlerden birinin tutulmaması, hem re'sen tarh sebebi hem de usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Defter ve belgelere ilişkin bu husus, aynı zamanda re'sen takdir sebebi de teşkil edeceğinden kesilecek usûlsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır (VUK m. 352/1).

⁷⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 245

⁷⁹ "*Pek çok Danıştay kararında da belirtildiği gibi ikmâlen tarhiyatı gerektiren hallerde tarhiyat, re'sen de yapılabilir. Ancak re'sen tarhiyatı gerektiren hallerde ikmâlen tarhiyat yapılamaz.*" (Doğrusöz, İkmalen).

⁸⁰ "**Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 101-102; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 246.

Bununla birlikte yükümlünün defterlerini temin etmemesi, defterlerin temin edilmekle birlikte bunlara hiç kayıt yapılmamış olması ya da yanlış defter tutulması da bir sûlsüzlük cezası halidir. Zira, bu hallerin gerçekleşmiş defterlerin hiç tutulmadığı anlamına gelmektedir. Bu bent uyarınca usûlsüzlük cezasının kesilebilmesi için faaliyete ilişkin kayıtların tümünün kayıt dışı bırakılmış olması gerekmektedir.

Defterlerin usûlüne uygun ve eksiksiz bir şekilde tutulması yükümlü açısından bir zorunluluktur. Bunun için de defter kayıtları ve kayıtların dayanağı olan belgelerin kanunun aradığı şekilde tutulmaları gerekmektedir. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların re'sen tarha konu olmamaları için vergi matrahının tesbitine elverişli yani noksansız, usûlüne uygun ve karışık olmamaları gerekmektedir. Defterlerin bu hali sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli değilse yükümlüye usûlsüzlük cezası kesilecektir (VUK m. 352/I-3). Vergi incelmeye elverişli hale getirmeme sonucu doğuran haller usûlsüzlük cezasına sebebiyet vermektedir. Örneğin birtakım unutkanlık ya da hata hallerinin bulunması ikmalen tarh ile giderilebilir niteliktedir.

Defter tutmakla yükümlü mükelleflerin kanunda yer alan usuli kurallar yanı sıra idari düzenlemelerde yer alan usul kurallarına da riayet etmeleri gerekir. Zira yapılan incelemede, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların noksan, usûlsüz veya karışık olmasına rağmen vergi incelemesi yapılmasına engel bir hali bulunmasa bile, 352'nci maddenin ikinci derece usûlsüzlük suçunu düzenleyen son bendine göre ikinci derece usûlsüzlük cezası kesilebilecektir. Bu kapsamda ilgili bende göre hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmayacak şekilde bazı evrak ve vesikaların bulunmaması ya da bunların ibrazından kaçınılması ikinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki inceleme elemanınca usûlsüzlük cezası kesilebilmesi usûlsüzlük fiilini tam ve somut olarak tesbit etmesi gerekmektedir. Aksi halde bir cezaya ilişkin olarak soyut ve varsayımdan hareketle işlem tesis edilmiş suç ve cezada kanunilik ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu hususu önleme adına usûlsüzlük cezasına ilişkin fiilin somut delillerle varlığı kanıtlanmalıdır⁸¹.

ff. Özel Usûlsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu, usûlsüzlük cezası yanı sıra bazı fiilere ilişkin olarak özel usûlsüzlük cezası öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine göre verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusûlası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde özel usûlsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir. İnceleme eleman, yapmış olduğu incelemede bir belgenin verilmedi, alınmadığı, ya da gerçek meblağların farklı değerlerde olduğunu tesbit ederse inceleme raporunda özel usûlsüzlük cezası kesilmesini talep edecektir⁸².

⁸¹ “Olayda ise gerçeği yansıtmadığı kabul edilen faturalara dayanılarak alış kaydedilen emtianın müstahsilden alındığı ve müstahsil makbuzu düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmiş olup, yükümlünün müstahsilden alış olduğuna dair somut, bir tespit yapılmadan kesildiği anlaşılan özel usûlsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.”DŞ. VDDGK. 11.06.1999 gün ve E. 1998/419, K. 1999/338, (Uyap Mevzuat Programı).

⁸² Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre bir takvim yılı içinde her bir belge nev'ine ilişkin olarak tesbit olunan özel usûlsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 (77.000-TL) lirayı geçemeyecektir. Düzenlenmeyen her bir belge ifadesi, her bir işlem için düzenlemesi gereken belge sayısını ifade etmektedir. Ancak Danıştay, düzenlenmeyen birden çok belgenin tek bir tesbitte yer alması halinde sadece bir defa ceza kesile-

Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında incelediği defter ve dayanak vesikaların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığını değerlendirirken, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden hareket edecek ve vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini esas alacaktır. Uygulamada zaman zaman muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ya da sahte belgelerin kullanıldığı görülmektedir. Söz konusu belgeler gerçek duruma uygun olmadıkları için tevsik edici olarak kabul edilmezler. Bu hususlara ilişkin olarak özel usûlsüzlük cezası kesilebilmesi için belge düzenlenmesini gerektiren bir durumun varlığına rağmen belge düzenlenmemesi gerekir⁸³.

Danıştay, bazı kararlarında⁸⁴ cezayı gerektiren genel ceza hukuku ilkesi olan suçun tüm unsurlarıyla oluşması halini özel usûlsüzlük cezaları bakımından da aramış ve eksik incelemeye dayalı cezalı tarhiyatların iptal edilmesi gerektiğine karar vermiştir⁸⁵. Buna göre belge vermeme ya da almama eylemlerinin tüm unsurlarıyla birlikte somut olarak tesbit edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada hesap döneminin kapanmasından sonra ve somut tesbitler olmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir. Danıştay, yerleşik içtihatlarında hesap döneminin kapanmasından sonra kesilen özel usulsüzlük cezalarının cezanın getiriliş amacına aykırı olduğundan bahisle usulsüz olduğuna ve iptali gerektiğine hükümlenmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bir karar şu şekildedir:

“..belli belgelerin verilmemesi ve alınmaması usulsüzlük eylemi olarak kabul edildiği ve cezaların miktarı belgede yazılması gereken meblağa göre belirlendiğinden, bu eylemlerin olay anında tüm unsurlarıyla somut olarak saptanması gereklidir. Sonradan yapılacak değerlendirme ve varsayımlarla belli sayıda belgenin düzenlenmediği sonucuna ulaşılması, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterli değildir.”⁸⁶

Benzer yönde Danıştay tarafından *“..fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir*

2004 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 03.12.2008 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda taşınmaz satışları için fatura düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacı-

ceği görüşündedir. Açıklamalar ve karar için bkz. DŞ. 4. D. 12.04.2001 gün ve E. 2001/657, K. 2001/1510, (Özyer, Vergi Usul, s. 877-878).

⁸³ “Gerçekte emtia aldığı kişilerden belge almayan; alımlarını sahte faturalarla belgelendiren davacı adına belge alma eyleminden dolayı kesilen özel usûlsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı hk.” DŞ. 7. D. 05.11.2001 gün ve E. 2000/5780, K. 2001/3407, (Candan, Vergi Suçları, s. 200 dp. 215).

⁸⁴ DŞ. 4 D. 20.01.1992 gün ve E. 1991/1687, K. 1992/112, (Candan, Vergi Suçları, s. 198); DŞ. 4 D.22.11.2006 gün ve E. 2006/2998, K. 2006/2299, (Uyap Mevzuat Programı) benzer bir karar için bkz. DŞ. 4 D. 22.11.2006 gün ve E. 2006/3000, K. 2006/2297, (<http://www.danistay.gov.tr>), 13.12.2015.

⁸⁵ Özyer, Vergi Usul, s. 897-898.

⁸⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 1999/195, K. 1999/654 ve 24.12.1999 tarihli Karar, 12.12.2015.

na uygun düşmediğinden, Mahkeme kararının bu hususa ilişkin gerekçesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir⁸⁷.

Hesap döneminin kapanmasından sonra kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu yönünde Danıştay’ın görüşü şu şekildedir:

“2003 takvim yılına ilişkin işlemler nedeniyle davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 16.02.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla hasılatının bir kısmı için fatura da düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden Mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir.”⁸⁸

Ayrıca uygulamada somut bir tesbit olmaksızın hesap döneminin kapanmasından sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülen vergi inceleme raporları tanzim edildiği görülmektedir. Buna ilişkin kesilen cezaları, Danıştay hükmün amacına aykırı olduğundan hareketle hukuka aykırı kabul etmekte ve iptali yolunda karar vermektedir. Nitekim, “2003 takvim yılında ... Metal İnşaat elektrik Nakliyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile ... Yapı Malzemeleri İnşaat Elektrik Taahhüt ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi’nden alınan sahte faturalarla belgelendirilen demirbaşlar için gerçek satıcısından fatura alınmadığı neden gösterilerek davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla saptanan eylem nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi Vergi Usul Kanunu’nun amacına uygun düşmediğinden mahkeme kararının cezanın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasında yasaya aykırılık görülmemiştir.”⁸⁹ (Dş. 3.D., E.2009/1616, K.2011/50 ve 19.01.2011 tarihli karar); “Vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda, verdiği hizmet için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir.”⁹⁰; “2002 takvim yılına ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 20.11.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla ödünç para verme sözleşmesi ve faiz geliri elde etmesine karşın belge düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. Maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir.”⁹¹ şeklinde istikrar kazanmış Danıştay kararları mevcuttur.

3. Yemin

Dava ile ilgili bir konuda davanın taraflarının bir olayın doğruluğu hakkında şeklî kurallara mahkeme önünde uymak suretiyle yerine getirdikleri sözlü açıklamalara yemin denilmektedir⁹².

⁸⁷ Dş. 4.D., E.2010/1235, K. 2010/3644 ve 27.05.2010 tarihli karar., www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

⁸⁸ Dş. 3.D., E. 2009/4244, K. 2011/7230 ve 29.11.2011 tarihli Karar, www.kazanci.com.tr, 12.12.2015

⁸⁹ Dş. 3.D., E.2009/1616, K.2011/50 ve 19.01.2011 tarihli karar, www.kazanci.com.tr, 12.12.2015.

⁹⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2009/271, K. 2010/218 ve 07.05.2010 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

⁹¹ Dş. 3.D., E. 2008/5245, K.2010/328 ve 04.02.2010 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

⁹² Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 416.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergi hukukunun mahiyeti gereği yemin delilini yasaklamıştır⁹³. Gerçekten bahsi geçen hükümde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği belirtilmiştir. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'nci maddesi ile Hukuk Muhameleleri Kanunu'na⁹⁴ yaptığı atıf içinde de yemin kurumu yer almamaktadır.

Vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç defter, belge, keşif, bilirkişi incelemesi, tanık beyanı gibi her türlü delile başvuru olarak isbatlanabilecektir⁹⁵.

Sonuç olarak yemin, idarî yargı yönteminin niteliğine uygun düşmediğinden vergi yargılamasında bir delil olarak kabul edilmemiştir⁹⁶.

4. Tanık Beyanı

Tanık beyanı, davanın tarafı dışındaki kişilerin dava sürecinde uyuşmazlık konusu bir vakıa hakkında, dava dışında bizzat elde etmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleri olarak tanımlanmaktadır⁹⁷.

Tanık beyanı, Türk hukuk sisteminde takdirî deliller arasında yer almaktadır. Diğer bir ifade ile tanık beyanı kesin bir delil olmayıp mahkemeyi bağlamamaktadır. Somut olay tanık delili hariç diğer delillerle sübuta erecekse tanık beyanının aksine karar verilmesi imkan ve ihtimal dahilindedir.

Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının delil değeri tartışmalıdır. Dolayısıyla mahkemelerce tanık beyanının alınıp alınmayacağı da tartışma konusudur⁹⁸ Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanık beyanı ile ilgili açık bir hüküm bulunmaması olup Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıfta tanık beyanı yer almamaktadır. Ancak aynı kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde vergilendirme aşamasında delil olarak kullanılabilen tanık beyanına, vergi mahkemelerinde başvurulmamaktadır⁹⁹ Vergilendirme alanında kullanılan tanık beyanının vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabî ve açık olması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde vergiyi doğuran olayla tabî ve açık bir ilgisi bulunmayan tanık beyanının isbatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Zira vergiyi doğuran olay ve bu

⁹³ **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 53.

⁹⁴ Hukuk usulünde yer alan yemin, hem davanın taraflarına hem de bilirkişi ve tanıklara yöneltilebilecektir. Bilirkişi ve tanıklara yöneltilen yemin delil olmayıp sadece doğru söylemelerini sağlamaya yöneliktir. bkz. **Pekcanitez/Atalay/Özkes**, s. 416.

⁹⁵ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 217.

⁹⁶ **Gözübüyük**, s. 460.

⁹⁷ **Kuru/Arslan/Yılmaz**, s. 493.

⁹⁸ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 155; **İentürk**, s. 292.

⁹⁹ **Öztürk**, s. 89; **Altınel/Güner**, s. 114.

olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olduğu için tanık beyanına atfedilen önem artmış, sınırlı da olsa bu kuruma yer verilmiştir¹⁰⁰

Vergi incelemesi aşamasında salt tanık beyanından hareketle tarhiyat öngörülemmez¹⁰¹. Nitekim Danıştay, 1999 yılında verdiği bir kararda, alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede, maddi delil olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla beraber, bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerektiğine karar vermiştir¹⁰². Bununla birlikte tanık beyanına başvuran vergi inceleme elemanı bunun gereği de açıklamakla mükelleftir¹⁰³.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, yükümlü matrahını kendisi hazırlamakta ve vergi dairesine beyan ederek, tarhiyatın vergi dairesince yapılması sağlamaktadır. Vergiyi bir yük olarak gören ve bu hususta eğilimleri olan bir toplum yapısında beyan esasının denetime ihtiyacı olduğu tabiidir. Bu denetim mekanizmalarından en önemlisi vergi incelemesidir.

Vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporu düzenlenecektir. Bu rapor ile inceleme esnasında oluşturduğu kanaati ve önerdiği tarhiyatları belirtecektir.

Vergi incelemelerinin vergi dairesince yapılacak olan beyanın gerçeği yansıtmaması halinde re'sen ya da ikmalen tarhiyata yardımcı hazırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Hazırlayıcı işlem olmasından dolayı vergi inceleme raporları doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır. Açılacak dava vergi dairesinin inceleme raporu doğrultusunda tarh işlemini yapması ve yükümlüye tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnameleridir. Açılacak davada vergi inceleme raporu da denetlenmiş olacaktır. Bunun dışında herhangi bir tarhiyat içermeyen, tenkit niteliğinde olan inceleme raporları yükümlünün hukuki durumunu doğrudan etkilediği için doğrudan iptal davasına konu olamayacaktır.

Nezinde inceleme yapılacak olanlar defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişii yükümlülerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi uyarınca defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüler dışında kalanlar ile 173'üncü madde kapsamına giren yükümlülerin hem defter ve hesap tutma zorunlulukları hem de tuttıkları defter ve belgeleri ibraz mecburiyetleri bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu'nda geçen yükümlü ifadesi, vergi sorumlularını da kapsadığı için vergi sorumluları nezdinde de inceleme yapılabilecektir

İncelemenin bir denetim mekanizması olmasından hareketle inceleme zamanının yükümlüye haber verilmemesi gerekmektedir. Vergi dairesi, incelemeyi tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapabilir. Ancak sınırlı inceleme altı ay; tam inceleme bir yıl içerisinde tamamlanmalıdır.

¹⁰⁰ Tanık beyanı, vergiyi doğuran olay hakkında kanaat oluşturmaya yarayan bir isbat vasıtasıdır. Ancak yine de beyanına başvuru tanığa temkinli yaklaşmak gerekmektedir. Zira tanık, beyanda bulunurken tarafsız davranmayabileceği gibi, tanıklık yapılan olay zamanla unutulmuş ya da yanlış hatırlanıyor olabilir. Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 706.

¹⁰¹ **Şentürk**, s. 291.

¹⁰² DŞ. 4. D. 24.11.1999 gün ve E. 1999/1323, K. 1999/4273, (**Çölgezen**, s. 107).

¹⁰³ **Bellek**, s. 40.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesi uyarınca, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren şartlar oluşmadıkça, incelemenin iş yerinde yapılması kuraldır. Yükümlünün istemesi ya da kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi sonucunda incelemenin dairede yapılması istisnası devreye girebilir.

Yükümlünün, vergi inceleme raporu sonucu yapılan tarhiyata karşı açtığı iptal davasında isbat yükü, ileri sürdüğü iptal sebeplerinden haklar çıkararak taraf olarak, kendisine düşmekte ve iddiasını kanıtlamada gereken isbat faaliyetini yerine getirmesi beklenmektedir.

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında yükümlünün, hangi amaç ve niyetle hareket ettiği ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya çıkarılabilecektir. Nitekim vergi inceleme elemanı, gerçek ekonomik sonuçların neler olduğu konusunda delil olabilecek her şeyi değerlendirmek zorundadır. Defter ve belgeler de, bu sürecin en önemli isbat araçlarını oluşturmatadır. Ancak inceleme elemanınca bu süreç içerisinde vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemesinden ötürü bu yola başvuramayacaktır.

Vergi incelemesinde idare tarafından kamu gücü kullanılmaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin korunması da gerekmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesiyle ilgili olarak mükelleflere tanınan birtakım haklar bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanınca bu hakların mükelleflere tam ve sağlıklı bir şekilde kullandırılması gerekmektedir. Zira aksi halde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tarhiyatlar hukuka aykırı hale gelebilecektir. Uygulamada özellikle mükelleflere bu hakların kullandırılmadığı; ya da sınırlı bir şekilde kullandırıldığı görülmektedir. Örneğin yükümlülere incelemenin dairede yapılması bir zorunluluk gibi yansıtılmakta; kendisi ile ilgili bilgi ve belgeler verilmemekte; savunma hakkı kısıtlanmakta; tebliğ usullerine uyulmaksızın hak ihlallerine sebebiyet verilmektedir. Yapılan her bir usulsüzlük ise incelemeyi sakatlamakta ve hukuka aykırı hale getirmektedir. İdarece, yükümlülere tanınan hakların kullanılabilmesi adına gerekli tüm önlemler alınmalıdır. Aksi halde vergi incelemesinin yargısal denetimi noktasında bu husustan olumsuz etkilenen idare olmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN** Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 10. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2006, (Kamu Maliyesi).
- AKDOĞAN** Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2004.
- AKDOĞAN** Abdurrahman, Vergi İncelemesi (Doktora Tezi), (AİTİA Yayın No: 127), Ankara 1979, (Vergi İncelemesi).
- AKKAYA** Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, (Turhan Kitabevi), Ankara 2002.
- AKSOY** Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1996.
- BELGESAY** Mustafa Reşit Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller, İstanbul 1940.
- BİLİCİ** Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2009.
- CANDAN** Turgut, Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2007.
- CANDAN** Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).
- GERÇEK** Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006.
- GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref, Yönetmelik Yargı, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ağustos 2006
- KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, (Vergi Hukuku).
- KARAKOÇ** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Genel Vergi).
- KARAKOÇ** Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 77), İzmir 1997 (Delil Sistemi).
- KARAKOÇ** Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları-Vergi Yargılaması Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Vergi Yargılaması).
- KIZILOL** Şükrü/**KIZILOL** Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 14. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2008.
- KURU** Baki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder, 20. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2006.
- ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, 15. Bası, Ankara 2008.
- ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Mayıs 2008.
- PEKCANITEZ** Hakan/**ATALAY** Oğuz/**ÖZEKES** Muhammet, Medenî Usûl Hukuku, 4.Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2005.
- SABAN** Nihal, Vergi Hukuku, (Beta Yayınları), 4. Bası, İstanbul 2006, (Genel Vergi).
- ŞEKER** H. Nezihe, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Yayınları), İstanbul 1994.
- ŞİN** Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler, İTO 2005.
- ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar, Vergi Hukuku, 4. Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000.

YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, (Yü- kümlünün Hakları).

MAKALELER

- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (I)”, (Vergi Dünyası, S. 178, Haziran 1996, s. 27-38).
- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (II)”, (Vergi Dünyası, S. 179, Temmuz 1996, s. 10-16).
- AKDENİZ** Kurtuluş, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 151, Temmuz 2005, s. 145-146).
- ALPASLAN** Mustafa-**ŞENTÜRK** Akın Gencer, ““Vergi Hukuku” da Hukuka Dahildir: Evrensel İnsan Haklarından Olan “Âdil Yargılanma” Hakkı, Vergi ve Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, Ekim 2008, s. 40-49), (Âdil Yargılanma).
- ALTINEL** Seçkin/**GÜNER** Nurgül, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, (Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 103-115).
- ALTUNSAK** Murat, “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007, s. 224-232).
- ARPACI** Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 194, Kasım 2004, s. 40-56), (İnceleme).
- ASLAN** Memduh/**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, S. 43, Temmuz 2008, s. 20-28).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İnceleme Sonuçları Verilerinin İncelenmesi, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 462, s. 43-46).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-1”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 328, s. 38- 41), (İnceleme-1).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 329, s. 49- 51), (İnceleme-2).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 330, s. 46- 49), (İnceleme-3).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-4”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 331, s. 63- 65), (İnceleme-4).
- BAYKARA** Bekir, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, (Vergi Dünyası, S. 314, Ekim 2007, s. 11-21), (Mükellefin Hakları).
- BAYKARA** Bekir, “Vergi İncelemesi”, (Vergi Dünyası, S. 313, Eylül 2007, s. 10- 20), (İnceleme).
- BELLEK** Münir, “Gerçeği Yansıtmayan Belge”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 35, Kasım 2006, s. 39-42).
- BERKSOY** Hidayet, “Fatura ve Benzeri Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergisi- nin İndirim Konusu Yapılmasında Yasal Defterlere Kayıt Şartına Uyulmamış Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır mı?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 178, Temmuz 2003, s. 36-47).
- BUDAK** Atilla, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006).
- BUDAK** Atilla, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 103-108).

- CANDAN** Turgut, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi” (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 255-280), (Vergi Kayıp ve Kaçağı).
- ÇAVUŞOĞLU** Mehmet Akif, “Vergi İncelemesine Sevk İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İubat 2007, S. 38, s. 115-123).
- ÇÖLGEZEN** Övül, “İspat Aracı Olarak İlahit İfadesi”, (Vergi Dünyası, S. 334, Haziran 2009, s. 104-109).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu”, (Referans, 18.06.2009).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008), (Hukuka Aykırı Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delillerle Tarhiyat Yapılabilir mi?”, (Yaklaşım, Yıl: 16, S. 186, Haziran 2008, s. 254-256), (Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İkmalen Tarhiyat”, (Referans, 22.11.2007), (İkmalen).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İnceleme Raporları ve Dava Hakkı”, (Referans, 25.06.2009), (Dava Hakkı).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İnceleme Raporu Dava Edilebilir mi?”, (Referans, 03.05.2010), (İnceleme Raporu).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları”, (Referans, 29.04.2010).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 210, Haziran 2010, s. 20-21).
- EROL** Ahmet, “Vergi Denetiminde Hukukî Özen”, (Yaklaşım, S. 194, Şubat 2009).
- IRMAK** Ramazan/**HANEDAN** Türksal, “Vergi İncelemesi Sonucunda Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Gecikme Faizi Mükellefin Kabusu Oldu”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007).
- KANETİ** Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 131, Temmuz 1992, s. 39-54), (Ekonomik Yaklaşım).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 90-114), (Hukukî Nedenler).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Maliye Politikasının Gayeleri”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 63-67), (Maliye).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, (Vergi Dünyası, S. 169, Eylül 1995, s. 102-115).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Vergilerin Kanunîliği İlkesi”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 17-20).
- KIZILOĞ** Şükrü, “İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgenin Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 188, Ağustos 2008, s. 21-24), (KDV İndirimi).
- KIZILOĞ** Şükrü, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, (Mali Yaklaşım-Sabah, 12.01.1996, s. 11), (Vergi İncelemesi).

- ÖZEL** Salih, “Vergi İnceleme Raporu ve Hukukî Niteliği”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 171, Mart 2007, s. 227-231), (İnceleme Raporu).
- ÖZGENÇ** A. Selçuk, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukukî Niteliği”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 184-194).
- SEVİĞ** Veysi, “Vergi İncelemesi”, (İktisat ve Maliye, C. XXXII, S. 3, Haziran 1985, s. 91-99).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur”, (Referans, 15.06.2007), (İbraz).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin Saklanma Süresi”, (Referans, 17.04.2009).
- SEVİĞ** Veysi, “Hukuki Açıldan Defter ve Belgeler”, (Referans, 21.05.2010).
- SEVİĞ** Veysi, “Re’sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali”, (İktisat ve Maliye, C. XXXIII, S. 2, Mayıs 1986).
- SEVİĞ** Veysi, “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”, (Referans, 03.08.2010), (Vergi İncelemesi).
- ŞEKER** Sakıp, “Vergi İncelemesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, (Yaklaşım, Mayıs 1993, S. 5, s. 53), (Vergi İncelemesi)
- TOSUNER** Mehmet/ARIKAN Zeynep, “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 177, Haziran 2003, s. 63-77).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Re’sen Vergi Tarhiyatı”, (Dünya, 11.08.2009).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Mükelleflerinin Hakları Kaf Dağının Ardındaki Hayal”, (Güncel Hukuk Dergisi, S. 5, Mayıs 2004, s. 34-35), (Mükellef Hakları).
- VURAL** Mahmut, “Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, (Vergi Dünyası, S. 236, Nisan 2001, s. 33-47), (KDV İndirimi).
- VURAL** Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, (Vergi Dünyası, S. 64, Aralık 1986, s. 61-71).
- VURAL** Mahmut, “Vergi İdaresinde Bilgi İşlem Uygulamaları”, (Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 8-17).
- YALÇIN** Hasan, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması (1)”, (Vergi Dünyası, S. 190, Haziran 1997, s. 81-89).
- YALTI** Billur, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Âdil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36-İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 4-11), (Danıştay Kararı).
- YALTI** Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, (Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 24-33), (Susma Hakkı).

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun
Any	: Anayasa
AyM	: Anayasa Mahkemesi
bkz	: Bakınız
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D	: Daire
dp	: Dipnot
DŞ	: Danıştay
E	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
hk	: Hakkında
İYUK	: İdari Yargılama Usûlü Kanunu
K	: Karar
KD	: Kararları Dergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m	: Madde
mük	: Mükerrer
para	: Paragraf
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
S	: Sayı
v	: Versus
vd	: Ve diğerleri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yargıtay
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

BAŞKAN- Sayın Burak Pınar arkadaşımıza bu ilginç sunumundan dolayı çok teşekkür ediyoruz.

Efendim burada verginin bir yönü mükellef olduğu gibi öbür yönü de maliye idaresi. Ve tabii olaya çok daha geniş bir perspektiften bakarsak Türkiye’de hâlâ bir ikilemi istediğimiz noktaya getiremedik, taşıyamadık. Bir yanda devlet, bir yanda vatandaş.

Vatandaş devlete yaklaşırken korkuyor, çekiniyor, bir vergi dairesine girerken yüreği pır pır ediyor mükellefin acaba neyle karşılayacağım diye. Devlet bankonun öbür tarafında, ilgili maliye memuru arkadaş devlet. Bu havayı maalesef bütünüyle ortadan kaldırabilmiş değiliz diye düşünüyorum. Hâlbuki mükellef ve devletin birbirini tamamlaması, birbiriyle olan iletişimi ve ilişkilerinde çok daha yumuşak olabilmesi gerekir diye düşünülüyoruz.

Değerli konuşmacı kardeşimiz bizlere bu konudaki hukuki durumu, Danıştay ve Yargıtay’ın da bu konudaki tavırlarıyla ilgili örnekler vererek açıkladı.

Çok teşekkür ediyorum.

Efendim gündemin ikinci konuşmacısı, Oturumumuzun ikinci konuşmacısı Sayın Doçent Doktor Burçin Bozdoğanoğlu. Kendilerini kürsüye davet ediyorum.

Sayın Bozdoğanoğlu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık” konusunu ele alıyor. Bu konudaki “Sorunlar, yaklaşımlar ve çözüm önerilerini” dile getirecek.

Buyurun.

VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU NORMLARI AÇISINDAN
PİŞMANLIK:
SORUNLAR-YAKLAŞIMLAR-ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Siirt Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

ÖZET

Ülkemizde beyan esasına dayalı bir vergileme sistemi benimsenmiş olmakla birlikte, bildirilen matrahın gerçeğe uygunluğu vergi incelemesi yoluyla yapılabilmektedir. Gerek yapılan denetimler sonucu gerekse ticari hayatın yoğunluğu nedeniyle hızlı yapılan işlemler dolayısıyla mükelleflerin hatalı bildirimde bulunmuş olması veya beyan dışı bırakılmış matrahlarının saptanması sonucu doğabilmektedir. Bu gibi durumlarda salınan vergiler ile kesilen cezalar uyumsuzluğa konu olmakta ve vergi tahsilatı gecikmektedir.

Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslahmüessesesi,beyana dayalı vergilerde mükellefin durumunu bazı koşulların sağlanması kaydıyla uyumsuzlukların idari aşamada çözümlene olanağı sağlamaktadır.

1950 yılından itibaren Vergi Usul Kanununda yer alan pişmanlık müessesinin uygulamasında halen tartışmalı durumda olan birçok husus bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre, anılan kanunun 371. maddesindeki koşullara uygun olarak durumu ilgili makamlara pişmanlık dilekçesi ile bildirenler hakkında, kaçakçılık cezasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla 371. maddede yer alan pişmanlık müessesinden yararlanma koşulları arasında yer alan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini engelleyen “ödeme” koşulunun, kaçakçılık cezası açısından geçerli olup olmadığı konusu, halen üzerinde uzlaşılamayan bir konu durumundadır.Yine, mücbir sebeplerin var olması halinde pişmanlık müessesesi için belirlenmiş sürelerin akıbeti de tartışmalı bir husustur.

Ayrıca, “**mükellef nezdinde bir incelemeye başlanmamış olması**” koşulunun; incelemeye konu olan dönemi mi, tüm dönemleri mi kapsadığı hususu ile karşıt incelemenin konumu da üzerinde görüş birliğine varılmamış noktalaradır.

Bu çerçevede; vergi ziyayı olmaksızın kaçakçılık fiillerinin işlenmesi durumunda pişmanlık müessesinin uygulanmamasının vergilemede eşitlik açısından değerlendirilmesi, matrahsız verilen beyan-namelerin vergi ziyayına sebebiyet verilmediği gerekçesiyle pişmanlık hükümleri çerçevesinde kabul edilmemesininortaya çıkarabileceği sonuçlar da üzerinde durulmaya değer özellikler taşımaktadır.

Çalışmamızda, bu konular vergi hukuku ve ceza hukuku normları dikkate alınarak değerlendirilmekte ve ortaya konulan sorunlara yönelik görüş ve önerilerde bulunmaktadır.

GİRİŞ

Pişmanlık, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyayı ve/veya vergi kaçakçılığı cezasını gerektiren fiilleri işleyen ve bu nedenle idari ve/veya adli yaptırıma muhatap olabilecek kişilerin bu yaptırımlardan kurtulmalarını sağlayan bir kurumdur.

Vergi Usul Kanununa 1950 yılından itibaren getirilen ve çeşitli değişikliklere uğrayan pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde yükümlü tarafından pişmanlık dilekçesi verilmesi ve kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi durumunda adli ve idari yaptırımlara muhatap olmamalarını sağlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde "371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" hükmü yer almaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, pişmanlık cezası hafifletici bir sebep olarak değil; ortadan kaldıran bir kurum olarak düzenlenmiştir. Suçun varlığı devam etmesine rağmen kanunda belirtilen şartların varlığı halinde yükümlü veya sorumluya ceza kesilmez. Her ne kadar birçok kaynakta ceza hukukunda faal nedamet ve ön ödeme kurumlarıyla karşılaştırılsa da, pişmanlık ve ıslah vergi hukukuna özgü ve vergi cezalarını ortadan kaldırmak suretiyle vergi sorunlarının idari aşamada çözümünü sağlayan bir yol olarak görülmelidir¹.

Pişmanlık mükelleflere ceza muafiyeti gibi imkanlar sağlarken, idare açısından da tespiti belki de hiç mümkün olmayacak ya da çok geç tespit edilebilecek bir vergi kaybının bir an önce tahsilini sağlamaktadır. Pişmanlıktan yararlanma hali²;

- 1) Vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezanın kesilmesine engel olur,
- 2) Devlet bir an önce vergi alacağına kavuşmasını sağlar,
- 3) Pişmanlıktan yararlanılması idareyi ortaya çıkacak bazı tespit ve takip giderlerinden kurtarır.

Pişmanlık ve ıslah uygulaması ile ilgili olarak hükmün uygulanmasında karşılaşılan bazı sorunlar mevcuttur. Pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya matrah gösterilmemesi, pişmanlıktan yararlanılması için vergi ziyayı koşulunun mutlak surette aranması, mücbir sebeplerin pişmanlık hakkına etkisi, beyanname ve ödemeye ilişkin şartların gerçekleşmemesi halinde kaçakçılık suçlarının durumu bu çalışmada ele alınacak sorunlardandır.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulaması ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerinin yeterince netlik içermemesi dolayısıyla yaşanan tereddütler ve bunlara literatürdeki farklı yaklaşımlar ile yukarıda sıralanan sorunlara çözüm önerileri çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

¹ Yusuf KARAKOÇ, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No:76, s.16.

² Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8.Baskı, Bursa, 2015, s.315.

I- PİŞMANLIKTAN YARARLANMAK İÇİN VERGİ ZİYAI KOŞULUNUN ARANMASININ EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- PİŞMANLIKTAN YARARLANMA ŞARTLARI

Pişmanlık müessesesini düzenleyen Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiileri işleyen*” mükelleflerle buna iştirak eden diğerk kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında maddede belirtilen ve aşağıda sıralanan şartların da gerçekleşmesi halinde vergi ziyası cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik etmek sureti ile haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması. (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ya ve kesri için 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi

Ayrıca; VUK'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerini işleyenlerin 371. maddede düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları halinde haklarında 359. maddede yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden işlem yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

B- FİİLLERİN VERGİ ZİYAI CEZASINI GEREKTİRMESİ

Pişmanlık hükümlerini düzenleyen madde metnine bakıldığında, kanunun lafzı açıkça “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefleri*” kapsadığı görülecektir. Yani pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin öncelikli koşulu belirli fiillerle vergi ziyasına sebebiyet vermektir. Bu itibarla, vergi kanunlarına aykırı olduğu halde fiilin sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmıyorsa mükellefin pişmanlık talebinde bulunması mümkün olmayacaktır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasının ön koşulunun vergi ziyasına sebebiyet vermek olmasına kaçakçılık suçları açısından bakılacak olursa ortaya ciddi bir sorun çıkmaktadır. Şöyle ki; Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlendiğinden bahsedebilmek için mutlak surette vergi ziyasının oluşması şartı aranmamaktadır.

Ceza hukukunda illiyet bağının kurulabilmesi için hareket ve neticenin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçları açısından suçun maddi unsurunda VUK'nun 359. maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birisinin yapılmış olması suçun oluşması açısından yeterlidir.

Kaçakçılık suçu bu anlamda hareket suçu, tehlike suçu ve şekli suç niteliği taşımakta, ayrıca vergi ziyanının meydana gelmiş olması aranmamaktadır³. Zaten maddedeki bazı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verme imkan ve ihtimali de bulunmamaktadır⁴. (Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanların kaçakçılık fiilini işlemiş sayılmaları) Bu durumun farklı bir örneği olarak VUK 359. maddenin (a) fıkrası 1. bendinde yer alan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahını azalması sonucunu doğuracak tarzda tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi” suçunda vergi matrahını azaltıcı sonucu dolayısıyla bir zarar suçundan bahsedilmekte ve vergi ziyayı aranmaktadır. Suçta belirtilen netice gerçekleşmemiş ise suç tamamlanmamış olur. Bu nedenle bir suçtan bahsedilebilmesi için maddi unsurunun yani illiyet bağının ortaya konulması gerekmektedir. Bu itibarla kaçakçılık suçunun maddi unsuru vergi ziyayı değil, VUK 359. maddede sayılan fiillerin işlenip tamamlanması olarak tanımlanabilir.

Maddede belirtilen fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi sadece vergi ziyayı cezasının 3 kat kesilmesi için gerekli olup, hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından vergi ziyayı bir ön koşul niteliği taşımamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın ön koşulu olarak vergi ziyanına sebebiyet verme şartı gerekliliği madde lafzından anlaşılmaktadır. Zira 359. maddede “**371. madde hükmündeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz**” biçiminde yer alan düzenlemeyi açarsak pişmanlık şartlarına bakılması gerekecektir. Pişmanlık şartlarına bakıldığında ise, madde metninde belirtilen şartların sağlanmasından evvel, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezası gerektiren fiillerin işlenmiş olması veya buna iştirak edilmiş olması halinin varlığının arandığı görülmektedir.

Pişmanlık müessesesi vergi suçu işleyenlerin gizli kalan kanuna aykırı bazı fiillerin belirli şartlarla cezalandırılmaktan vazgeçilmesini amaçlamaktadır. Böylece, gizlenen suçlar ve vergi alacağı ortaya çıkarılmakta, vergi ahlakı açısından ise zihni bir alıştırma fırsatı oluşturulmaktadır⁵.

Kaçakçılık suçu işleyerek aynı zamanda vergi ziyanına sebebiyet verenlerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanarak, hem 344. maddede belirtilen 3 kat vergi ziyayı cezasından hem de 359. maddede yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaları mümkün iken; vergi ziyanına sebebiyet veremeyenlerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları mümkün olmadığından her koşulda hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

C- ORTAYA ÇIKAN EŞİTSİZLİK HALİ

Bu noktada; kaçakçılık suçunun oluşumu için vergi ziyayı sonucu aranmazken, kaçakçılık fiili dolayısıyla kesilecek vergi ziyayı cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezanın ortadan kaldırılması için yararlanılacak “pişmanlık” müessesesi için vergi ziyayı sonucunun aranıyor olması hem vergilemede eşitlik ilkesine aykırı hem de pişmanlık müessesinin amacına ters düşen bir durumdur.

Özellikle vergi kaçakçılığı suçları içinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri belli bir organizasyon dahilinde işlenen ve ekonomik çıkar elde edilen

³ Sahir Erman; “**Vergi Suçları**”, İstanbul–1988, Yusuf Karakoç; Genel Vergi Hukuku, Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları Ankara, 2007, 471,

⁴ Azmi Demirci, “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı:331, Mart 2009.

⁵ Osman S.KOCAHANOĞLU, “Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?”, İktisat ve Maliye Dergisi, Temmuz 1985, C.XXXII, S.4, s.123.

suçlar kapsamındadır. Pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın vergi ziyana sebebiyet verme şartına bağlanması bu suçların takibini de güçleştirmektedir.

Konuyu uygulama yönüyle bir örnek ile açıklayacak olursak; sahte belge düzenleyicisi durumunda olan ve birbiriyle bağlantılı şirketler grubu şeklinde organize olmuş bir yapıdan aldığı belgeleri kullanarak, yıl boyunca indirim konusu yaparak KDV beyannamelerine dahil eden mükellef, devreden KDV tutarının indirilebilir KDV tutarından fazla olması durumunda yıl içinde bu faturaları kullanmış olması dolayısıyla “pişman” olsa da pişmanlık kurumundan yararlanmak istemesi halinde söz konusu şirketlerin tespiti mümkün olmayacaktır. Çünkü mükellef kullanmış olduğu sahte faturaları indirim konusu yapmasa dahi vergi ziyana sebebiyet vermediği gerekçesiyle pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacak, bu nedenle kaçakçılık fiili dolayısıyla 3 kat vergi ziyai cezası ve hapis cezasına muhatap olmamak için vergi ziyai cezasının ortaya çıkmasını bekleyecek veya Kurumlar vergisi beyannamesinde ilave matrah ve vergi beyan ederek pişmanlık hükümlerinden yararlanacaktır.

Burada vurgulamak istediğimiz nokta, vergi ziyai oluşmasının kaçakçılık suçlarının ön koşulu olmadığı halde kanunda yer alan düzenleme nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın koşulu haline getirilmiş olmasıdır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık içermektedir.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın vergi ziyai koşuluna bağlı olmaktan çıkarılması müessesenin daha etkin şekilde kullanımını sağlayacak ve özellikle kaçakçılık suçları açısından yaşanan çelişkili durumun önüne geçilerek müessesenin daha etkin olması sağlanabilecektir.

II- ZARAR BEYAN EDİLEN VEYA MATRAHSIZ VERİLEN BEYANNAMELERİN PİŞMANLIK HÜKÜMLERİNDEN YARARLANAMAMASI DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulamada mükelleflerin vergiye tabi bir matrah beyan etmeleri mümkün olduğu gibi, beyannamelerini matrahsız vermeleri veya kanunda yer alan mahsuplar dolayısıyla ödenecek vergilerinin bulunmaması da mümkündür. Söz konusu beyannameler kanuni süresi içinde verilmiş olabileceği gibi kanuni süresinden sonra da verilmiş olabilir. Kanuni süresi içinde ya da süresinden sonra verilmiş olsa da idare pişmanlık talebiyle verilmiş bu durumdaki beyannamelere ilişkin pişmanlık taleplerini reddetmekte ve buna göre işlem yapmaktadır.

A- İDARENİN GÖRÜŞÜ

Konuya ilişkin olarak şimdiye dek idarenin izlemiş olduğu yol; Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 39/5-c uyarınca “*Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması hallerinde pişmanlık talebi kabul edilmez. Beyanname kanuni süreden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulmak üzere tahakkuk fişi düzenlenerek diğer tarh işlemleri masasına verilir.*” şeklindedir.

Yine 238 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “D-2 Kanuni Süresi İçinde Verilmeyen Beyannamenin Daha Sonra Pişmanlık Hükümleri Uygulanması Talebiyle Verilmesi” başlıklı bölümünde; “...*Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler*

için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, gerek görülmesi halinde, bu mükellefler nezdinde inceleme yaptırılabilir” ifadesine yer vermek suretiyle idare kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ilişkin görüşünü ortaya koymuştur.

B- DANIŞTAY’IN GÖRÜŞÜ

Konuya ilişkin olarak Danıştay ise farklı görüştedir. Birçok karar örneğinde zarar beyan edilen ya da matrah gösterilmeyen beyannamelerin pişmanlıkla talebiyle verilmesinde kanuna aykırı bir durum olmadığı ve mükelleflerin VUK 371. madde hükmünden yararlanması gerektiği belirtilmektedir.

“...Öte yandan matrah göstererek beyanname veren yükümlü ile zarar beyan eden veya matrahsız beyanda bulunan yükümlü arasında herhangi bir fark yoktur. Zira verilecek beyannamelerin, bu üç halden herhangi birini kapsamı kanunen mümkün ve geçerlidir. Önemli olan husus beyanname- de gösterilen durumun gerçeğe uygun olmasıdır. Ayrıca zamanında beyanname verdiği halde zarar beyan eden veya vergiye tabi matrah bulunmadığı yolunda beyanda bulunan yükümlüler hakkında sırf bu nedenle res’ en takdir hükümleri uygulandığı unutulmamalıdır. Aynı durumda olmakla birlikte zamanından sonra verilmesine rağmen pişmanlık hükümleri uyarınca kanun koyucu tarafından zamanında verilmiş sayılan matrahsız beyannameler için res’ en takdire gitmek, kanun koyucunun sonrada pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılması yolundaki amacına da ters düşer.”

“.. Amaç pişman olan, nedamet duyan yükümlüleri himaye etmektir. Kanunda pişmanlık hükümlerinden sadece kazançlı beyanname veren yükümlülerin faydalanacağına dair bir hüküm de yoktur. Pişman olma ve nedamet duyma yükümlülerin sübjektif durumlarını gösterdiğinden, kazançlı beyanname veren yükümlü ile zarar beyan eden veya asgari geçim indiriminin altında gelir elde ettiğini bildiren yükümlü arasında herhangi bir fark yoktur. Aynı sübjektif durumda olan yükümlülerin aynı hükümlerden faydalanması, kanun önünde eşitlik ilkesinin gereğidir.”

“Maddenin amacı pişmanlık duyan yükümlüleri korumak olup yasada pişmanlık hükümlerinden sadece vergi beyan eden yükümlülerin yararlanacağına dair bir hüküm yoktur. Pişman olma yükümlülerin sübjektif durumlarını gösterdiğinden vergi beyan eden yükümlü ile vergiye tabi muamelesi olmadığını beyan eden yükümlü arasında bir fark bulunmamaktadır.”

C- KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Görüldüğü gibi, vergi idaresi müstakar hale gelmiş yargı kararlarına rağmen kendi görüşünde ısrar etmekte, pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde;

- Zarar beyan edilmesi,
- İstisna uygulamaları nedeniyle matrah beyan edilmemesi,
- Faaliyetsiz oluşu nedeniyle matrah beyan edilmemesi,
- İndirimler nedeniyle ödenecek herhangi bir vergi beyan edilmemesi hallerinde, mükellefler veya vergi sorumlularının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmamaktave olay takdir

⁶ Dn.7.D., 17.04.1986 Tarih, E.1984/1245, K.1986/1295 Sayılı Kararı.

⁷ Dn.4.D., 07.11.1974 Tarih, E.1974/854, K.1974/3810 Sayılı Kararı

⁸ Dn.7.D., 09.02.1983 Tarih, E.1981/2542, K.1983/217 Sayılı Kararı

komisyonuna ve gerektiğinde vergi incelemesine sevk edilmek suretiyle, dönem matrahının re'sen belirlenmesi yoluna gidilmektedir. Maliye Bakanlığınca göre, pişmanlık ve ıslah hükümleri sadece vergi ziyayı doğmasını gerektirecek durumlarda uygulanmaktadır.

Pratikte yaşanan en önemli sorunlardan birisi vergi kanunlarına aykırı davranmakla birlikte zarar azaltımı, mahsup, indirim gibi nedenlerle işlenen fiillerin yasaya uygun hale getirilmesi sonucu vergi ziyayı oluşmaması nedeniyle mükelleflerin pişmanlık müessesinden yararlanamamalarıdır. Her ne kadar Danıştay'ın görüşü aksi yönde olsa da matrahsız verilen beyannamelerin vergi ziyayı oluşmadığı gerekçesiyle pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı konusunda idarenin görüşü açık ve kesin olup bu husus 238 No'lu VUK Genel Tebliği ile de belirtilmiştir.

Söz konusu genel tebliğde pişmanlıkla verilen beyannameler ile zarar beyanı veya mahsuplar nedeniyle ödenecek verginin bulunmaması halinde pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği ve gerek görülmesi halinde mükellefin incelemeye sevk edileceği belirtilmiştir. Fakat bu düzenleme aynı fiili işleyerek vergi ziyasına yol açan ve açmayan mükellefler arasında eşitlik ilkesini zedeleyici sonuçlar ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Ayrıca, pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın vergi ziyayı cezasına sebebiyet verme şartına dayandırılması, idarenin vergi kanunlarına aykırı fiilleri öğrenmesine engel olduğundan, bu bilgiler dolayısıyla elde edilebilecek kamusal yarar göz ardı edilmektedir.

Pişmanlık müessesinin hukuki anlamının sorgulanması açısından ortaya çıkan bir diğer sorun ise beyannamenin kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra matrah artırıcı ya da vergi ödemesine yol açacak şekilde verilmesi/ matrah azaltıcı, vergi ödemesine yol açmayacak şekilde verilmesi durumlarıdır.

Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak; yüklü miktarda devreden KDV tutarına sahip A şirketi Eylül 2015 KDV beyannamesinde yer alan bazı faturaları beyannamesinden çıkartmak istemesi ve gerekli düzeltme işlemlerini Kasım 2015 döneminde yapması halinde e-beyanname sisteminde “kanuni süresinden sonra” ve “düzeltme” beyannamesi seçeneklerini tercih etmek suretiyle vergi ziyayı cezasına muhatap olmayacaktır. Bunun nedeni şirketin vergi ödemesi bulunmaması nedeniyle sistemin pişmanlık seçeneğini mükellefe bir yol olarak sunmamasıdır. Mükellefin devreden KDV tutarının olmaması durumunda ise, e-beyanname sisteminde “kanuni süresinden sonra” ve “pişmanlık” talebiyle beyanname verilmektedir. İşlem kanuni süre içinde yapılmak istenirse ilk durumdaki mükellefin “pişmanlık” seçeneğini tercih etmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda en akılcı yol kanuni sürenin geçmesini bekleyerek “kanuni süresinden sonra” ve “düzeltme” seçeneklerini tercih etmektir.

Beyan süresi içinde çeşitli nedenlerden dolayı beyanname verilmemesi durumunda verilecek beyanname için yine ödeme çıkıp çıkmadığı önem taşımaktadır. Sistem aynı şekilde işlemektedir.

Burada karşımıza idarenin pişmanlık ve ıslah kurumuna bakış açısı çıkmaktadır. Zira bu işleyiş Türk vergi sisteminde pişmanlık kurumunun mükellefi “ıslah” amacının “tahsilat” amacının gerisinde kaldığını göstermektedir.

Bu noktada pişmanlık kurumunun mali amacı ve ceza hukuku amacına kısaca değinilmesinde yarar bulunmaktadır.

Ceza hukuku amacı açısından; genel itibariyle vergi yasalarına aykırı olarak işlenen fiil veya fiillerin, fail tarafından telafi edilmesi esas alınmaktadır. Bu noktada devletin mahrum kaldığı vergi gelirin ortaya çıkarılması ve ödenmesi karşılığında mükelleflere ceza muafiyeti getirilmektedir⁹. Telafi, ceza ile amaçlananı karşılayabilmekte ve bir yaptırım aracı olarak yeterli olabilmektedir (telafi amacı)¹⁰.

Ceza politikası açısından, pişmanlık ve ıslah kurumunun görevi, kaçırılmış olan vergilerin ceza muafiyeti vaadiyle gönüllü olarak ödenmesi yönünde bir teşvik etkisi oluşturmaktır. Yani bu düzenlemeyle, ceza ödememe fırsatını sunmak suretiyle faili, suçtan vazgeçmeye teşvik etmek söz konusudur. Özetle öncelikli amaç cezadan muafiyet vaadedilerek onun üzerine teşvik etkisi oluşturulması yani teşvik amacıdır. Faile sağlanan avantajlar arttıkça teşvikin gücü de o denli artacaktır. Daha sonra ise, failin neden olduğu sonucu yani zararı telafi etmesi amaçlanmaktadır¹¹.

Pişmanlık müessesinin mali amacı ise; cezadan muafiyet için kaçırılan verginin ödenmesini şart koştuğu düşünülürse, daha fazla vergi geliri elde etmek olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlete yüklenen sosyal ve ekonomik ödevlerin sayıca fazlaşması karşısında yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması ihtiyacı da artmaktadır. Bu nedenle pişmanlık ve ıslahın sağlayacağı ilave gelirlerin hatırına bundan yararlanacak vergi suçlularının kayrılmasına göz yumulabilir¹².

Bu noktada mali amaç ile ceza hukuku amacının konuya farklı açılardan yaklaştığı görülmektedir. Mali amaç pişmanlık kurumunun başarısını tahsil edilecek gelir ile ölçerken, ceza hukuku amacında failin işlemiş olduğu fiilden vazgeçmesi ve bunu telafi etmesi ön plandadır.

Türk vergi hukukunda pişmanlık müessesinin işleyişine bakıldığında da VUK 371. madde hükümünün mali amaca daha çok hizmet ettiği sonucuna varılabilir. Nitekim, 371. maddede, verginin geç de olsa tahsil edilmesi idare ve mükellef ilişkilerinin uyumsuzluğa yer verilmeden sürdürülmesi temel amaç olarak öne çıkmaktadır.

Toplum nezdinde oluşan algı ise mükellefin pişmanlık kurumundan yararlanarak “ıslah” olmasından ziyade devlet hazinesine gelir sağlanmasına önem verildiğidir. Matrahsız beyannamelerin pişmanlık müessesinden yararlanamıyor oluşu düşünülecek olursa; bu algının çok da yersiz olmadığı anlaşılmaktadır.

Kanundaki ifade “...*vergi ziyai cezasını gerektiren fiileri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe verilmesi*” şeklinde olup, kanun vergi ziyai cezası gerektiren fiilerin işlenmesini ve bunu belirtilen şartlara uygun olarak haber verilmesini esas almıştır. Kanun metninde “*zarar beyanı veya mahsuplar dolayısıyla ödenecek vergi bulunmazsa pişmanlık hükümlerinden yararlanılmaz*” şeklinde bir ifade bulunmamaktadır. Kanunda yer almayan bir düzenlemenin genel tebliğ ile yapılması kanunilik ilkesine ters düşmektedir. Kanunda dahi yer almayan bu uygulamanın bir an önce yargı kararları doğrultusunda düzeltilerek tartışmaya yer bırakmayacak biçimde uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

⁹ Zübeyr YILDIRIM, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 54.

¹⁰ Heiko HOFFMANN, Die Ausschubtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, Berlin: Berlin Verlag, 1998, Aktaran, Zübeyr YILDIRIM, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, s. 54..

¹¹ YILDIRIM, a.g.e., s.51.

¹² Recai DÖNMEZ, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2009, s.21.

III- MÜCBİR SEBEPLERİN PİŞMANLIK ŞARTLARINA ETKİSİ

Vergi Usul Kanununun 15. maddesine göre aynı kanunun 13. maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde söz konusu mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyecektir. Böyle bir durumda VUK 15. madde uyarınca tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzayacaktır¹³.

Kanunda mücbir sebep halleri ve bunların sürelerle etkisi belirtilmiş ancak mücbir sebep tanımı yapılmamıştır. Mücbir sebep, gerçek dünyada meydana gelen bir olayın hukuk alanında söz konusu olan bir ödev, yükümlülük veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır¹⁴.

Vergi hukuku açısından mücbir sebep ise; vergi mükellef ve sorumluları ile ceza muhataplarının isteseler bile kendi çabalarıyla ve iradeleriyle dahi oluşunu ve sonuçlarını engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlar olarak açıklanabilir.

Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde mücbir sebepler;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmış bulunması gibi haller olarak sıralanmıştır.

Mükellef veya ceza muhatabı yasalarca belirtilen vergi ödevlerinden herhangi birisini yerine getirmesine engel olacak şekilde Vergi Usul Kanunu 13. maddedeki hallerden biriyle karşı karşıya kalmış ise mücbir sebep hali var demektir ve kanunda buna ilişkin olarak belirtilen etki ve sonuçlardan yararlanacağı açıktır.

Burada pişmanlık müessesesi ile mücbir sebepler arasındaki çelişkiye düşülen nokta; mücbir sebeplerin, sürelerle etkisi noktasında ortaya çıkmaktadır.

İlk olarak, Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde sıralanan mücbir sebep hallerine bakıldığında bunların vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olduğu yorumu yapılmakta ve pişmanlığın bir vergi ödevi olup olmadığı hususu gündeme gelmektedir.

İkinci olarak, Vergi Usul Kanunu 15. maddede yer alan “13. maddede yer alan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyen” hükmü, vergi ödevlerine ilişkin süreleri mi kapsamaktadır yoksa vergi ödevleri dışında kalan süreler için de bu madde hükmü uygulanacak mıdır?

¹³ Ezhan DOĞRUSÖZ, “Pişmanlık ve İslah Müessesesi- Mücbir Sebep Kavramı İlişkisi”, Yaklaşım, Nisan 2003, Sayı:123, www.yaklasim.com, Erişim; 19.11.2015

¹⁴ Gökhan Kürşat YERLİKAYA, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu” Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yalova, 2012;1,(1):43-56.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu 15. maddede yer alan sürelerle ilişkin hükmün, mücbir sebep dolayısıyla sürelerin duracağını belirten genel bir hüküm olduğunu, burada mücbir sebeplerin sadece “*vergi ödevleriyle ilgili olanları değil, bütün süreleri*” etkilediğini belirtmek gerekir.VUK madde 13’de yer alan “**vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel olunacak derecede**” ifadesi, mücbir sebeplerin uygulama alanını daraltmaya yönelik bir ifade olmayıp, mücbirsebebe olarak belirtilen durumların, mücbir sebep sayılmalarına ilişkin objektif bir ölçü ortaya koymuştur.Kaldı ki, “**vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede**” ifadesi,13. maddede sayılan mücbir sebep hallerinin tümü için kullanılmamıştır.¹⁵

Bununla birlikte yaşanan tereddüdün asıl nedeni pişmanlık talebinde bulunma ve sonrasında yaşanan sürecin mükellef açısından bir hak mı yoksa bir vergi ödevi mi olduğu konusundadır.

Gerek yargı kararları, gerekse konu hakkındaki literatür incelendiğinde; Vergi Usul Kanunu 13. maddesinde “vergi ödevi” ifadesi yer aldığı için, mükellef hakkı olarak nitelendirilen dava açma, uzlaşma, pişmanlık ile ilgili olarak; “ağır kaza”, “ağır hastalık”, tutukluluk” hallerinin hukuki bir etki ve sonuç doğurmayacağını ileri süren bir görüşün yanı sıra, mücbir sebep halinin vergi ödevleri ile sınırlı olmayıp mükellef haklarını da kapsadığını savunan yargı kararları vardır.

Konuya pişmanlık ekseninde yaklaşılacak olursak, her ne kadar pişmanlık bir vergi ödevi değil, mükellef hakkı gibi nitelendiriliyor olsa da, pişmanlık talebinde bulunulduğu anda, bu tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünün üstlenilmesi bunu bir ödev haline getirmekte ve Vergi Usul Kanunu 15. maddede yer alan hükmün tüm sürelerle etki edeceği de göz önüne alındığında mücbir sebeplerin varlığının pişmanlıkla ilgili süreleri de etkileyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Kişisel görüşümüz, mücbir sebeplerin pişmanlık ile ilgili 15 günlük süreye durdurucu etki yapacağı yönündedir.

IV- BEYANNAME VE ÖDEMELERE İLİŞKİN ŞARTLARIN GERÇEKLEŞMEMESİ HALİNDE KAÇAKÇILIK SUÇU

A- GENEL AÇIKLAMA

Pişmanlık müessesinin kaçakçılık suçları açısından incelemesi yapılırken hem VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçlarının hem de pişmanlıktan yararlanma şartlarının kademeli olarak incelenmesi ve madde hükümlerinin bu şekilde yorumlanması yaşanan yorum farklılıklarının anlaşılması açısından daha yararlı olacaktır.

Öncelikle VUK 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının vergi ziyayı ile ilişkisi ve vergi suçunun oluşumu noktasında vergi ziyayı ile kaçakçılık sayılan fiiller arasında illiyet bağı kısaca açıklanacaktır. Zira bu durum pişmanlık kurumundan yararlanma bağlamında VUK 371. maddenin yorumlanması noktasında önem taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, mükellefin kanuna aykırı hareketi-

¹⁵ Metin TAŞ, “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?”, Yaklaşım, Mayıs 1997, Sayı: 53, www.yaklasim.com, Erişim;21.11.2015

nin vergi ziyai cezasını gerektirmiyor oluşu, pişmanlık kurumundan yararlanma koşullarını farklılaştırmaktadır¹⁶.

VUK 341. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda vergi ziyai “*Mükellefin veya sorumlunun, vergilendirme ile ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Aynı madde hükmü çerçevesinde “*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermekte vergi ziyai hükmündedir*”

Dolayısıyla bir mükellefin kanuna aykırı hareketi;

-Sadece vergi ziyai cezasını gerektirebilir,

-Vergi ziyaya kaçakçılık cezasını gerektiren bir ya da birden fazla fiille sebep olunmuş olabilir. Bu halde mükellefe 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve ayrıca hakkında kamu davası açılması söz konusu olabilir.

-Vergi ziyai cezası gerektirmeyen ancak sadece kaçakçılık cezasını gerektiren bir ya da birden çok fiil dolayısıyla kamu davası açılması gerekebilir.

Pişmanlık müessesinin düzenlendiği VUK 371. madde hükmü “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler...*” ifadesiyle başlamaktadır. Kanun koyucu burada mutlaka fiilin somut olarak vergi ziyai sonucunu doğurmasını amaçlamakta mı yoksa vergi ziyai ortaya çıkarma olasılığı dahi yeterli midir? Soruyu başka şekilde sorarsak; burada ifade edilen “vergi ziyai”, somut vergi ziyainı mı, yoksa potansiyel vergi ziyainı mı ifade etmektedir?

Bu çerçevede VUK 359. madde a,b,c bentlerinde yer alan suçlar kısaca incelenecek ve bu fiiller ile vergi ziyai ilişkisi sonucu pişmanlık hükümlerinden yararlanma durumu tartışılacaktır.

B- KAÇAKÇILIK FİİLLERİ BAĞLAMINDA PİŞMANLIK

VUK 359/a alt bendinde yer alan suçlar:

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) *Defter ve kayıtlarda ve hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*

2) *Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenlerveya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar,*

VUK 359/b alt bendinde yer alan suçlar:

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter,kayıt ve belgeleri yokedenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar

¹⁶ Ahmet SOMUNCU-Ali DEĞİRMENDERELİ, “Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık”, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015, Ankara, s.74.

veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

VUK 359/c alt bendinde yer alan suçlar:

Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar

Vergi ziyasına bu fiillerden herhangi biriyle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyası cezasının 3 kat uygulanacağı VUK 344. maddede yer almakla birlikte, söz konusu fiilleri işleyenler alt sınırı 18 ay üst sınırı 5 yıl olmak üzere hapis cezası ile karşı karşıya kalmaktadır.

Pişmanlık müessesesinin kaçakçılık suçlarıyla bağlantısı “VUK 359 maddede yer alan pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” hükmüdür.

Kaçakçılık suçu ile beraber vergi ziyası kabahati de ortaya çıktığında pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği noktasında tereddüt bulunmamaktadır. Kaçakçılık fiili işlenmesine rağmen vergi ziyasının ortaya çıkmadığı durumlarda pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün olacak mıdır?

VUK 359. maddesindeki fiiller incelendiği zaman her fiil ile mutlak surette vergi ziyası sonucunun ortaya çıkmayacağı görülmektedir. Bunun en tipik örneği olarak 359/c bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların belge basımı fiili verilebilir. Bu noktada vergi kaçakçılığı fiilleri açısından mutlaka VUK 371. maddedeki şartlar mı aranacaktır yoksa, vergi ziyasına sebebiyet verilmesi dahi kaçakçılık suçları için sadece ilgili makamlara bildirim koşulunun gerçekleşmiş olmasıyla pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün müdür?

Bir görüşe göre; 359. maddedeki bu hükümden yararlanabilmek için pişmanlık ve ıslahın tüm koşullarını aramamak ve **sadece yapılan hukuka aykırı eylemi yetkili mercilere haber vermek** yeterlidir¹⁷. Eğer 359. maddedeki herhangi bir suçu işleyen aynı zamanda vergi ziyasına da neden olmuşsa, bu durumda kendisi hakkında 371. maddedeki diğer koşulları yerine getirmek kaydı ile vergi ziyası cezası da kesilmeyecektir. Kanımızca bu görüşün dayandığı temel VUK 359. maddede yer alan “371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz” ifadesinde yer alan “durumu ilgili makamlara bildirenler” bölümüdür.

Aksi görüş ise, pişmanlık müessesesinin VUK 359. maddesindeki atıf gereği VUK’un 371. maddesinin uygun şartlar çerçevesinde uygulanması şeklinde olduğu yönündedir. Bunun anlamı VUK’un 371. maddesindeki tüm şartların yerine getirilmesinin kurumdan yararlanılması bakımından aranacağıdır¹⁸.

C- KONUYA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Görüldüğü üzere; bir fiil ile vergi ziyasına sebebiyet verilerek aynı zamanda kaçakçılık suçuna sebep olunması halinde; pişmanlık müessesesinden yararlanılmasında tereddüt bulunmamaktadır. Ancak vergi ziyası ortaya çıkarmayan kaçakçılık fiilleri için durum net değildir. Örneğin; Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı belge basanlar Vergi Usul Kanunu 359/c maddesi ile kaçakçılık suçu kapsa-

¹⁷ Süheyl DONAY, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları”, Beta Yayınları, İstanbul,2008, s.211.

¹⁸ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8.Baskı, Bursa, 2015,s.533.

mına alınmıştır. Anlaşması olmayan matbaada basılan belgeyi düzenleyen, kullanan mükellef vergi ziyasına yol açtığı zaman belge basım fiilini işleyen mükellefin de vergi ziyasına sebebiyet verdiği düşünülebilir mi? Yani vergi ziyayı tanımına bakılarak mükellefin şahsında bir vergi kaybı mı aranacak yoksa fiil dolayısıyla kişinin bağlantılı olduğu ve vergi ziyasına yol açan tüm öğeler bu kapsamda değerlendirilecek midir? Bu örnekte vergi ziyayı hangi aşamada aranacaktır?

Benzer bir durum sahte belge kullanımı ile ilgili olarak da söz konusu olmaktadır. Sahte belge kullanan iki mükelleften bir tanesinin zarar beyan etmesi dolayısıyla vergi ziyayı oluşmaması pişmanlık müessesesinden yararlanmasına engel teşkil ederken, sahte belge kullanımı ile mevcut matrahını azaltan ve vergi ziyasına sebebiyet veren diğer mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecektir. Oysa her iki mükellefte 359. maddede yer alan sahte belge kullanma fiili ile kaçakçılık suçuna sebebiyet vermişlerdir.

Yaşanan tereddüt vergi ziyasının ortaya çıkmadığı durumda pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın mümkün olup olmadığıdır. Kanun koyucunun işlenen fiilin sonucunun somut vergi ziyayı aradığı mı yoksa hangi aşamada vergi ziyasına sebebiyet verildiğini mi amaçladığı ya da vergi ziyayı oluşma olasılığını mı gözönünde bulundurduğu net değildir. (anlaşmalı matbaa örneğinde olduğu gibi)

Burada belirsizlik; VUK 371 madde metninde yer alan “*vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyenler*” ibaresinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu ifadeyi sözel olarak yorumlayacak olursak; işlenen fiilin karşılığı olarak vergi ziyayı cezası verilmesi gerekmiyorsa pişmanlık kapsamına girmez anlamı çıktığı, konuya amaçsal olarak yaklaşıldığında, vergi ziyayı ortaya çıkmayan kaçakçılık fiillerinin de pişmanlık ve ıslah kapsamında olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁹.

Nitekim, pişmanlık kurumunun en önemli amaçlarından birisi de idarenin haberdar olmadığı belki de hiç haberinin olmayacağı bir suçun ortaya çıkmasını ve/veya verginin tahsilinin sağlanmasıdır. Vergi ziyasına sebebiyet veren fiillerin aynı zamanda kaçakçılık suçu da oluşturması durumunda pişmanlık yoluyla vergi ziyayı cezasından ve kaçakçılık suçları için öngörülen hapis cezasından kurtulmak mümkündür. Bu noktada, VUK 3. maddesinde yer alan “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*” hükmü çerçevesinde yorumlanacak olursa; 371. maddede yer alan şartlara uygun şekilde bildirimde bulunanların, 359. madde kapsamındaki suçları bildirmiş olmaları dolayısıyla pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları doğru olacaktır.

Yani işlenen kaçakçılık suçu aynı zamanda vergi ziyayı doğuruyorsa ve mükellef pişmanlıktan yararlanmak için başvurmuş fakat onun idari ve mali gereklerini yerine getirmemişse de ceza hukuku anlamında pişmanlıktan yararlanmaya devam edecektir²⁰.

Öte yandan vergi ziyasına sebebiyet vermeyen kaçakçılık suçları için pişmanlık müessesesinden yararlanılıp yararlanılmayacağı konusunda da literatürde farklı görüşler mevcuttur.

Bir görüşe göre; kaçakçılık suçu fiillerinden vergi ziyasını çıkarttığımızda geriye sadece kaçakçılık suçu kalmaktadır. Bu haliyle kaçakçılık suçunun pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmasında, pişmanlık müessesesinden beklenen yarar sağlanmış olmaz. Aksi takdirde vergi ziyasına yol açmadan

¹⁹ Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 680.

²⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s.535.

kaçakçılık suçu işlenir bu da her defasında pişmanlık kapsamında cezasız kalırsa hukukun ciddiyeti sorgulanır hale gelir²¹.

Bu görüşe göre vergi ziyana sebebiyet verilmeksizin işlenen kaçakçılık suçlarının pişmanlık hükümlerinden yararlanması “kaçakçılık suçunu cezasız bırakmak” olarak yorumlanmaktadır.

Söz konusu görüşün dayandığı nokta yine pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma şartlarıdır. Vergi ziyayı açısından pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın şartları ile kaçakçılık suçu itibarıyla pişmanlıktan yararlanmanın şartlarının tümüyle aynı olmadığı, kaçakçılık suçlarında vergi ziyayı meydana gelmemiş olsa bile pişmanlık ve ıslahtan yararlanılabileceği iddia edilebilirse de bunun kurumun amaç ve gerçekleriyle örtüşmediği belirtilmiştir²².

Aynı yöndeki bir başka görüş ise vergi ziyayı gerektiren haller ile gerektirmeyen hallerde pişmanlık ve ıslahtan yararlanma koşullarının farklı şekillerde belirlenmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşe göre; vergi ziyayı bakımından şartları yerine getirmeyenlerin, kaçakçılık suçları bakımından pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmesi ya tamamen engellenmeli ya da en azından verginin aslını veya bir kısmını ödemesi halinde pişmanlıktan yararlanabilmesi şeklinde düzenleme yapılmalıdır²³.

Diğer görüşe göre;²⁴ 371. madde hükmünün “vergi ziyayı” şartını aradığı açıktır. Ancak 359. maddedeki suçların oluşması için vergi ziyasının meydana gelmesi gerekli değildir. Böylece vergi ziyayı olmasa dahi 359. maddedeki suçların oluşumu halinde bunun ilgili makamlara haber verilmesi durumunda, kamu davası açılmayacak ve bu maddeyi ihlal edenlere ceza verilmeyecektir.

Söz konusu görüş 371. maddenin beyana dayanan vergilerde vergi ziyayından söz ettiğini belirtmekte ancak; 359/c bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın belge basım suçu işleyenlerin beyanname vermelerinin söz konusu olmadığı belirtilmektedir. Dolayısıyla 359. maddede belirtilen pişmanlığa dair hükümlerden yararlanabilmek için pişmanlık hükümlerinin tüm şartlarını aramamanın sadece yapılan hukuka aykırı eylemin yetkili mercilere haber verilmesinin yeterli olacağı savunulmaktadır²⁵.

Yine bu görüşe paralel bir başka yayında²⁶; daha önce belirttiğimiz şekilde kanunun yorumlanma biçimine vurgu yapılmıştır. Söz konusu çalışmada, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki, “**371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.**” şeklindeki hükmün, bazı kimselerce, vergi ziyana sebebiyet vermiş olsun olmasın Kanun'un 371. maddesinde 5 alt bent şeklinde sayılan bildirim şartlarına uygun olarak kaçakçılık suçlarına ilişkin fiillerini ilgili makamlara bildiren tüm kişiler hakkında uygulanabilir şeklinde yorumlanabildiği ve bu yaklaşımın daha tutarlı olduğu belirtilmiştir. Bu noktada amaç kaçakçılık suçlarına ilişkin fiilleri işleyen kişiler yönünden bir etkin pişmanlık müessesesi kuralı getirmek ise bu müesseseden yararlanmayı bir idari vergi suçunun oluşumuna (vergi ziyayı) bağlamanın yersiz ol-

²¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s.535.

²² ŞENYÜZ, a.g.e., s.535.

²³ SOMUNCU-DEĞİRMENDERELİ, a.g.e., s.182.

²⁴ DONAY, a.g.e., s.211.

²⁵ DONAY, a.g.e., s.212.

²⁶ Mehmet YAŞIN, “Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabiliyor mi?” Yaklaşım, Şubat 2010, Sayı:206, www.yaklasim.com, Erişim:21.11.2015.

duğu, Kanun'un 359. maddesinin 3. fıkrası hükmü lafzi yorum yanında tarihsel ve sistematik yorum yöntemi ile değerlendirildiğinde, kanun koyucunun da bu amaçla bu hükme yer verdiği anlaşılacağı, aksi takdirde, muhatapları yönünden adil olmayan uygulama sonuçları ile hukuka aykırı durumların ortaya çıkabileceği anlaşılmaktadır²⁷.

Görüldüğü üzere; belirsizlik vergi ziyana yol açmayan fiillerin kaçakçılık suçu sayılması noktasında yaşanmaktadır ve literatürdeki görüşler bu noktada pişmanlık kurumundan yararlanabilmeyi farklı değerlendirmektedirler.

D- KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ

Konuyla ilgili farklı görüşlerin ortaya atılması, VUK 359. maddede yer alan “371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz” ifadesinin farklı yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.

Kanımızca, 359. maddedeki “**371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak**” ifadesi, kapsam bakımından bir sınırlama getirmemektedir. 359. maddede yer alan hüküm, sadece 371. maddede düzenlenen “**bildirime**” ait şartları ifade etmektedir. Yani, aranan şartlar incelemeye başlanmamış olması, takdire sevk edilmemiş olmaması ve ihbarda bulunulmamış olmasıdır. Beyanname verilmesi ve ödeme yapılması bildirimle ilişkin şartlar kapsamında değerlendirilemez.

Buna göre, vergi ziyayı cezasını gerektirmeyen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için pişmanlıktan yararlanmak mümkündür. 371. maddede yer alan ziyayı cezasını gerektiren fiiller ifadesi sadece vergi ziyayı cezasının kesilmemesi bağlamında bir kapsam sınırlaması getirmektedir.

Uygulamadaki sorunların giderilmesi bakımından, kanun koyucunun madde metnini yeniden düzenleyerek “*vergi ziyayı cezasını gerektiren fiiller*” ibaresini netleştirmesinin ve burada amaçladığı mükellef grubunu belirlemesinin tereddütleri gidereceği kanaatindeyiz. Vergi ziyasının ne aşamada yer alacağı fiilin kapsamında mı yoksa somut olarak sonucunda mı hedeflendiğinin kanunda belirtilmesi, özellikle aynı fiili işleyerek vergi ziyayı sonucu yaratmayan ancak kaçakçılık suçuna sebebiyet veren mükellefler arasındaki eşitliğe aykırı uygulamaların önüne geçmiş olacaktır.

V- MÜKELLEF NEZDİNDE İNCELEMAYA BAŞLANILMASI VE KARŞIT İNCELEMELERİN DURUMU

VUK 371/2. maddesinde yer alan “*haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesinde başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması*” ifadesi pişmanlıktan yararlanmanın şartlarından birisi olarak sayılmıştır. Yani mükellefin pişmanlıktan yaralanması için sağlaması gereken bir diğer şart, kendiliğinden beyanından önce hakkında bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır. Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar VUK 134-145 maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK 134. maddede vergi incelemesi, “*...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak tanımlanmış olup, 371. maddede yer alan “*mükellef nezdinde yapılan herhangi*

²⁷ YAŞIN, a.g.m.

bir vergi incelemesine başlandığı andan itibaren”, ifadesi mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanma şansının ortadan kalkacağına vurgu yapmaktadır.

Bu noktada vergi incelemesine ilişkin iki nokta pişmanlık kurumundan yararlanma açısından önem taşımaktadır.

A- İNCELEMESİNE BAŞLAMA ZAMANI AÇISINDAN

İlk önemli nokta vergi incelemesinin ne zaman başlamış olacağıdır. Bu sürenin doğru olarak tespiti mükelleflerin pişmanlık kurumundan yararlanabilmeleri açısından önem taşımaktadır. 6009 sayılı Kanun ile özellikle vergi incelemesine yönelik temel ve köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin başında düzenleme yapılmadan evvel; belirsiz durumda olan vergi incelemesinin başlaması halinin netleştirilmiş olması gelmektedir. Söz konusu düzenlemeden sonra, vergi incelemesinin incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihte başladığı artık kesinlik kazanmıştır. Bahse konu tutanak düzenlenmedikçe, vergi incelemesinin başladığının, dolayısıyla konunun vergi idaresinin bilgisine girdiğinin iddia edilmesi hukuken olanaklı değildir. Dolayısıyla, bir vergi incelemesi, ancak mükellef ile birlikte yapılacak vergi incelemesine başlama tutanağının yapıldığı andan itibaren başlamış olacaktır. Kendisine vergi inceleme görevi verilen inceleme elemanı öncelikle vergi dairesinden mükellefin vergi dosyasını alacak ve bu dosyayı kendisine gelen inceleme görevi çerçevesinde değerlendirecektir. Ardından, nezdinde inceleme yapılacak mükellefe bir yazı yazarak verilecek belirli bir süre içinde incelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet edilecek veya işyerine gidilerek süre vermeksizin incelemeye başlama tutanağı düzenlenecektir. Yazılı davet yapılacak ise, bu durumda VUK'nun 14. maddesinde hükme bağlanmış olan yasal ve yönetsel sürelerle uyulması gerekmektedir. Bu madde uyarınca, yasada açıkça yazılı olmayana hallerde 15 günden aşağı olmamak kaydıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirlemede ve ilgiliye tebliğ etmektedir. Bu hüküm uyarınca, nezdinde inceleme yapılacak kişi inceleme elemanının bulunduğu yere incelemeye başlama tutanağı yapmak üzere çağrıldığı (davet edildiği) takdirde VUK'nun 14. maddesi uyarınca mükellefe en az 15 gün süre verilmesi gerekmektedir²⁸.

Mükellefe yasal hakkı olan ve idarece verilen bu en az 15 günlük süre içerisinde vergi incelemesinin hukuken başladığının ileri sürülmesi mümkün değildir. Çünkü, VUK'nun 140/2. maddesi uyarınca vergi incelemesi ancak incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinden itibaren başlamaktadır. İncelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet edilen mükellef bu süre içinde VUK'nun 371. maddesinden yararlanabilir mi? Ayrıca, henüz incelemeye başlama tutanağı düzenlenmemiş inceleme elemanı mükellefin pişmanlık istemini vergi dairesine incelemeye başlama tutanağının bir örneğini göndermeden bir resmi yazıyla kesebilir mi?

İncelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet edilen ve kendisine 15 gün süre tanınmış olan mükellefin bu süre içinde yasal defter ve belgelerinde riskli unsurlar tespit etmişse ya da zaten bunları biliyorsa bu süre içinde pişmanlıkla düzeltme beyannamesi vermesinin önünde yasal bir engel bulunmamaktadır. Kısaca, kendisi yapılacak bir vergi incelemesine başlama tutanağı için daireye davet edilen mükellef, incelemeye başlama tutanağının altına imza koyana ve bu tutanağın bir örneği kendisine tebliğ edilene kadar pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecektir.

²⁸ Ahmet EROL, “Pişmanlık ve Islah-III”, Yaklaşım, Kasım-2012, Sayı:239, www.yaklasim.com, Erişim;20.11.2015.

Kendisine vergi inceleme görevi gelen bir vergi inceleme elemanının, incelemeye başlama tutanağını düzenlemeden önce mükellefin VUK'nun 371. maddesinden gelen pişmanlık hakkını bir yazıyla ortadan kaldırması da hukuken olanaklı değildir²⁹.

Bu noktada, önemli bir husus da, vergi inceleme elemanının aldığı tutanağın bir örneğini vergi dairesine gönderinceye kadar geçecek sürede mükellefin pişmanlıktan yararlanıp yararlanamayacağına ilişkindir. Ancak bu noktada kanun hükmü açıktır ve incelemeye başlanması ile pişmanlık şartları ihlal edildiğinden dolayı, mükellef aradaki sürede de pişmanlık dilekçesi verse, hükümlerden yararlandırılmaz. Vergi dairesi sehven bu aralık zarfında, mükellefi pişmanlıktan yararlandırır bile, işlem sonradan düzeltilmeli ve KSS (Kanuni Süresinden Sonra) şeklinde verilen beyannamelere ilişkin işlemlere göre, mükellefe cezalı tarhiyat yapılmalıdır³⁰.

B- İNCELEMENİN TÜR VE KAPSAMI AÇISINDAN

İnceleme ile ikinci önemli nokta ise; mükellef nezdinde yapılacak incelemenin, kapsamı ve türü açısından bir sınırlamanın olmamasıdır. Kanunda geçen herhangi bir vergi incelemesi ibaresi bu yargıya ulaşılmasına neden olmaktadır. Bu incelemenin mükellef açısından tam ya da kısmi inceleme veya karşıt inceleme olmasının pişmanlık beyanına olan olumsuz etkisinde bir ayırım gözetilmemiştir³¹. Ancak bazı hallerde, “karşıt inceleme” olarak isimlendirilen fakat kanaatimizce sınırlı inceleme şeklinde de nitelendirilebilecek ve hakkında inceleme yapılan bir mükellefin ticari ilişki içinde olduğu ve belge alıp verdiği karşı tarafın da incelendiği bir durum da söz konusu olabilmektedir. Bu durumda örneğin sahte belge düzenlendiği tespit edilen bir mükellef hakkında vergi inceleme, vergi tekniği ve vergi suçu raporu düzenlenmekte, karşıt incelemeyi yapan vergi inceleme elemanının bu raporlarda bu mükelleften belge almış olan diğer kişi veya kurumlar hakkında sahte belge kullanmaktan dolayı vergi incelemesi yapılması gerektiği belirtilmektedir. Yani sahte belge aldığı tespit edilen hakkında henüz bir vergi incelemesi başlatılmamıştır³². Sadece tespit yapılmıştır. Bu durumda karşıt inceleme “herhangi bir vergi incelemesi” kapsamında yer almakta mıdır? Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilecek midir?

İdarece sahte belge alışı konusu hakkında tespit yapılan veya bu konuda kontrol edilmek istenen mükelleflere karşıt inceleme yazısı gönderilmekte ve bu yazıda mal/hizmet satın almış oldukları, hakkında vergi incelemesi devam eden, vergi suçu ve vergi tekniği raporu düzenlenen mükellefe ilişkin bazı bilgiler(faturalar, faturalara ilişkin ödeme belgeleri, söz konusu faturalardaki KDV tutarlarının beyannamede indirim konusu yapıp yapılmadığı, mükellef kurum ile kim aracılığı ile ticari ilişki kurulduğu, mal/hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, ne amaçla kullanıldığının açıklaması) istenmektedir. Söz konusu bilgi ve belgelerin temini için mükellefe karşıt inceleme yazısının tebliğinden itibaren 15 günlük süre tanınmaktadır. Mükellef karşıt inceleme tutanağında istenen belgelerin idareye ibrazı esnasında kendisine belgeleri teslim ettiğine dair bir evrak imzalatılmaktadır.

²⁹ Ahmet EROL, “Pişmanlık ve Islah-V” Yaklaşım, Ocak-2013, Sayı:241, www.yaklasim.com, Erişim; 21.11.2015.

³⁰ Elif MUTLU, “Pişmanlık ve Islah Müessesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve incelemeye Başlanması”, E-Yaklaşım, Mayıs 2015, Sayı: 269, www.yaklasim.com, Erişim, 20.11.2015

³¹ KARAKOÇ, a.g.e.,s.55.

³² SOMUNCU-DEĞİRMENDERELİ, a.g.e.,s.100.

Kanunda, yapılan incelemenin türü ve kapsamı ile ilgili olarak herhangi bir belirleme yapılmadığı için, ister tam veya sınırlı isterse karşıt inceleme mahiyetinde olsun, yükümlü hakkında vergi incelemesine başlanması, pişmanlıkla beyanname verilmesi imkanını ortadan kaldıracaktır³³.

Ancak bir mükellef hakkında inceleme başlatılması onunla ticari ilişki içine girmiş diğer mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasına engel olarak görülmemelidir³⁴. Bu noktada nezdinde karşıt inceleme başlatılan mükelleflerin kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde pişmanlıkla beyanda bulunmalarının usul yönünden bir sakınca içermediği açıktır. Belgelerin ibrazından sonra yapılan pişmanlık beyanlarında ise res'en tarhiyat ile karşılaşılması riski mevcuttur. Çünkü idarece yapılmış bir tespit ve bu tespit üzerine mükelleften istenen bilgi ve belgeler mevcuttur. Söz konusu bilgi ve belgelerin istendiği tutanakta VUK 134. ve müteakip maddelerince yapılmakta olan bir vergi incelemesine esas teşkil etmek üzere bu belgelerin istenildiği belirtilmekte, belgelerin verilen sürede ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği ayrıca belirtilmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef de bir bakıma idarenin radarına girmiş durumdadır. Bu itibarla defter ve belgelerinde vergi kanunlarına aykırılık içeren bir durum varsa veya bunu tespit etmişse söz konusu hususu kendisinden talep edilen belgeleri idareye sunmadan evvel pişmanlık beyanı ile bildirmesi daha doğru olacaktır.

SONUÇ

Pişmanlık ve ıslah kurumu hiç beyanname vermemek ya da verdiği beyannamede yanlış veya eksik bilgi sunmak suretiyle vergi idaresinden gizlenen bilgilerin idareye bildirilmesini teşvik etmektedir. Bu sayede mükellef, sorumlu ya da fiile iştirak eden kişi oluşturduğu vergi kaybını gidermek yoluyla normalde idarenin bilgisi dışında bulunan ve doğal olarak kayıtdışı olan vergi kaynağının kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. Kanun kayıtdışılıkla çok yakın ilişkisi olan vergi kaçakçılığı suçunu da pişmanlık ve ıslah kapsamına alarak bir yandan kayıtlı ekonomiye de katkı sağlamaktadır.

Uygulamada pişmanlık ve ıslah kurumu ile problemlerin ağırlıklı olarak kurumun belirsiz yönlerinin yasama organı yerine idare tarafından yapılan düzenlemelerle ya da yargı kararları doğrultusunda giderilmeye çalışılmasından kaynaklandığı görülmektedir.

Vergi ziyayı cezasını gerektiren haller ile gerektirmeyen hallerde pişmanlık ve ıslahtan yararlanma koşullarının net bir şekilde belli olmaması bu alanda yaşanan en önemli sorunlardan birisidir. Bu itibarla pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma şartları vergi ziyayına sebebiyet verilmesi ve kaçakçılık suçları açısından değerlendirilecek olursa;

Kapsam şartları;

-Beyana dayanan vergilerden olması

-(Beyana dayanan vergilerde)Vergi ziyayı gerektiren fiillerin işlenmesi

³³ Nihat EDİZDOĞAN-Metin TAŞ-Ali ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 192.

³⁴ YILDIRIM, a.g.e, s.187. Dn. 4. D. 26.10.1963 Tarih, E.1960/3152,K.1963/3036 Sayılı Kararı; "Alıcı şahıs nezdinde incelemeye başlanılmış olması, satıcının bu hükme uygun şekilde yaptığı pişmanlık talebinin reddini gerektirmez"

Bildirim şartları;

-Mükellefin yetkili makamlara dilekçe ile haber verme tarihinden önce haber verilen husus hakkında ihbarda bulunmamış olması

-Mükellefin yetkili makamlara dilekçe ile haber verme tarihinden önce yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması

- Mükellefin yetkili makamlara dilekçe ile haber verme tarihinden önce takdire sevk işleminin yapılmamış olması

Beyan ve ödeme şartları,

-Hiç verilmemiş beyannamelerin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi

-Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi

-Mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde yer alan nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi

şeklinde bir sınıflandırma yapılabilir.

Söz konusu sınıflandırmanın tablo şeklindeki gösterimi aşağıda yer almaktadır.

Sınıflandırma	Kaçakçılık Cezası İçin	Vergi Ziyai Cezası İçin
Kapsam Şartları	Gerekli Değil	Gerekli
Bildirim Şartları	Gerekli	Gerekli
Beyan ve Ödeme Şartları	Gerekli değil	Gerekli

Kaçakçılık suçlarının da pişmanlık ve ıslah kurumu kapsamında yer aldığı göz önünde bulundurulduğunda; kaçakçılık suçları gibi vergi kanunlarının en ağır hükümlerinin yer aldığı suçlara sebebiyet verilmesinde vergi ziyainın oluşması şartı aranmazken, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için vergi ziyayına sebebiyet verme ön koşulu içeren bir madde metnin varlığı hem mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmakta hem de pişmanlık kurumundan beklenen yararın elde edilmesinin önüne geçmektedir. Madde metninde bu eşitliğe aykırı bu durumun önüne geçecek şekilde değişiklikler yapılması yerinde olacaktır.

Bu noktada; özellikle pişmanlıktan yararlanmanın ön koşulunu vergi ziyayına sebebiyet verilmesi olarak düzenleyen “vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler” ifadesi netleştirilmeli, vergi kanunlarına aykırı olduğu halde, vergi ziyayına sebebiyet verilmediği için pişmanlıktan yararlanmama durumu ortadan kaldırılmalıdır.

Bu aksaklıkların çözüme bağlanmış olması, eşitliğe aykırı durumların ortaya çıkmasını önlemesinin yanında pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulamadaki etkinliğinin artırılmasını da sağlayacaktır.

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

Siirt Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

BAŞKAN- Burçin Hocamıza teşekkür ediyorum gerçekten. Şimdi efendim pişmanlık miiessesesi vergi hukukumuzda önemli bir kurum. Bu kurumun gerek Ceza Hukuku, gerekse Vergi Hukuku açısından daha açıklığa kavuşturulması gereğine işaret ettiler. Bu yerinde bir tespit sanıyorum.

Şimdi efendim üçüncü konuŐmacımızı kürsüye davet edeceğim.

Üçüncü konuşmacımız Sayın Tacim Yaygır Araştırma Görevlisi. Sayın kardeŐimizin sunuŐunun konusunu Şu Şekilde ifade edeceğiz. Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de vergi yükü başlığını taşıyor. Sayın Veli Kargı Hocamızın nezaretinde birlikte hazırladıkları bir sunum. Buyurun efendim.

KÜRESELLEŞME,VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ

Doç. Dr. Veli KARGI*

Arş. Gör. Tacim YAYĞIR**

ÖZET

1990'lı yılların dünyası 1950'li yılların dünyasından oldukça farklıdır. Özellikle son yirmi yıl içinde Dünya'da küreselleşme ve Rekabete dayalı piyasa ekonomisinin hâkimiyeti yanında 1990'lı yıllarda Japonya'nın dünya ekonomisinde üstlendiği rolün artması, bilgi-işlem teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak bilgilerin çok çabuk yayılması ve teknoloji alanında ortaya çıkan uluslararası rekabet dünya ekonomisinde önemli gelişmelere neden olmuştur.

Vergi rekabeti sonucu, mobilitesi yüksek olan gelir ve kurumlar vergisinin indirilmesi vergi yükünün adaletsiz dağılımına yol açabilmektedir. Dolaylı vergilerin, Türkiye'de elde edilen vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ini oluşturması, Türkiye'de vergi yükü dağılımında adaletsizliğin olduğuna dair bir gösterge olarak kabul edilebilir.

Bu çalışmada küreselleşme ve vergi rekabetinin tanımı yapıldıktan sonra vergi rekabetinin sınıflandırılması, vergi rekabetini arttıran nedenler, vergi rekabetinin yarar ve zararları belirtilip, vergi rekabeti sonucu ülkelerin vergi sistemlerinde yapmış oldukları değişiklikler, Türkiye'de vergi rekabeti sonucu vergi yükü dağılımı ile Türkiye'deki yeni gelir vergisi kanun tasarısının vergi rekabeti açısından etkinliği araştırılmaya çalışılmıştır.

LİTERATÜR

Küreselleşme süreci dünyayı tek bir ortak pazar haline getirmiş ve uluslararası mal ve sermaye hareketlerini büyük bir hızla artmıştır. Vergide rekabetin altındaki temel unsur, mal ve sermaye hareketlerinden daha fazla pay alma telaşdır (Öz ve Yaraşır, 2009: s.33).

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının; uluslararası yatırım kararlarını çarpıtarak, etkin olmayan kaynak dağılımına, vergi matrahında aşınmalarla önemli vergi kayıplarına ve vergi yükünün sermayeden, emeğe doğru kaymasına neden olarak refah kaybına neden olduğu ileri sürülmüştür (Giray, 2005: s.118).

Ulusal mali politikaların dışsal etkilerinin ortaya çıkması ülkelerin olumlu dışsal etkilerden yararlanma ve olumsuz etkileri bertaraf etme yönündeki gayretlerini artırmaktadır. Bu türden tepkiler, ulusal vergi politikalarının etkileşim içine girmelerine ve vergi politikalarında bağımlılığın artmasına yol açmaktadır. Öncelikle bazı ülkeler bireysel-tek taraflı düzenlemelerle mobil üretim faktörlerini çekmek için vergi oranlarında büyük indirim gitmektedir (Aktan ve Vural, 2004: s.16).

* Mersin Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, velikargi@mersin.edu.tr

** Mersin Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, tacimyaygir@mersin.edu.tr

Uluslararası vergi rekabeti ve özellikle haksız vergi rekabeti uygulamaları finansal akımların ve dolayısıyla fiziki yatırım kararlarının yönünü değiştirmiştir. Bu durum küresel sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkelerin sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletmesine neden olmuştur. Bu gelişme bazı üretim faktörlerin yüksek vergili bölgelerden düşük vergili bölgelere kaçmasına ve dolayısıyla bazı ülkeler için vergi mükellefi kaybına neden olmuştur. Bunun sonucunda ise, vergi tabanı daha akışkan olan üretim faktörlerinden daha az akışkan olan üretim faktörlerine kaymaya başlamıştır(Yıldız ve Altun, 2006: s. 297).

Vergi cennetleri çok uluslu şirketler açısından bir takım avantajlarının yanında, ülkeler açısından da sermayenin ve yeni yatırımları topraklarına çekmesi bakımından önem arz etmektedir. Ancak vergi cennetleri vergi kaçakçılığına neden olmaları, yasadışı işlerden doğan kara paranın aklanmasına aracılık etmeleri ve yolsuzluk ekonomilerine yol açmaları bakımından bu olumsuzlukları içinde barındırmaktadırlar.

Çok uluslu şirketler konularında herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen doğrudan yabancı yatırım kazançlarını optimize edebilir ve kurumlar vergisi yükümlüklerini düşürebilir. Doğrudan yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde kurumlar vergisi oranları önemli bir faktördür. Ancak son yapılan araştırmalara göre yabancı gelir vergisi oranları kritik bulunabilir, vergi oranının yanında başka etmenlerde bulunabilir(Moore ve Ruane, 2005: ss. 20-21).

Vergi rekabetinin üretim faktörleri üzerindeki etkisi çerçevesinde bir değerlendirme yapıldığında, rekabetin olumlu etkisi daha az akışkanlığa sahip olan işgücü üzerinde sınırlı düzeyde kalmaktadır. Potansiyel iyileşme önerileri doğrudan yabancı sermaye girişlerinin artacağı yönünde öneride bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi rekabetinin sermaye gibi daha akışkan olan üretim faktörü üzerindeki etkisinin görece daha fazla olduğu söylenebilir(Gedik, 2011: s.347).

Literatürdeki vergi rekabeti ile ilgili temel tartışmalardan biri kurumlar vergisi oranındaki dibe doğru yarış ve bunun sermaye mobilitesi üzerindeki etkisidir(Çelikkaya, 2010: s. 50).

Mali rekabet iki tür etkinsizlik yaratmaktadır. Birincisi, rekabet nedeniyle kaynak dağılımı kamusal mallardan özel mallara doğru değişmektedir. Mali rekabetin yarattığı ikinci etkinsizlik ise kamu harcamalarının bileşiminde ortaya çıkmaktadır(Göker, 2008: s. 132).

GİRİŞ - KÜRESELLEŞME

Kalkınma kavramının aksine, küreselleşmenin yeterli bir kavramsal olgunluğa ulaştığı ve üzerinde fikir birliği oluşan bir tanımı olduğu söylenemez. Bununla birlikte, küreselleşmenin en yaygın kullanımında mal ve hizmetlerin, üretim faktörlerinin, teknolojik birikimin ve finansal kaynakların ülkeler arasında serbestçe dolaşabildiği ve faktör, mal, hizmet ve finans piyasalarının giderek bütünleştiği bir süreç anlamını taşıdığı söylenebilir. Bu alanlarda ulus devletlerin etkisinin giderek zayıflaması, buna karşılık çokuluslu şirketlerin başta bir rol üstlenmesi de küreselleşme sürecinin en temel özellikleri arasında yer almaktadır. İktisat dışındaki sosyal bilimcilerin ise küreselleşme sürecinin “sosyal ilişkilerde ve karşılıklı bağımlılıkta dünya çapında artı” gibi özelliklerini ön plana çıkardıkları görülmektedir (Şenses, 2004: s. 17).

Gelir dağılımı ve yoksulluğa ilişkin göstergeler, sayısal verileri yayınlayan kuruluşlara göre de farklılık göstermekle birlikte, neoliberal küreselleşme döneminde gelir dağılımının gerek ülke grupları gerekse ülkeler içinde bozulduğu ve yoksulluğun artarak kaygı verici boyutlara ulaştığını göstermektedir. Nüfusun en düşük geliri beşte birlik kısmının toplam gelir veya tüketim içindeki payı Brezilya ve Botswana'da % 2,2, Honduras ve Güney Afrika'da % 2,0, Sierra Leone'de ise % 1,1 gibi çok düşük seviyelerdedir. Yoksulluk ise başta Güney Sahra ülkeleri olmak üzere birçok gelişmekte olan ülkede nüfusun önemli bir kesimini etkisi altına almıştır. Yoksulluk, Nijerya'da % 70,2, Zambiya'da % 63,7, Madagaskar'da % 49,1 ve Gana'da % 44,8 gibi çok yüksek oranlara ulaşmıştır. Son yıllarda yüksek büyüme performanslarıyla dikkatleri üzerine çeken Hindistan'da ve özellikle Çin'de dahi eşitsizliklerin giderek arttığı gözlenmektedir. Her iki ülkede hızlı büyümenin, kırsal kesimde yaşayan geniş kitlelere ulaşmadığına dikkat çekilmektedir(Kahn ve Yardley, 2004, Aktaran Şenses, 2004: s.17).

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon ve gittikçe artan finansal entegrasyonun sonucu olarak ülkelerin, finansal sermayeyi ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük efektif vergi oranları uygulamaları veya vergi yükünü düşürmek için vergisel teşvik uygulama çabaları olarak tanımlanabilir. Küreselleşme sonucu mobilitesi artan yabancı sermayeyi (portföy yatırımlar – doğrudan yabancı yatırımlar) çekebilen ülkeler fayda sağlarken (yararlı vergi rekabeti) bu rekabete karşı koyamayan veya koymakta geciken ülkeler zarara(haksız vergi rekabeti) uğramaktadır.

Küreselleşme ile birlikte artan uluslararası entegrasyonlar ülkelerin vergileme hak ve kapasitelerinin üzerinde önemli etkilerde bulunmuştur. Bu durum vergileme alanında klasik yöntemler dışında yeniarayışların yaşanmasına yol açmıştır. Bu süreçte yaşanan önemli gelişmelerden biri de vergilerin ülkeler arasında bir rekabet aracı olarak kullanılmaya başlanması olmuştur. Özellikle de yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi oranlarında, tarifelerinde, matrahlarında ve vergi yüklerinde bir dizi ayarlamalar yapmak suretiyle vergileri bir teşvik aracı olarak kullanmaya başlamıştır. Bunun sonucunda ülkelerin vergi yapılarında önemli bir dönüşüm yaşanmıştır.

Ülkelerin vergi yapılarındaki dönüşümler gelir üzerinden alınan vergilerin oranlarının indirilmesi ve vergisel teşviklerin artırılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel teşvikler ve gelir üzerinden alınana vergilerin indirimi ile yabancı sermayeyi çekebilen ülkeler fayda sağlarken bunu başaramayan ülkeler vergi rekabetinin zararları ile karşılaşabilmektedir. Zararlı vergi rekabetine örnek teşkil eden vergi cennetleri diğer ülkelerin vergi gelirlerinde bir aşınmaya sebep olabilmektedir.

Türkiye'deki vergi yükü dağılımını incelediğimizde dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içerisinde ki payı %30 civarlarında görülmektedir. Bu durumun sebeplerinden bir tanesini vergi rekabeti sonucu istenilen düzeyde vergi toplayamayan vergi idaresinin, bu eksikliği dolaylı vergiler vasıtasıyla kapatmak istemesi olarak düşünülebilir.

VERGİ REKABETİ

Vergi rekabeti farklı vergilendirme yetkisine sahip ülkeler arasında bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyet üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak şekilde kısmen veya tamamen vazgeçmesi şekliyle ortaya çıkarak bu sayede gelir yaratıcı ilgili faaliyeti kendi sınırları içine çekme gayretidir(Batun, 2009).

Bir başka tanıma göre vergi rekabeti, genelde bir ülkenin ekonomik refah seviyesini arttırmak, ülke içerisindeki milli sermayenin daha rekabetçi olabilmesini sağlamak ve doğrudan yabancı sermayeyi ülke içerisine çekebilmek gayeleriyle o ülkedeki vergi sistemi dolayısıyla oluşan toplam vergi yükünün bu alandaki rakip ülkelerdeki vergisel ortam göz önünde bulundurulmak suretiyle hafifletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Çak, 2008: s. 3).

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini hafifletmek suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi iktidar alanlarını cazip hale getirme çabasına yönelmeleri olarak tanımlanabilir (Aktan ve Vural 2004:s. 2).

Vergi rekabeti ile ilgili tanımlardan da anlaşılacağı üzere, gerek vergi oranlarının indirilmesi, gerekse istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel teşviklerle ülkelerin kendi iktidar alanlarını uluslararası yatırımları için cazip hale getirme ve ekonomik refahı artırma gibi olumlu niyetleri, bu konudaki mevcut politikaların ortaya çıkış noktasını meydana getirmektedir.

Vergi rekabeti ile ilgili tanımlara bakılarak, vergi rekabetinin üç unsurunun olduğu söylenebilir;

1. Vergi rekabeti, birey ve işletmelerin uluslararası vergi rekabeti gücünü arttırarak yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.
2. Vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabetinde yükümlüler, kendileri için daha elverişli vergi sistemine sahip ülkeleri tercih ederler.
3. Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştirilmesidir.

Vergisel teşvikler, yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye tek başına yeterli olmamaktadır. Vergisel teşviklerin yanı sıra ülkedeki siyasi ve ekonomik istikrar, sosyal, fiziki ve iletişim altyapısı, nitelikli iş gücü, işgücü maliyeti, bankacılık sistemi gibi bazı vergi dışı etkenler de yabancı sermayeyi çekmekte etkili olmaktadır. Ancak vergi dışı koşullar aynı kalmak şartıyla özellikle mobilitesi yüksek olan dolaysız vergiler (gelir vergisi-kurumlar vergisi) vergi rekabeti açısından büyük önem taşımaktadır. Dolaysız vergilerin bu önemini Meussen yaptığı bir çalışmada, şirketlere yönelik efektif vergi oranlarındaki %1'lik bir indirimin, ilave yabancı yatırımları %3,3 oranında arttırabileceğini belirtmiştir (Giray, 2005: s. 96).

Vergi rekabeti, rekabet edenlerin konumuna göre yatay ve dikey vergi adaleti ya da vergi rekabetine taraf olan ülkelerin elde ettikleri sonuca göre yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak sınıflandırılabilir.

Yararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabetinin yararlı sonuçlar ortaya çıkardığını ileri sürenler, ekonomide rekabetin tüm formlarının yararlı sonuçlar meydana getirdiğini belirtmek suretiyle vergi rekabetinin de piyasalar, iş çevreleri ve devletler üzerinde olumlu gelişmelere neden olduğunu ifade etmektedirler. Bu yazarlara göre vergi rekabeti, tasarrufları arttırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde bir artışa neden olmaktadır. Yatırımlar ve kayıtlı tasarruflar üzerindeki yüksek vergi oranları, büyümenin unsurları

arasında yer alan yatırım ve tasarrufları olumsuz etkilemekte ve daha az iş yaratılmasına sebebiyet vermektedir. Yine çalışan kesim üzerindeki vergilerin yüksek tutulması da, hem işverenler açısından maliyetleri arttırmakta hem de çalışanlar açısından boş zamanın alternatifi olan çalışmayı daha az çekici hale getirmektedir. Tüm bu nedenler, genel olarak büyüme üzerinde negatif bir etkiye sahiptir (Punto, 1998: s. 72, aktaran Jafarov, 2013: s. 27).

Vergi rekabetinin yararlarını sıralayacak olursak;

1. Dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tabanının genişletilerek daha fazla gelir elde edilmesi.
2. Vergi rekabeti ile kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımını sağlanarak, dünya genelinde refah ve yaşam standartları yükseltilebilir.
3. Vergi indirimi sonucu vergi gelirlerinde azalma yaşayan ülkeler, kamu hizmetlerini seçmenlerin tercihlerine göre daha etkin kullanırlar.
4. Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.
5. Vergi rekabeti yatırımların artmasını sağlar. Yatırımların artması dolayısıyla istihdam artar.
6. Yüksek vergi oranları mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yöneltmektedir. Vergi rekabeti sonucu vergi oranlarının indirilmesi vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.
7. Vergi rekabeti mali disiplini sağlayabilir.
8. Vergi rekabeti refah düzeyini arttırabilir.

Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti eğer ölçsüz bir şekilde ülkelerin vergi oranlarını dibe doğru bir yarışa götürüyorsa ve bundan dolayı vergilendirilebilir matrahların vergi dışına çıkmasına sebep oluyorsa, artık zararlı bir duruma gelmiş olarak nitelendirilebilir (Çak, 2008: s. 9).

Zararlı vergi rekabeti üzerinde yapılan tartışmaların arka planında ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikalarının mobil üretim faktörleri üzerinde çarpıtıcı etkiler meydana getirmesi ve bu bağlamda ülkelerin birbirleri üzerine olumsuz mali dışsallıklar oluşturmasıdır (Eyupgiller, 2002: s. 23).

Ülkelerin, yabancı sermayeyi çekebilmesi için bireylerin ve kurumların yatırım kararlarını etkilemeye çalışması ve özellikle sermaye dolaşımını kendi ülkesine çekebilme çabası, uluslararası vergi rekabetini ortaya çıkarmaktadır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken bu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır.

Bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadırlar. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir. Bu tür vergi rekabetine “zararlı veya adil olmayan (haksız) vergi rekabeti” denilmektedir. Zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla, uluslara-

rası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir (Karaca, 2001: s. 90).

OECD zararlı vergi uygulamaları ilgili çeşitli raporlar yayınlamıştır. Uluslararası vergi rekabeti kavramının zarar verici olduğu yolundaki vurguların kaynağını OECD'nin 1998 tarihli 'Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun' raporu oluşturmaktadır. OECD yayınladığı bütün raporlarında vergi rekabetinin ulusal ve uluslararası alanlardaki zararlı yönünü vurgulayarak, bu konuda uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ile ne tür önlemler alınması gerektiği konusunda vurgularda bulunmuştur.

1998 tarihli OECD raporunda küreselleşmenin ve bunun sonucu olarak sermayenin ülkeler arasında dolaşım kabiliyetinin artmasının son yıllarda dünya genelinde vergi indirimlerine neden olduğu vurgulanmıştır. Rapora göre, sermaye üzerindeki uluslararası dolaşım engellerinin büyük ölçüde kalktığı günümüz dünyasında vergi yükümlülerine cazip vergi olanakları sunarak sermayeyi kendisine çekmeyi amaçlayan ülkeler, diğer ülkelerde matrah aşınmalarına ve refah kayıplarına neden olabilmektedirler (Ferhatoğlu, 2006: s. 88).

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine genel bir çerçeve içerisinde bakacak olursak:

1. Vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olabilmesidir. Vergi rekabeti sonucu kaynaklarını etkin bir biçimde vergilendiremeyerek, gelirleri giderlerini karşılamayacak duruma gelen ülkeler dibi doğru bir yarış içerisinde girerek yanlış vergi politikaları uygulayabilmekte ve bunun sonucunda ülkelerin vergi matrahları erozyona uğrayarak mali bozulma gerçekleşebilmektedir (Kılıçarslan, 2005: s. 42).
2. Vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden, emek gayrimenkul, harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adillliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır.
3. Vergi rekabeti serbest piyasa önünde bir engel oluşturmaktadır. Vergileme kaynaklı faktörler, yatırım ve tasarruf kararlarında sapmalara yol açabilmektedir. Nitekim yatırımların getiri oranları düşünülmeden, etkinlik analizi yapılmadan, vergisel avantajlara bakılarak yapılması etkinlik kaybına yol açmaktadır (Karaca, 2001: s. 90).
4. Vergi rekabeti kamu hizmeti sunumunda etkililiği bozabilir. Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi oranlarında indirim gitmek zorundadırlar. Dolayısıyla vergi kaybına uğrayan devletlerin gelir sağlama ayağı sakat kalmaktadır. Gelir ayağı sakat kalan devletler, bu açığı kapatmak için iç ve dış borçlanmaya gitmekte ya da kamusal hizmetleri sınırlandırabilmektedir (Kazgan, 2002: s. 235).
5. Vergi rekabeti sosyal devletin zarar görmesine sebep olabilmektedir. Vergi rekabetini savunanların argümanlarının temelinde kamu harcamalarının özel harcamalara göre kötü olduğu görüşü yatmaktadır. Hâlbuki refah devleti sadece ekonomik açıdan değerlendirilmemektedir. Verimlik, muhasebe tutar gibi fayda maliyet hesapları yapılarak hesaplanamaz. Maliyetleri düşürmek mümkündür. Ancak bu durumda başka dışsallıkların ortaya çıkması beklenmelidir.

Vergi rekabeti savunulurken hareket maliyetleri ve engelleri hesaba katılmamaktadır. Dolayısıyla vergi rekabeti aslında pahalı bir rekabet olmaktadır (Benk, 2004).

ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI

OECD 1998 yılında yayınladığı raporda, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını **tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri** olarak göstermiştir.

Tercihli Vergi Rejimleri

Zararlı tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerini ifade etmektedir (Ekemkçi, 2003: s. 11). Tercihli vergi rejimlerinin varlığı ev sahibi ülkenin iç piyasasında arz ve talebi olmayan veya az olan faaliyetlerin konuşlanmasını teşvik edebilir (Günaydın ve Benk, 2003: s.151).

OECD 1998 yılında yayınlamış olduğu raporda tahrip edici vergi rejimlerinin özelliklerini belirtmiştir;

- **Düşük veya sıfır oranlı vergi:** Düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulaması, vergi tarifesindeki oranların düşüklüğü yada vergi matrahının yeterli ölçüde tanımlanmamasından dolayı, ödenen verginin gerçekte elde edilen gelirin küçük bir bölümünü oluşturmasıdır.
- **Rejimin konuluş amacının korunması (Ring-fencing of regimes):** Ülkelerin sağladığı vergisel kolaylıklardan, kendi vatandaşlarının bu imkânlardan faydalanmasını önleyici tedbirlerin koyulmasını ifade eder. Böylece ülkeler vergileme alanında kendi iç tabanlarını korurken rakip ülkelerin vergi tabanının erozyona uğramasını sağlarlar.
- **Şeffaflık eksikliği:** İdare, şeffaflığın olmadığı bir yerde kuralları keyfi olarak kullanarak, mükellefler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır.
- **Etkin bilgi alışverişinin eksik oluşu:** Bu rejimde, ülkeler diğer ülkelere mükellefleri hakkında bilgi vermeyi kabul etmemektedirler.

OECD'nin yayınlamış olduğu raporda yukarıda belirtilen 4 ana kıstasın yanında tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde yararlanabilecek 6 yardımcı kıstas daha sunmuştur. Söz konusu kıstaslar şunlardır (Hoşyumruk, 2003: s. 24):

- Suni olarak tanımlanmış (yapay gerekçelere dayanan) istisna ve indirimler içeren vergi matrahı,
- Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerinin uygulanması,
- Yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi,
- Vergi oranlarının veya matrahın pazarlığa tabi olması,
- Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının uygulanması,
- Çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması.

Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılmaya başlanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı, verginin meydana gelmesi ile aynı döneme denk düştüğü, Antik Yunan'da tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan % 2 oranındaki ithalat vergisinden kaçmak için mallarını Atina'nın açığında bulunan adalarda depoladıkları ve Orta Çağ'da bazı zengin kentlerin de bölgelerindeki ticaretin vergisel uygulamalar ile teşvik edilmesi sonucu oluştuğu bildirilmektedir (Aktan ve Vural, 2004: s.11). Yakın çağlarda ise I. Dünya Savaşından sonra ABD ve İngiltere'de vergi oranlarının artmasından dolayı sermaye, yurt dışına transfer edilmeye başlanmıştır. Özellikle İngiltere'de yüksek gelir elde edenlerin, yüksek vergi oranları sonucu yüksek miktarda vergi ödemelerinden dolayı vergi cennetlerinin gelişmesinde önemli rol oynadıkları söylenebilir (Öz, 2005: s.126). Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. İsviçre, İkinci Dünya savaşının öncesinde ve savaş döneminde güvenli bir ada olma niteliğine sahip olması sebebiyle sermaye çekebilene bu ülke, savaş sonrasında da savaşan ülkelerin, kayıplarını telafi etmek için vergi oranlarını artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir (Aktan ve Vural, 2004: s.11).

Çok uluslu şirketler, uluslararası ticari faaliyette bulunmaları esnasında karşılaştıkları bir biri ile uyumlu olmayan vergi anlaşmaları ve çifte vergilenme ile baş edebilmek için vergi cennetlerinde faaliyette bulunmayı tercih etmişler ve özellikle, borç ilişkisi yoluyla ödenen faizlerin gider yazılabilmesi ve yurt dışından bağlı şirketlerden elde edilen temettülerin vergi erteleme yoluyla vergileme dışı bırakılması bu dönemde uluslararası doğrudan yatırımların önemli bir özelliği olmuştur (Öz, 2005: ss.126-127).

Vergi cenneti ile ilgili literatürdeki vergi cenneti tanımını tam olarak karşılayamamaktadır. Bu tanımlara göre vergi cenneti ülkeler, vergi sistemlerinde sıfır ya da düşük oranlı vergi uygulayan ülkelerdir. Ancak ülkeler ekonominin durumuna göre belli sektörlerde vergisel kolaylıklar yapmak durumundadırlar. Dolayısıyla vergisel kolaylık uygulayan her ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek yanlış olur. Vergi cenneti ülkeleri belirlerken OECD'nin 1998 yılında yayımlanmış olduğu rapordaki kıstasları göz önünde bulundurabiliriz. Bu kıstaslar:

- **Hiç vergi uygulanmaması ya da nominal vergi uygulanması:** Bu kritere göre bir ülkenin vergi cenneti sayılabilmesi için ya hiç vergi ödenmemesi ya da ödenen verginin, elde edilen gelirin çok küçük bir bölümünü oluşturması gerekmektedir.
- **Bilgi değişiminden kaçınılması:** Vergi cenneti ülkeler yasal ve idari düzenlemelerle, mükelleflerin bilgilerini vermekten kaçınan ülkelerdir. Etkin bilgi değişiminin olmadığı vergi cenneti ülkeler, kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için sığınak hale gelmektedir.
- **Sistemin şeffaflıktan yoksun olması:** Vergi cenneti ülkelerde, mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları yâda vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkân sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin mevcut oluşu ve bu ülkelerin vergi idarelerinin diğer ülkelere tamamı ile kapalı olması, vergi sisteminin şeffaf olmadığının göstergesi olarak kabul edilir.
- **Belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması:** Vergi cenneti ülkelerde kişi ve kurumlar, belirli bir düzeyde faaliyette bulunmak zorunda değildirler. Asli faaliyet vergi

cenneti ülkede gerçekleşmemekte, buralarda faaliyette bulunan kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir daire, bir masa, bir telefon, iyi ihtimal ile bir sekreterden öteye geçmemektedir. İşlemler ise sadece kâğıt üzerinde kalmakta ve sanki buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Örneğin, 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır. Yine dünyaca ünlü spekülör Soros, 21 milyar dolarlık fonun %90 ile danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları, vergi cennetleri üzerinden yürütmektedir. (AKTİŞ Muhammet)

VERGİ REKABETİNİN VARLIĞINA İLİŞKİN BULGULAR VE ÜLKELERİN VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ DEĞİŞMELER

Vergi rekabetine karşı alınabilecek önlemler tek taraflı da olabilmektedir. Fakat bu tek taraflı mücadelelerin etkili oldukları pek söylenemez. Tek taraflı önlemlerin başında da gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler, birtakım ülkelerin vergi sistemlerini yeniden yapılandırması ile sistemlerine ikili gelir vergisi modelini getirmeleri gelmektedir. Birçok ülke yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için, vergi rekabetinden sağlayacağı yarar ile uğrayacağı zarar arasında bir denge kurmak adına vergi oranlarında ya indirime gitmekte, ya da oranları artırma yolunu seçmektedirler (Özel, 2009: s. 341).

Ülkeler oluşan zararlı vergi rekabetine karşı başvurdukları ilk yol dolaysız vergilerde yani gelir ve kurumlar vergisinde gerçekleştirdikleri indirimler ve vergi matrahını genişletmeye yönelik düzenlemeleridir (Yıldız, 2005: s. 50). Ayrıca ülkeler bu indirimlerin yanında vergi sistemlerine dışarıdan gelebilecek olumsuzluklara karşın birtakım vergisel düzenlemelere de yer vermişlerdir (Peker, 2012: s. 67). OECD ülkelerinde yıllar itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında bu durum daha iyi anlaşılabilir.

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (1985-2010)

Ülkeler	1985	1990	1995	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	60	49	47	47	47	47	47	45	45	45	45
Avusturya	62	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Belçika	76	55	58	50	50	50	50	50	50	50	50
Kanada	50	44	44	29	29	29	29	29	29	29	29
Şili	-	-	-	40	40	40	40	40	40	40	40
Çek Cum.	-	-	-	32	32	32	32	32	15	15	15
Danimarka	73	68	64	59	59	59	59	59	62.3	62.3	55.4
Finlandiya	65	64	63	53.5	52.5	52.2	51.4	51	50.7	49.8	49.6
Fransa	65	53	51	48.1	48.1	48.1	40	40	40	40	41
Almanya	65	65	66	48.5	45	42	42	45	45	45	45
Yunanistan	63	50	45	40	40	40	40	40	40	40	45
Macaristan	-	-	-	40	38	38	36	36	36	36	32
İzlanda	63	56	40	25.8	25.8	24.8	36.7	35.7	35.7	37.2	46.3
İrlanda	65	58	48	42	42	42	42	41	41	46	47
İtalya	81	66	67	45	45	43	43	43	43	43	43
Japonya	70	65	65	50	50	50	50	50	50	50	50
Kore	65	60	48	36	36	35	35	35	35	35	35
Lüksemburg	57	57	56	39	39	39	39	39	39	39	39
Meksika	55	55	40	34	33	30	29	28	28	28	30
Hollanda	72	72	60	52	52	52	52	52	52	52	52
Y. Zelanda	62	66	33	39	39	39	39	39	39	38	33
Norveç	64	54	42	47.5	47.5	47.5	40	40	40	40	47
Polonya	-	-	-	40	40	50	40	40	40	32	32
Portekiz	69	40	40	40	40	40	42	42	42	42	45.9
Slovakya Cum.	-	-	-	38	19	19	19	19	19	19	19
İspanya	66	56	56	45	45	45	45	43	43	43	43
İsveç	80	72	58	57	56.7	56.8	56.8	56.8	56.7	56.7	56.6
İsviçre	33	33	35	40.4	40.4	40.4	40.4	40.4	40	40	40
İngiltere	60	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
Amerika	50	33	42	35	35	35	35	35	35	35	35

En üst gelir dilimine uygulanan oranlardır.

Kaynak: Öz ve Yaraşır, 2009: s. 18, Susam ve Oktayer, 2012: s. 180

Tablodan da görüleceği üzere, 1985 yılından bu yana OECD'nin gelişmiş ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranları düşürülmüştür. Vergi oranlarındaki bu değişiklikler yabancı sermaye yatırımlarının hareketliliğini ve miktarını artırmıştır (Öz ve Yaraşır, 2009: ss. 18-19). Söz konusu indirimler kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler kadar olmasa da, gelir vergisi oranlarında da 1980'lerden itibaren görülmektedir. Türkiye'de yapılan düzenleme sonucu üst dilim oranı %40'tan %35'e düşürülmüştür. Bu oran da birçok ülke ile karşılaştırıldığında avantajlı bir durum ortaya koymaktadır.

Aynı durum kurumlar vergisi oranlarında da görülmektedir. Kurumlar vergisi oranları da 1980'lerden itibaren düşme eğilimi göstermiştir. Kurumlar vergisi oranlarının düşmesi toplam yatırım miktarını artırmış ve böylece kurumlar vergisi mükellefiyeti artmıştır. Düşük vergili ülkelerde kurumlar

vergisi gelirinin artmasının sebebi de, yüksek vergili ülkelerde kurumlar vergisinden kaçış için sermaye hareketliliğinin artmasıdır. Örneğin, İrlanda'nın 2000 yılında 3,8 milyon nüfusuyla Japonya ve İtalya'dan daha fazla doğrudan yabancı yatırımları çekebilmesinin nedeni, imalat, finansal hizmetler ve diğer alanlarda uygulamış olduğu %10 oranındaki kurumlar vergisidir. BM'ye göre İrlanda, büyüme ve rekabet göstergelerine göre gelişmiş ülkeler arasında dinamik bir ülke olarak belirtilmektedir (Akmaz, 2007).

Özellikle sermaye birikimi yetersiz olan ülkelerin bu indirimleri uygulamalarındaki amaç yabancı sermayeyi kendi alanlarına çekebilmek, bu yolla ekonominin canlanmasını sağlamaktır. Sermayeyi ülkeye çekebilmedeki en önemli koz da kurumlar vergisi olmuştur (Günaydın ve Eser, 2005: s. 128). OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranlarındaki yapmış olduğu değişikliklere bakıldığında bu durum daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

Tablo 2'den de görüleceği gibi, 1980'li yıllardan itibaren OECD ülkelerinde uygulanan ortalama kurumlar vergisi oranında hızlı bir azalış gerçekleşmiştir. 1981 yılında %47,6 düzeyinde olan kurumlar vergisi ortalama oranı yıllar itibariyle bir azalış göstererek 2010 yılında %25,9'lara kadar gerilemiştir. Ülkeler bazında bakıldığında ise her bir ülkede kurumlar vergisi oranının seyri farklılık göstermektedir. Bununla birlikte ülkelerin gelişmişlik düzeyidir. Nitekim İrlanda %72'lik indirimle kurumlar vergisinde en büyük indirimi gerçekleştiren ülke iken Finlandiya (%58), Avusturya (%55) ile İrlanda'yı takip etmektedir. Yapmış olduğu kurumlar vergisi indirimi açısından İspanya ise son sıradadır. İleriki bölümlerde ki tablolardan da görüleceği üzere Türkiye kurumlar vergisinde 1980'den sonra günümüze kadar %60'luk bir indirim uygulamıştır. OECD ülkeleri açısından değerlendirdiğimizde Türkiye, İrlanda'dan sonra en yüksek kurumlar vergisi indirimi uygulayan ikinci ülke olmuştur.

Yapılan bu indirimlerin başarılı olup olmadığının değerlendirilmesi iyi yapılmalıdır. Çünkü doğrudan uluslararası yatırımları çeken ülkeler sıralamasında yer alan on ülkeden bazıları ABD, Fransa, Almanya, İngiltere, Belçika olduğu ve söz konusu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında Almanya haricinde ciddi indirimlerde bulunmadıkları görülmektedir (Çak, 2008: s. 15).

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki, artan sermaye hareketliliğinin kurumlar vergisi oranlarını düşürme yönünde bir baskı oluşturduğu ve bunun emek geliri üzerindeki efektif vergi oranını artırdığı yönündedir. Aslında bu dibe doğru bir yarıışı destekleyici olup tam bir kanıt değildir. Çünkü çok uluslu şirketler, vergi oranlarına rağmen altyapısından, doğal kaynaklarından, teknolojisinden, işgücünden faydalanmak istedikleri ülkelerde yatırım yapmaya devam etmektedirler. Bu da büyük ölçekteki ülkelerin neden kurumlar vergisi oranlarını çok düşürmediğinin sonucudur. (Çelikkaya, 2010: s. 50)

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları

Ülkeler	1981	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	46	46	39	36	34	30	30	30	30	30	30
Avusturya	55	55	30	34	34	25	25	25	25	25	25
Belçika	48	45	42	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34
Kanada	50,9	49,4	41,5	42,9	43,6	34,5	34,1	34,1	31,7	31,3	29,5
Şili	-	-	-	-	15	17	17	17	17	17	17
Çek Cum.	-	-	-	41	31	26	24	24	21	20	19
Danimarka	40	50	40	34	32	28	28	25	25	25	25
Finlandiya	61,5	61,8	44,5	25	29	26	26	26	26	26	26
Fransa	50	50	42	36,7	37,8	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4
Almanya	60	60	54,5	55,1	52	38,9	38,9	38,9	30,2	30,1	30,1
Yunanistan	45	49	46	35	40	32	29	25	25	25	24
Macaristan	-	-	40	18	18	16	17,3	20	20	20	19
İzlanda	-	-	-	-	30	18	18	18	15	15	15
İrlanda	45	50	43	38	24	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İtalya	36,3	46,4	46,4	53,2	37	33	33	33	27,5	27,5	27,5
Japonya	-	-	50	50	40,9	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5
Kore	-	-	-	-	30,8	27,5	27,5	27,5	27,5	24,2	24,2
Lüksemburg	-	-	-	-	37,5	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6
Meksika	42	42	36	34	35	30	29	28	28	28	30
Hollanda	48	43	35	35	35	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5
Y. Zelanda	45	45	33	33	33	33	33	33	30	30	30
Norveç	50,8	50,8	50,8	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	-	-	-	40	30	19	19	19	19	19	19
Portekiz	49	55,1	40,2	39,6	35,2	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	26,5
Slovakya Cm	-	-	-	40	29	19	19	19	19	19	19
İspanya	33	35	35	35	35	35	35	32,5	30	30	30
İsveç	57,8	56,6	53	28	28	28	28	28	28	26,3	26,3
İsviçre	33	31,9	30,6	28,5	24,9	21,3	21,3	21,3	21,2	21,1	21,1
Türkiye	50	40	46	25	33	30	20	20	20	20	20
İngiltere	52	40	34	33	30	30	30	30	28	28	28
Amerika	49,7	49,8	38,7	39,6	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,1	39,2
Ortalama	47,6	47,8	41,3	36,2	33	28,2	27,6	27,2	26,2	26	25,9

Kaynak: Susam ve Oktayer, 2012: ss. 176-177

Ülkelerin tek taraflı olarak alacakları bu vergi indirimlerinin yanı sıra diğer bazı önlemler de bulunmaktadır. OECD bu önlemleri şöyle sıralamıştır(OECD, 1998: 40-46, aktaran Peker, 2012: s. 72).

- Ülkeler yabancı şirketlerin mali işlemlerine yönelik uluslararası standartlara uygun kurallar getirip uygulayabilirler.

- Yabancı yatırım fonlarına sahip ülkeler bu fonların zararlı vergi rekabetine yol açmayacak şekilde kullanılmasına yönelik düzenlemeler yapabilirler.

- Uluslararası işlemler ve tam mükelleflerin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerini raporlamaya yönelik kurallar getirilmeli ve diğer ülkelerle paylaşılmaya yönelik adımlar atılabilir.

- Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak ülkeler OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberini kullanabilirler.

Ülkelerin tek taraflı olarak alacakları önlemler onlara ne ülke içinde ne de ülkeler arasında bir avantaj sağlayacaktır. Çünkü vergi rekabeti evrensel bir boyut olduğundan, sorunun çözümü de evrensel bir boyuta sahiptir.

VERGİ REKABETİNİN 1980 SONRASI TÜRK VERGİ POLİTİKALARINA ETKİSİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN SEYRİ

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye ekonomisi de 1980'lerden itibaren serbestleşme politikaları ile bu yeni ekonomik düzene dâhil olmaya başlamıştır. Türkiye'de 1980 yılından itibaren ithal korumaları kaldırmış dışa açık ekonomi modeli benimsenmiş mal ve finans piyasalarında dünya ekonomisi ile bütünleşme sürecine girilmiştir(Susam ve Oktayer, 2012: s. 170). Nitekim Uluslararası finans kuruluşlarının özellikle IMF'nin belirlediği koşullarçerçevesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de uygulamaya konan 24 Ocak istikrar ve yapısal uyum politikaları, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanmasını, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirerek serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesini ve dışa açılmanın sağlanmasını amaçlamaktadır (Kargı ve Özüğurlu, 2007: s. 279).

Dönem içerisinde vergi rekabetine uyum sağlamak amacıyla en önemli gelişmelerden biriside gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesidir. Arz yönlü iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir (Kargı ve Özüğurlu, 2007: s. 281). Dünya uygulamaları ile karşılaştığımızda, vergi oranları açısından ülkemizdeki gelişime baktığımızda, özellikle kurumlar vergisi alanında dünyadaki vergi rekabeti ile uyumlu bir yapının sergilendiği görülür. Nitekim tablo 3'den görüleceği üzere Türkiye'de kurumlar vergisi 1981 yılında %50 oranında uygulanırken günümüze kadar bu oran %60 oranında azaltılarak %20'ye kadar indirilmiştir.Dolaysız vergilerdeki indirim sadece kurumlar vergisinde olmamış, kişisel gelir vergisinde de vergi rekabetinden dolayı Türkiye'de indirilmiştir. Ancak kurumlar vergisi ile karşılaştığımız zaman kişisel gelir vergisindeki değişim kurumlar vergisindeki değişim kadar olmamıştır. Bunun nedeni ise doğrudan yatırım yapacak firmaların-işletmelerin yer seçimi yaparken birçok faktör ile birlikte vergi oranlarını da dikkate almasıdır. Nitekim tablo 4'e baktığımızda Türkiye'de 1995 yılında gelir vergisinin en üst dilimi için %55 oranı uygulanırken bu oran 1999 yılında %45 oranına indirilmiş, 2006 yılında ise üst dilim oranı %35'e indirilmiştir. Günümüzde gelir vergisinin en üst dilimi için %35 oranı uygulanmaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranları

YILLAR	VERGİ ORANLARI	YILLAR	VERGİ ORANLARI
1981	50	2004.	30
1985	40	2005.	30
1990	46	2006.	20
1995.	25	2007.	20
1996.	25	2008.	20
1997.	25	2009.	20
1998.	25	2010.	20
1999.	30	2011.	20
2000.	33	2012.	20
2001.	33	2013.	20
2002.	33	2014.	20
2003.	33	2015.	20

Kaynak: (Armağan, 2007: s. 233)

Tablo 4: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranları (En Üst Dilimdeki Oranlar)

YILLAR	1.DİLİM	2.DİLİM	3.DİLİM	4.DİLİM	5.DİLİM	6.DİLİM	7.DİLİM
1995.	25	30	35	40	45	50	55
1996.	25	30	35	40	45	50	55
1997.	25	30	35	40	45	50	55
1998.	25	30	35	40	45	50	55
1999.	20	25	30	35	40	45	
2000.	20	25	30	35	40	45	
2001.	20	25	30	35	40	45	
2002.	20	25	30	35	40	45	
2003.	20	25	30	35	40	45	
2004.	20	25	30	35	40	45	
2005.	20	25	30	35	40		
2006.	15	20	27	35			
2007.	15	20	27	35			
2008.	15	20	27	35			
2009.	15	20	27	35			
2010.	15	20	27	35			
2011.	15	20	27	35			
2012.	15	20	27	35			
2013.	15	20	27	35			
2014.	15	20	27	35			
2015.	15	20	27	35			

Kaynak: (Armağan, 2007: s. 229)

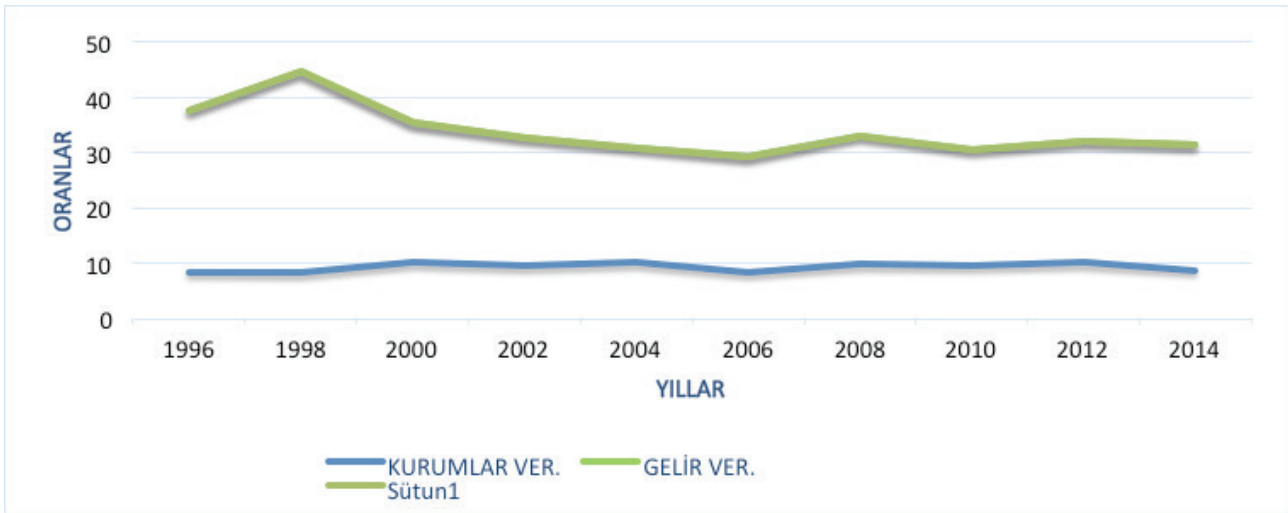
Dolaysız vergilerdeki indirimlerin yanı sıra KDV’nin yürürlüğe girmesi ve kurumlara sağlanan birçok vergisel teşviklerde Türkiye’nin vergi rekabetine uyum gösterdiğinin birer göstergesidir. Söz konusu vergisel teşvikleri özetle Gelir/Kurumlar Vergisi muafiyeti/indirimi, yatırım indirimi, serma-

ye malları ithalatında gümrük muafiyeti, sermaye mallarında katma değer vergisi muafiyeti, sübvansiyonlu krediler, yerel yönetimlerin vergilerinde indirim- muafiyet, hammadde ithalatında vergi muafiyeti, kullanılan hammaddeler için katma değer vergisi muafiyeti, hammadde ihracatında katma değer vergisi muafiyeti, ihracat gelirlerinin imtiyazlı kullanımı, zarar indirimi, son giren ilk çıkar stok değerlendirme metodu, sabit kıymetleri yenileme fonu, maliyetbedeli artırımı, yatırım indirimde endeksleme, menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulanması, diğer kazanç ve iratlarda indirim oranının uygulanması, zirai kazancın tespitinde maliyet bedeli artırımı, finansman giderleri kısıtlaması, araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme olarak belirtebiliriz (Yüce, 1999).

1980 Sonrası Türk Vergi Gelirlerinde Yaşanan Değişim

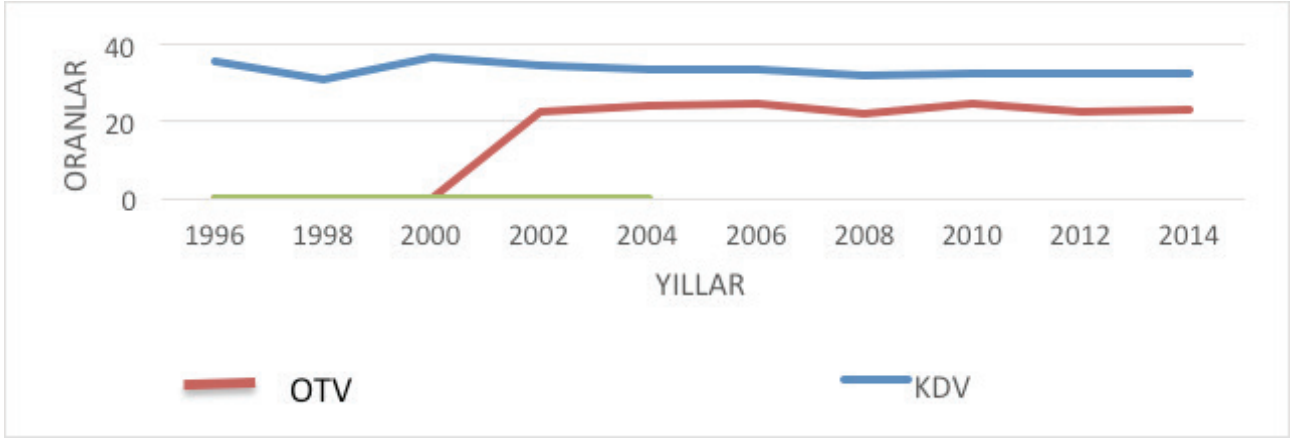
Küreselleşme ile birlikte Türkiye'nin vergi politikalarındaki değişim kuşkusuz vergi gelirleri üzerinde de etkisini göstermiştir. Grafiklerden de görüleceği üzere genel olarak Türkiye'de vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere aktarılmıştır.

Grafik 1: 1996-2014 Yılları Arasında GV/KV'nin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçerisindeki payı



Kaynak: www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

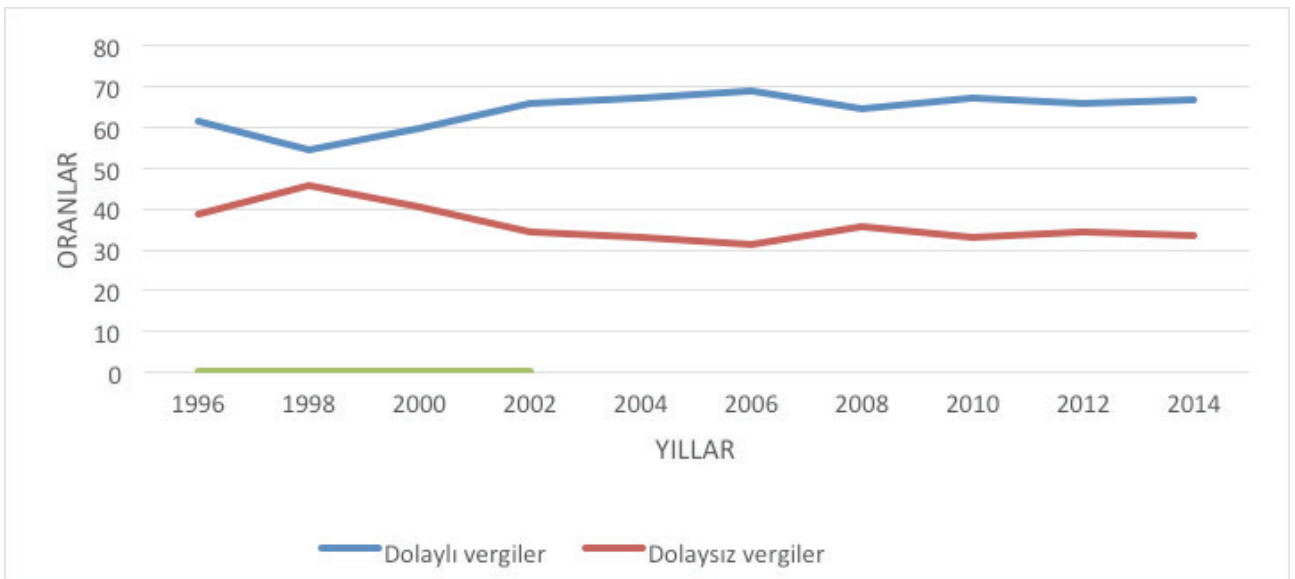
Grafik 2: 1996-2014 Yılları Arasında KDV/ÖTV'nin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı



Kaynak: www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

Toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin merkezi bütçe vergi gelirleri arasındaki payı incelendiğinde, küreselleşmenin etkisi hemen dikkati çekmektedir. Özellikle 1985 yılında kabul edilen Katma Değer Vergisi ile 2002 yılında uygulanmaya başlanan Özel Tüketim Vergisi ile dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payının giderek arttığı görülmektedir. Nitekim tabloda da görüleceği üzere vergi gelirlerinin %54-55 civarı KDV ve ÖTV'den tahsil edilmektedir. Tabloda dikkat çeken bir başka nokta ise küreselleşme sonucu yabancı sermayeyi ülkeye çekmek ve rekabet gücünü arttırmak amacıyla Kurumlar Vergisinin payının gözle görülür şekilde azaldığı ve Avrupa Birliği'ne uyum kapsamında KDV'nin payının giderek arttığı göze çarpmaktadır. Gelir vergisinin ise daha çok ücretliler lehine bir hal alması vergide adaletsiz bir ortam oluşturmaktadır.

Grafik 3: 1996-2014 Yılları Arasında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı



Kaynak: www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde yukarıda belirtilen aynı sonuca varılmaktadır. Çünkü 1980’li yılların ilk dönemlerinde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasına rağmen, 1980’li yılların sonlarına doğru ve özellikle 2000’li yılların başlarından itibaren dikkat çekici şekilde dolaylı vergilerin payının yükseldiği görülmektedir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi, arz yönlü iktisat politikasının bir özelliği olmakla beraber, Katma Değer Vergisinin uygulamaya konulması ile birlikte dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığı artmıştır. Arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla da emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmek öngörülmüştür (Güngör ve Aydın, 2011: s. 76). Bu durumda küreselleşmenin etkisiyle dolaysız vergilerde yaşanan gelir kaybının dolaylı vergiler aracılığıyla telafi edilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar vergi rekabetinin yararlı etkileri olduğuna dair görüşler olsa da tablolardan da anlaşılıyor ki vergi rekabeti, vergi yükünün adaletsiz olan dolaylı vergileri üzerine kaymasına neden olmaktadır. Gelir vergisi tahsilatının %90’nın ücretlerden oluşması ise bu durumu daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi sistemlerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bu değişiklikler kurumlar vergisi oranlarının indirilmesi ve vergisel teşvikler sonucu vergi yükünün azaltılması şeklindedir. Türkiye’de gelir üzerinden kurumlar vergisi ve gelir vergisi adı altında toplanan vergilerin mükerrer vergiye sebebiyet verdiği tartışılmaktadır. Yeni gelir vergisi kanun taslağında bu vergiler tek çatı altında toplanarak söz konusu sorun giderilmeye çalışılmış, bunun yanında daha sade, anlaşılır bir vergi sistemi ve teşvikler ile tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi üretimin, istihdamın ve rekabetçiliğin artırılması ilke edinilmiş görünmektedir. Ancak vergi adaletini sağlamaya dönük önlemlerin yeterli olduğunu söylemek pek mümkün görünmemektedir. Dolaylı dolaysız vergiler arasındaki dolaylı vergilerin ağırlığı halen devam etmektedir. Daha önceki GVK tasarısında NEGATİF VERGİ İADESİ adı altında dolaylı-dolaysız vergiler eşitlemeye dönük bir öneri vardı. Ancak yeni tasarıda buna yer verilmemiştir. Söz konusu uygulama mükelleflerin yıl içinde ödedikleri dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden fazla olması durumunda bu fazlalığın iadesi öngörülerek en azından dolaylı dolaysız vergilerin eşitlenmesi gerçekleştirilebilecekti.

Son olarak DPT 2004 vergi raporunda yapılan tespitler çerçevesinde vergi sisteminin daha sağlıklı işleyebilmesi için önerileri şu şekilde özetleyebiliriz;

- Ekonomik yapıda örgütlenmeyi düzenleyen, dolayısı ile koordinasyonu ve otokontrolü sağlayacak olan sistemlerin biran önce kurulması,
- Kayıt ve belge sisteminin dışına çıkmayı teşvik eden tüm vergi ve diğer kamusal nitelikli (bütçe, faiz, borçlanma, sınır ticareti, diğer ticaret politikaları gibi) politikaların yeniden bu anlamda gözden geçirilerek koordineli bir şekilde kayıt ve belge sistemine geçişi sağlayacak yapıya dönüşmesini sağlayacak çalışmaların yine biran önce başlatılması,
- Kamusal nitelikli kuruluşların sahip olduğu muaflik hükümlerinin yeniden gözden geçirilerek (rekabet, hizmetin niteliği ve kayıt belge sisteminin işleyişine en az zarar verecek nitelikte

olması, piyasayı kontrol aracı olarak ne şekilde kullanılacağı, hatta kimi kuruluşlar bazında gerekip gerekmediği -çünkü bunların bir kısmı basbayağı ticari faaliyette bulunmaktadır- gibi) daha sağlıklı bir işleyişe sokacak düzenlemelerin yapılması,

- Sektörel vergi yapıların dikkat edilmeli ve vergi politikaları oluşturulacak simülasyon modelleri ile değerlendirilmeye çalışılmalıdır (Kayıt ve belge düzeninin elverdiği ve bütün teşvikleride kapsayacak bir şekilde),
- Vergi kanunlarında tanınan istisna ve muafiyet hükümlerinin özellikle uygulama biçimlerinin mutlaka yeniden elden geçirilerek daha farklı bir yapıya oturtulması için gereken düzenlemeler biran önce yapılmalıdır. Yine bu anlamda geçici vergi peşin vergi ile bir kısım fon uygulamaları beyan edilen gelir ve kurumlar vergisi matrahına endeksli oldukları için mükellefler için vergiden kaçınma gerekçelerinden biri olabilmektedirler bu yüzden bu gibi uygulamalara bir de bu gözle bakılarak daha sağlıklı geçişler yapılmaya çalışılmalıdır,
- Vergi idaresi ve yapısı hali hazırda bir muhasebe müdürlüğü gibi çalışmakta olan yapısından kurtularak kendisini geliştirecek, mükellefi daha az zora koşacak bir yapılanma içinde olmalıdır.
- Vergi kamusal politika araçlarından sadece biridir ve diğer kamusal politika araçları ile birlikte düşünülmeli ve ona göre uygulanmalıdır.
- Vergi ekonominin bütününe etkileri açısından ele alınmalı ve fiskal amacından çok sistem ve işleyiş boyutuna daha fazla ağırlık veren bir yapıya dönüştürülmelidir.

Kaynakça

- Akdiş, Muhammet., **Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizler-Beklentiler**, <http://makdis.pamukkale.edu.tr> (erişim: 05.01.2016)
- Akmaz, Kemal. (2007). **Uluslararası Vergi Rekabeti**, <http://frekansdenetim.com.tr> (erişim: 01.01.2016)
- Aktan, Coşkun Can. ve Vural, İstiklal Y. (2004). **Vergi Rekabeti**, Erciyes üniversitesi İİBF Dergisi, 22, 1-18
- Armağan, Ramazan. (2007). **Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(12), 227-252
- Batun, Mehmet. (2009). **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yaklaşım Dergisi, 196
- Benk, Serkan. (2004). **Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi**, Vergi Dünyası, 273
- Benk, Serkan. ve Günaydın, İhsan.(2003). **Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri – I**, Vergi Sorunları, 179
- Çak, Murat. (2008). **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 385, Ankara.
- Çelikkaya, Ali. (2010). **Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme**, Maliye Dergisi, 159, 36-52
- Eyupgiller, Saygın. (2002) **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım, Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah. (2006). **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici güçleri**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(1)
- Fırat, Zerrin Yöney. (2001) **Küreselleşme Sürecinde Devletin Değişen Fonksiyonları ve Sosyal Hizmetlerin Yeri**, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynaklar Dergisi, 3(1)
- Gedik, Melek Doğan. (2011). **Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması**, Maliye Dergisi, 160, 328-350
- Giray, Filiz. (2005). **Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutlar**, Akdeniz İİBF Dergisi, 9, 93-122
- Göker, Zeliha. (2008). **Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti**, Maliye Dergisi, 154, 121-134
- Günaydın, İhsan. ve Eser, Levent Yahya. (2005). **Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi**, Vergi Sorunlar Dergisi, 202, 123-153
- Güngör, Gonca. ve Aydın, Aykut. (2011). **Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi**, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(2), 69-78
- Hoşyumruk, Şennur. (2003). **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1459, Eskişehir.
- Jafarov, Samir. (2013). **Küresel Vergi Rekabeti ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.

- Karaca, Yüksel. (2001). **Zararlı Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?**, Vergi Dünyası, 238,
- Kargı, Veli. ve Özüğürlü, Yasemin. (2007). **Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi**, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14(1), 275-289
- Kılıçaslan, Harun. (2005). **Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa.
- Kazgan, Gülten. (2002). **Küreselleşme ve Ulus Devlet/Yeni Ekonomik Düzen**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Basım 3, İstanbul.
- Moore, Pdraig J. ve Ruane, Frances P. (2005). **Taxation And The Financial Structure Of Foreign Direct Investment**, 88, 1-31
- Özel, Salih. (2009). **Vergi Rekabeti**, Yaklaşım Dergisi, 196, 337-341
- Öz, N. Semih. (2005). **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye Hukuk Yayınları, 21, Ankara.
- Peker, İmren. (2012). **Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Susam, Nazan. ve Oktayer, Nagihan. (2012). **Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Yansımaları**, Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar, Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.
- Şenses, Fikret. (2004). **Neoliberal Küreselleşme Kalkınma için Bir Fırsat mı, Engel mi?**, ERC Working Paper in Economic, 1-27, (<http://www.erc.metu.edu/menu/series04/0409.pdf>)
- Öz, Ersan. ve Yaraşır Sevinç. (2009). **Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan
- Yıldız, Habib. ve Altun, Nurullah. (2006). Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF, **5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi**, 292-300, Tokat.
- Yıldız, Habib. (2005). **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yüce, Mehmet. (1999). **Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler**, Mevzuat Dergisi, 2(18)

BAŞKAN- Sayın Tacim Yaygır arkadaşımıza çok teşekkür ediyoruz.

Biz yıllar önce 1958 de bir kavram ortaya çıkmıştı, vergiyle ilgili olarak, bu kavram “Vergi armonizasyonu”ydü. Böyle de bazı hükümler vardı. İşte vasıtalı vergilerin 6’lar arasında, o zaman biliyorsunuz 6 ülke oluşturuyordu Ortak Pazarı. Bu ülkeler arasındaki vergi sistemlerini nasıl uyumlu hale getirebiliriz. Yıllarca bunlar konuşuldu.

Kavramlar tabii değişerek günümüzde artık küreselleşme süreci içerisinde vergi rekabeti, vergi cennetleri ve gelişmiş olan veya varlıklı ülkelere daha az varlıklı ve tasarrufu yetersiz olan ülkelere kaynakların aktarılması gibi konular artık günümüzde çok tartışılan konular oldu.

Arkadaşımız Tacim Bey de bu konu üzerinde ayrıntılı bir sunuşta bulundu. Sunuşu için kendisine teşekkür ediyoruz.

Değerli dostlar sabrımızı takdirle karşılıyoruz. Günün bu saatinde burada oturuyoruz ve Oturumları izliyoruz. Büyük nezaketiniz için ayrıca ben Divan olarak teşekkürlerimi arz etmek istiyorum.

Efendim Oturumumuzun hemen İkinci Kısımına geçiyoruz, Soru-Cevap kısmına. Konuşmacılarımıza yönelteceğimiz soruları hemen alalım. Mümkünse kişisel yorumları çok kısa tutalım. Lütfen söz alan arkadaşlarımız kendilerini tanıtsınlar rica ederim.

İlk sözü, buyurun efendim. Ayrıca soruyu kime yönelttiğinizi de lütfen belirtin.

SORU-CEVAP BÖLÜMÜ

PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)- Sayın Başkan, değerli konuşmacılar; güzel sunumlarınız için teşekkür ediyorum efendim.

Bendeniz İstanbul Üniversitesinden Ateş Oktar.

Sorum Sayın Doçent Doktor Burçin Bozdoğanoglu Hanımefendiye.

Çok ayrıntılı güzel bir çalışmaydı gerçekten, yani pek çok sorunun cevabını içeren bir sunumdu sunumunuz. Ancak başlıkla içerik arasında biraz mutabakatsızlık var gibi geldi, şöyle ki: Başlığımız Vergi Hukuku ve Ceza Hukukunun Normları Açısından Pişmanlık iken, Ceza Hukuku normları ile ilişkisini göremedim. Yani örneğin malum faal nedamet ya da etkin pişmanlık kurumunun belki genel olarak bir değerlendirmesini yaptıktan sonra Vergi Usul Kanununa bunun bir yansıması olan pişmanlık ve ıslah kurumunun belki değerlendirilmesi, yani bağlantının kurulması açısından sanki daha yararlı olabilirdi.

Bununla ilişkili olarak ıslah amacı değil, tahsilât amacının izlendiğini söylediniz. Eğer tahsilât amacı olsaydı belki şöyle de düşünebilir miyiz? Mesela Türk Ceza Kanununda etkin pişmanlık hükümlerinin olduğu yerlerde cezada indirim yapılıyor. Ama burada bir cezada indirim söz konusu değil. Tamamen cezanın kesilmemesi sonucu ortaya çıkıyor. Yani, en azından belki vergi aslı bakımından bir tahsilât söz konusu olsa da ceza bakımından bir Hazine kaybının ortaya çıktığını görmek mümkün.

Mücbir sebepler meselesine gelince bu da çok tartışılmalı bir konu. Mücbir sebepler süreyi etkiler mi? Şimdi buradaki süre acaba dava açma sürelerine de benzer mi? Mesela bildiğiniz gibi İdari Yargılama Usulü Kanunuyla Vergi Usul Kanunu ilişkisi bağlamında, özellikle dava açma süreleri

bakımından bazı tartışmalar var. Şöyle ki, işte mücbir sebep ya da işte hangisi olursa olsun dava açma süresinin uzamasına neden olmuyor ki, İdari Yargılama Usulü Kanununda, yani Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununa yapılan atıflara rağmen.

Burada da neticede bir ceza ortadan kalkacak. Cezanın ortadan kalkmasının yanı sıra 359'uncu maddedeki hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmaması söz konusu olacak. Sizin de ifade ettiğiniz gibi bir hak diye belirttiniz değil mi? Pişmanlıktan yararlanmayı bir ödev değil. Bunu da dikkate alırsak acaba bu müesseseyi tekrar bu yönden değerlendirmek nasıl olur?

Bir de tabii ki vergi ziyana sebebiyet verme zorunluluğunun getirilmesi genel etkin pişmanlık ilkeleri açısından baktığımızda ne kadar doğru olur? Bu da benim sadece kanaatim. Çünkü yani 5 liralık bir vergi ziya doğar o zaman, gider ondan yararlanır mükellef. 5 lira, 10 lira vergi ziyana kasten sebebiyet verebilir ki sadece bu da bir kanuna karşı hile yoluna açmaz mı bize?

Benim naçizane soru, değerlendirme, katkı ne şekilde anlaşılırsa söyleyeceklerim bunlardan ibaret.

Tekrar teşekkür ediyorum, saygılarımı sunuyorum.

BAŞKAN- Teşekkür ederim.

Sayın Hocam...

PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Sayın Başkan, değerli konuşmacılar; hepinize teşekkür ediyorum.

Ben, Yusuf Karakoç, 9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben, bir değerlendirme yapacağım. Ne kadar uzun olur onu bilemiyorum, kısa tutmaya gayret edeceğim.

Önce mesai arkadaşım Burak Pınar'ın sunumuyla başlamak istiyorum.

Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağında mükellef haklarına aykırılık işlemin iptali için yeterli değildir mealindeki düzenlemeyi eleştirdiler. Bizim memleketimizde bir hak, mükellef hakları beyannamesinin hukuki niteliği tartışıldığında ben bu beyanname mevcut haliyle, bırakın kanun hükmü haline dönüştürülmesini, mevcut haliyle bile bağlayıcı etkiye sahip olması gerekir. Yargı organı bunu bağlayıcı etkiye sahip hale getirebilir diye açıklamalar yapıyordum. Şimdi kanun ona engel oluşturacak düzenleme yapıyor. Böyle bir düzenlemenin de Anayasaya uygun olduğunu söylemek mümkün değil.

Tabii incelemenin iş yerinde yapılması mı, yoksa dairede yapılması mı mükellefi daha baskı altında tutar o tartışılır. Çünkü aylarca süren incelemeler, işyerinde sizi denetleyen insanlarla bir arada olmanın da çok kolay bir şey olduğunu düşünmüyorum.

Tabii kararlardan bir iki örnek, karardan hareketle de mutlak sonuçlara ulaşmanın doğru olacağı kanaatinde değilim. Çünkü bizim hukuk dilinde ya da uygulamasında kullandığımız bir tabir vardır somut olayın özelliği diye. Somut olayın özelliğine bakarak kararları değerlendirmekte daha isabet olduğu kanaatini taşıyorum.

Susma hakkı konusunda vergi hukukçuları arasında bir farklı yaklaşım var. Bu farklı yaklaşım yargı organları arasında da var. Üzgünüm bizim Anayasa Mahkemesi bana göre daha uygun bir yaklaşım içerisinde olmasına rağmen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi susma hakkı kapsamında bu ko-

nuyu, yani gizleme hususunu değerlendiriyor. Bizdeki bu konuda görüş belirten arkadaşlar da genellikle o karara dayanarak böyle bir savunma içerisindedir ama bana göre yanlış bir temelden hareket ediyorlar. Çünkü bir ödevin yerine getirilmesini talep etmekle bir yargılama sürecinde aleyhinizde delil ibraz etmemek, delil üretmemek farklı şeylerdir. Daha o aşamaya gelmeden kişi “Ben ibraz etmiyorum, çünkü ibraz edersem beni kaçakçılık suçuyla itham edeceksin” diyorsa aslında o kaçakçılık suçunu işlediğini dolaylı bir şekilde itiraf ediyor demektir.

Böyle bir hak da eğer hak haksızlıkta böyle bir hakkın da var olduğunu söylemek mümkün değil. O zaman hiçbir kimseye siz belgelerinizi muhafaza edin, sonra da ibraz edin diyemeyiz. Böyle bir şey yok. Ama mahkemeler farklı kararlar verebilir.

Gelelim pişmanlık ve ıslah konusuna. Pişmanlık ve ıslah konusu benim doktora aşamasında bir seminer çalışmamla başladığım, ilgi duyduğum bir alandır.

Bir, pişmanlık- ıslah uyumsuzluk çözme aracı değil, anlaşmazlık çözüm yoludur. Kavramları birbirine karıştırmamak gerekir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı ıslah değildir, tahsildir. Sadece ve yalnızca yıllar itibarıyla İdarenin herhangi bir şekilde haberdar olmadığı bir vergi alacağının tahsilini sağlamak için kabul edilmiş bir müessesedir.

Dolayısıyla, orada bir cezalandırma yok ki cezadan vazgeçme var. Ceza kesmeyeceğim, ceza vermeyeceğim, sen yeter ki gel beyanda bulun. Sanki zamanında beyanda bulundun, ama vaktinde ödemedin gibi sana işlem yapacağım diyerek kabul edilmiş bir müessesedir. Bunu böyle kabul edersek ondan sonraki sanki tereddüt varmış gibi algılanan konuların çoğu kendiliğinden hallolacak demektir. Ama başka yerden yaklaşırsanız her şeyi sanki bir sorunmuş gibi dile getirmek imkânı ya da ihtimali doğabilir.

Eskiden kaçakçılık suçu vergi ziya şartına bağlı olduğu için doğaldır ki vergi ziyanı cezaya kesmemek için, eski kaçakçılık cezasını kesmemek için kanundaki şartları yerine getirenlere şüphesiz ki hürriyeti bağlayıcı cezadan da bir korunma imkânı sağlanmıştır. Ama günümüz kaçakçılık suçu için vergi ziya şartı olmadığından bu nedenle artık kaçakçılık fiiliyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olsa bile aslında oradaki vergi ziyanın, vergi ziya cezasının kesilmemesi sonucunu doğuracak bir uygulama doğru bir uygulama değildir.

Nitekim meslektaşım 5 liralık bir vergi ziya cezasını gerektirecek bir fiil nedeniyle gider kaçakçılık suçundan da kendisini korumaya almaya kalkabilir şeklinde bir ifade kullandı. Doğru. Kaçakçılık suçu artık vergi kabahatleri gibi değerlendirilecek bir hukuka aykırılık değil, Türk Ceza Kanunu anlamında bir suçtur. Onun etkin pişmanlığı ve benzeri birtakım sonuçları Türk Ceza Kanunu kapsamında çözümlenmesi gerekir.

Dolayısıyla, orada herhangi bir sorun yok.

Vergi ziya yoksa...

BAŞKAN- Yorumu biraz çabuk...

PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Vergi ziya cezası yoksa pişmanlık da yoktur. Dolayısıyla zarar ve matrahsız beyan konusunda pişmanlık ıslah tartışması da suni bir tartışmadır diye düşünüyorum.

Mücbir sebep sürelerine etki eder. Her ne kadar meslektaşım işte İdari Yargılama Usulü Kanununda olmadığı için Vergi Usul Kanununa ve Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıf nedeniyle de süreler durmuyor diyor ise de, Danıştay zaman içerisinde mücbir sebebin süreleri durdurucu etkisi olduğunu kabul etmeye başlamıştır.

Dolayısıyla, mücbir sebep bir süreyi etkilemesi şu aşamada gündeme gelebilir. Bir, pişmanlık beyanında mücbir sebebin etkisi yoktur. Çünkü o süreyi mükellefin kendisi belirler. Mükellefin kendisinin belirleyeceği süre de pişmanlık, mücbir sebep diye bir kurumdan yararlanması söz konusu değildir. Ancak beyanda bulunduktan sonra, daha doğrusu pişmanlık beyanında bulunduktan sonra beyanname vermesi için gerekli 15 günlük süre içerisinde mücbir sebep doğarsa o süre de durur. Bunun tartışılacak bir yanı olduğunu sanmıyorum.

Kaçakçılık suçu, dava açılması ve benzeri konularda da ben kaçakçılık suçuna bağlı da olsa vergi ziya cezasının pişmanlık ıslah hükümlerinden yararlanarak kesilmemesi sonucunun doğmadığını düşündüğüm için burada herhangi bir sorun da olduğu düşünmüyorum.

Ben sabrınız için hepinize teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

BAŞKAN- Evet, biz teşekkür ederiz Hocam.

Buyurun son bir söz almak isteyen arkadaşımıza söz veriyorum.

YRD. DOÇ. DR. NESLİHAN KARATAŞ DURMUŞ (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)- Neslihan Karataş Durmuş Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Ben de Burak Pınar Beye bir soru soracaktım. Soru değil, daha doğrusu bir ilavede bulunacağım. Tam sunumunuzun sonuna denk geldi, hızlıca toparlamak durumunda kaldınız ama. İhbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmemesi savunma hakkının ihlalidir şeklinde karar veriyor dediniz Danıştay için. Burada bir ilavede bulunmak istiyorum.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurumunun Şubat 2016'da vermiş olduğu bir kararda vergi inceleme raporunun başta tebliğ edilmemiş olması savunma hakkının ihlali değildir, dava süreci içerisinde bir şekilde davacıya, yani mükellefe eğer vergi inceleme raporu tebliğ edilmişse bu savunma hakkının ihlali değildir şeklinde bir kararı da var.

Ben sadece bunu ilave yapmak için söz aldım.

Teşekkür ediyorum.

BAŞKAN- Arkadaşlar sorular da, açıklamalar da tamamlanmış bulunuyor.Cevap.. soru soruldu sanıyorum ama tam soru da olmadı. Cevap vermeyi gerektiren bir durum pek yok gibi.

Ben arkadaşlarımıza teşekkür ediyorum. Burada değerlendirmeleriyle ciddi katkılarda bulundular. Her üç arkadaşımıza da buradan teşekkür ediyorum.

Tabii en çok teşekkürü değerli panelistlere yapmak istiyorum.

Sabırlarınızdan dolayı tekrar panel adına, panel yönetimi adına çok teşekkür ediyorum.

Hepinize saygılarımızı sunuyorum. (Alkışlar)





IV.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

IV.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ



VERGİ DENETİMİNDE RİSK ANALİZİNİN YERİ: BAZI ÜLKE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME¹

Araş. Gör. Feride BAKAR*

Prof. Dr. Adnan GERÇEK**

ÖZET

Bilgi teknolojilerinin ve risk analizinin kullanımı, tüm alanlarda olduğu gibi, vergi denetiminde de önemli bir konuma gelmiştir. Kullanılan sistemler ise birçok yönden değişiklik göstermektedir ve bu sebeple karşılaştırmalı çalışmaların yapılması, en iyi uygulamaların değerlendirilerek, sonuçlara etkilerinin araştırılması gerekmektedir. Bu çalışmada Avusturalya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD’de risk analizi sistemlerinin gelişimi araştırılmış ve bunun vergi denetiminde etkinliği sağladığı yeri ortaya konmaya çalışılmıştır. Böylece risk analizine dayalı vergi denetiminin son durumu incelenerek; ülkemiz için bazı tespitler yapılmıştır. Önceleri vergi denetiminde etkinliği sağlamak için kullanılmaya başlanan risk analizi, günümüzde bu amacını geliştirerek vergi uyumunu artırmaya yoğunlaşmıştır. Söz konusu amacın ülkemizde de ön planda olması için genel olarak risk alanlarının açıklanmasına, mükelleflerin bilgilendirilmesine ve büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modelinin kurulmasına ihtiyaç vardır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Risk Analizi, Vergi Denetiminin Etkinliği

¹ Bu çalışma, doktora öğrencileri için TÜBİTAK 2214-A Yurt Dışı Araştırma Burs Programı kapsamında desteklenen, Avusturya’daki Vienna University of Economics and Business (Wirtschaftsuniversität Wien) Institute for Austrian and International Tax Law’da 2015 yılında tamamlanan araştırmanın sonuçlarından yola çıkılarak hazırlanmıştır. TÜBİTAK’a desteğinden dolayı teşekkür ederiz.

* Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, feridebakar@uludag.edu.tr.

** Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, agercek@uludag.edu.tr.

Place of Risk Analysis in Tax Audit: Some Country Practices and an Evaluation for Turkey

ABSTRACT

The use of information technologies and risk analysis has become an important position in tax audit, as in all fields. Systems used in this area, are different in many ways and for this reason, making comparative study, evaluating best practices and its effects to results should be examined. In this study, development of risk analysis systems in Australia, United Kingdom, Austria, the USA and their place ensuring effectiveness of tax audit was investigated. Thus, some findings were made for Turkey with help of examining the current status of tax audits based on risk analysis. In the past, risk analysis was used for providing effectiveness of tax audit, but today the purpose has evolved to focus increasing tax compliance. For realization of this purpose in Turkey, disclosure of risk areas in general, informing taxpayers and establishment of cooperative compliance model with large business is needed.

Keywords: Tax Audit, Risk Analysis, Effectiveness of Tax Audit

Giriş

Bilgi teknolojilerine dayalı sistemler, maliyetleri azaltmak ve zaman tasarrufu yoluyla etkinliği sağlamak için tüm alanlarda kullanılmaktadır. Vergi denetimi de teknolojik gelişmelerden etkilenmiş; hem mükelleflerin gönüllü uyumunu hem de etkinliği artırmak için değişime uğramıştır. Vergi idarelerinde bu amaçla kullanılan risk analizi; riskli sektör, dönem ve mükellefleri tespit etme ve denetimleri bunlara yoğunlaştırma açısından önemlidir. Bu sebeple günümüzde vergi idareleri denetimde risk analizini, geliştirdikleri programlarla etkin bir şekilde kullanmaktadır.

Risk analizinde kullanılan sistemler; gelişimleri, kullanılacak veriler, programlar ve kapsamaları yönünden ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bu çalışmanın amacı; riske dayalı vergi denetimine geçiş sürecini ve çeşitli ülkelerde vergi idarelerinde kullanılan risk analizi sistemlerindeki farklı uygulamaları inceleyerek, ülkemizde vergi denetiminde uygulanan risk analizine dayalı sistemleri karşılaştırmak ve geliştirilmesine yönelik tespitler yapmaktır. Bu amaçla çalışmada öncelikle vergi denetiminde risk analizi uygulaması ve klasik denetimden risk analizine dayalı denetime geçiş süreci açıklanmıştır. Daha sonra Avustralya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD'deki örnek uygulamalardan yola çıkılarak, risk analizine dayalı vergi denetimine yönelik sistemlerde geline son durum ortaya konulmaya çalışılmıştır. Son olarak Türkiye'deki uygulamalar incelenmiş, değerlendirme ve öneriler sunulmuştur.

1. Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulaması

Bir vergi sisteminin başarısı, verginin yasal altyapısının yanı sıra mevzuatın uygulanması ve uygulamanın denetlenmesiyle de ilgilidir (Schmölders, 1976: 97). Vergi denetimi mükelleflerin mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik idare tarafından yapılan işlemler

bütünüdür (Tekin, Çelikkaya, 2016: 51). Sistem içinde her mükellefin beyanının ayrı ayrı incelenmesinin ve bunların doğruluğunun araştırılmasının zaman ve idari maliyeti sebebiyle (Turhan, 1993: 82) günümüzde vergi idareleri, bilgisayar destekli sistemleri aktif olarak kullanmaktadır.

Vergi idarelerinin gerçekleştirdiği görevlerine ilişkin, ihtiyaç duydukları bilgilerin gerekli ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ile bunların sağlıklı şekilde analiz edilebilmesi, vergi denetimi için önem taşımaktadır. Günümüzde vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında bilgisayar destekli sistemlerin aktif olarak kullanılıp kullanılmadığı da bir kriter olarak kabul edilmektedir. Bilgisayar destekli sistemlerin doğru olarak kullanılması, saha denetimini daha etkin hale getirmektedir. Vergi denetiminde kullanılan risk analizi; riskli sektör, dönem ve mükellefleri tespit etme ve denetimleri bunlara yoğunlaştırma açısından belirleyici olmaktadır (Akbeş, 2014: 70, 73).

Mükelleflerin ekonomik faaliyetleri ve vergi ile ilgili her türlü bilgisi, onların beyanları ve üçüncü kişiler tarafından sağlanan ya da idare tarafından ulaşılan bilgilerle birlikte risk analizi sistemleriyle incelenerek, önceden belirlenen kriterler çerçevesinde değerlendirilmekte ve riskli mükellefler sistematik bir şekilde gruplandırılmaktadır (European Commission – EC, 2006: 26-27). Denetimler riskli mükellefler üzerine yoğunlaştırılarak; sürecin idari maliyetlerinin azaltılması, sınırlı zaman ve kaynakların en etkin şekilde kullanılması ve denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılması sağlanmaktadır. Riskli durumların bilgisayar sistemiyle tekrar incelenmesi sağlandığından, denetim elemanı ve mükellefler arasındaki etkileşim en aza indirilmekte ve bu yolla mükelleflerin uyum giderleri azaltılmaktadır (Gill, 2003: 16).

Risk analizine dayalı verimli bir denetim stratejisi, vergi uyumsuzluğu olasılığı daha fazla olan mükellefleri tespit etmeye çalışırken, her mükellefe belirli davranışlarının ve önceki denetimlerden elde edilen bilgilerine yönelik bir puan verir. Hesaplamaların güvenilirliği için kullanılan bilgilerin niteliği kadar, analizde kullanılan yazılım da önemlidir (Vellutini, 2011a: 20). Bilgisayar sistemleri aracılığıyla; veri eşleştirme, istatistiksel metotlar, parametrik metot (doğrusal ya da lojistik regresyon analizi), parametrik olmayan yöntem olarak veri madenciliği (karar ağaçları, sinir ağları ve kümeleme analizi) yapılarak riskler hesaplanmaktadır (Vellutini, 2011b: 23-28).

Günümüzde risk analizinde kullanılan kaynakları şu maddelerde sınıflandırabiliriz: (Baurer, 2005: 38; EC, 2006: 27): ekonomik ve vergiye yönelik bilgiler (ekonomik büyüme oranları, ortalama ücret vb.), mükellefler tarafından verilen bilgiler (beyannameler, beyan edilen yüksek yönetim giderleri, düşük kar marjları, şüpheli faturalar ve olağan dışı bilançolar, bilgi verme kapsamında istenen veya düzenli verilen bilgiler vb.), idarede tutulan vergisel bilgiler (vergisel ödevleri veya beyanname verme tarihlerine uyum, mükelleflerin önceki denetim sonuçları vb.), diğer idarelerden alınan bilgiler (gümrük, SGK vb.), üçüncü kişiler tarafından sağlanan bilgiler (bankalar, borsa, tapu kayıtları vb.), seçilen bazı sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vb.), internetten sağlanan bilgiler. Bu bilgilerin kullanımı; idarenin bilgiye erişim kapasitesi, mevzuattaki yasaların izin vermesi, fazla bilgilerin ayıklanma zorluğu, kullanılan bilgi teknolojilerinin kapasitesi ve yeni verilere ulaşma maliyetleri sebebiyle sınırlı olabilir (EC, 2006: 27).

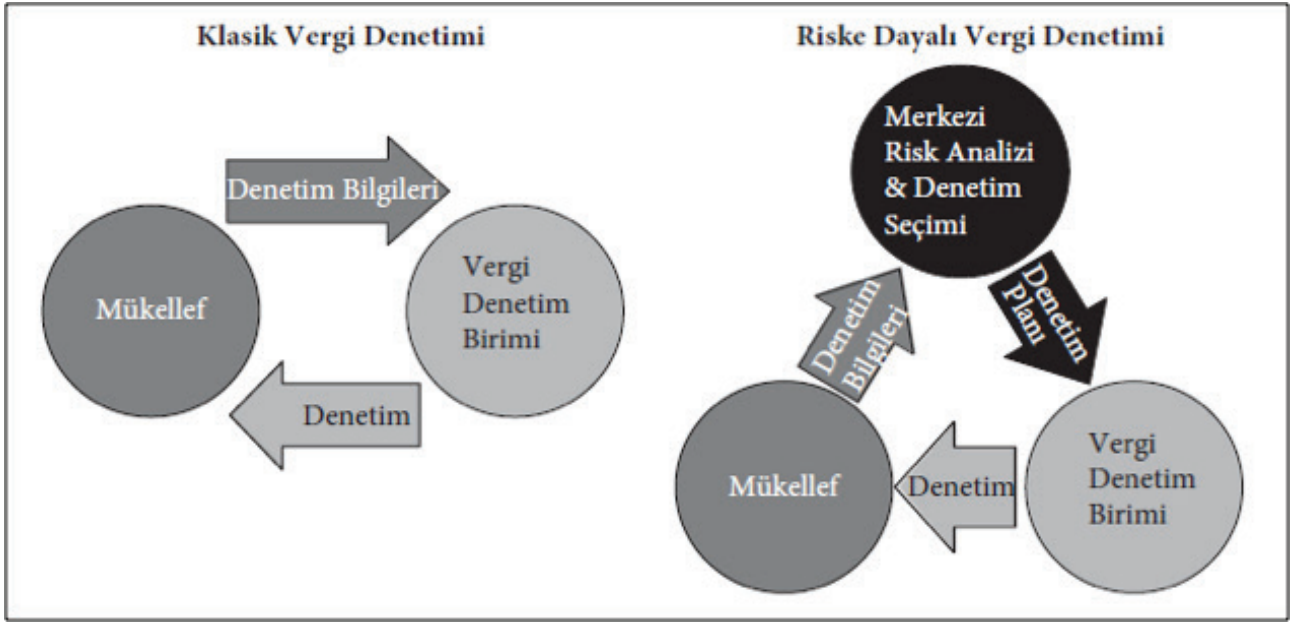
2. Klasik Vergi Denetiminden Risk Analizine Geçiş

Vergi idarelerinin tıpkı şirketlerdeki kurumsal yönetim gibi bir modern sistem geliştirmeleri ve bu şekilde faaliyetlerinde etkinlik sağlamaları birçok faktörün yanında idarede risk yönetiminin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Risk yönetimi vergi uyumunun etkili ve verimli idaresi için önemlidir (Khwaja, 2011: 1). Bir denetimin başarısında; sadece sayısal olarak fazla denetim yapılması değil, aynı zamanda etkinliği de önemlidir. Vergi denetiminin etkinliği; mali yılda tamamlanan denetim sayısı, denetimler sonucunda tarh eden ek verginin tutarı, denetim sonucunda verilen cezaların toplam tutarı, ek vergi ve cezaların ortalama doğruluk oranı, denetlenen mükellef başına düşen ek vergi tarhiyatı ve cezalar, denetim sonucunda uygunsuzluk görülenlerin toplam denetim içindeki payı, denetimler sonucunda değişmeyen tarhiyat oranı ve denetime tahsil edilen toplam kaynak vb. sayısal verilerle ölçülmektedir (Crandal, 2010: 6; OECD, 2006: 29). Denetimin etkinliğini belirleyen göstergelerden biri de mükellef seçimidir. Hangi mükelleflerin denetlenmesi gerektiğini etkinlikle belirlemek için, vergi denetiminde risk yönetimi uygulanmaya başlanmışlardır (Russo, 2010: 180). Mükellef seçimi aracılığıyla denetimde etkinliği artırmak, denetim stratejilerinin risk analizine dayanması ve yüksek riskli mükelleflerin denetlenmesiyle mümkündür (Arslan, Biniş, 2016: 443-444). Denetimde risk analizinin önemi aşağıdaki gibi belirtilebilir (GİB, 2009: 103):

- Denetim politikalarının oluşturulmasında destek sağlamak ve denetimin planlamasında hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmak,
- Mükelleflerin sektörler itibariyle ayrıştırılmasıyla, sektörel analiz imkanı sağlamak,
- Yeni mükellefiyetlerin tespit edilmesine yol göstermek,
- Tahakkuk ve tahsilat analizleri ile ödemelerde uyum göstermeyen mükellefleri daha hızlı tespit etmek,
- Mükelleflerin vergiye olan dirençlerini belirleyebilmek,
- Denetimlerin daha hızlı tamamlanması ve yıl içindeki işlemlerin kolaylıkla izlenmesini sağlamak.

Vergi idareleri her zamankinden daha önemli hale gelen bir risk yönetim süreci içinde değerlendirmeler yapmaktadırlar. Bunun nedeni; iş yaşamındaki karmaşıklık ve yenilikler sebebiyle idarenin karşı karşıya kaldığı risklerin çoğalması, yeni finansal ürünlerin ortaya çıkması, vergiye tabi kişilerin ve hizmetlerin sayısının artması, e-ticaretteki gelişmeler vb. durumlardır. Ayrıca günümüzde kamu kesiminin daha verimli çalışma gereksinimi ön plandadır. Vergi idareleri de sadece kamusal hizmetlerde değil, bütçe ve personel kullanımı açısından da etkinliği artırmaya çalışmaktadırlar (EC, 2006: 7). Aşağıdaki Şekil yardımıyla risk analizine dayalı ve klasik vergi denetimi arasındaki farkı ortaya koyabiliriz. Risk analizinde denetim planları, merkezi sistem içinde denetim seçimi ile yapıldığından kaynakların verimli bir Şekilde kullanılması sağlanacaktır.

Şekil 1. Klasik Vergi Denetimi ve Riske Dayalı Vergi Denetimi Süreci



Kaynak: Vellutini, 2011a: 16.

Vergi idaresindeki risk analiz teknikleri sadece denetlenecek mükellefleri seçmek için değil, aksine vergi uyumunu artırmak için bütünsel ve işbirlikçi bir yaklaşım içinde kullanılmalıdır (Khwaja, 2011: 4). Denetimde risk analizinin uygulanması gönüllü uyumu teşvik etmek için şu şekilde kullanılır (Vellutini, 2011a: 15): Denetimler uyumsuz mükellefleri tespit etmek ve uyumsuzluk gösterdikleri alanları düzeltmek için uygulanır; uyumsuz olan mükelleflerin tespit edilmesi ve cezalandırılma olasılıklarının artmasıyla denetimler gönüllü uyumu teşvik eder; denetimler, hem vergi sisteminin düzgün işleyişini hem de mükellefler tarafından kullanılan vergi kaçırma tekniklerinin anlaşılması için önemlidir.

Bu sebeple OECD, ülkelerde vergi gelirlerinin yükselmesi amacıyla gönüllü uyumu artırmayı teşvik etmekte ve vergi idarelerinde risk analizinin kullanımını uzun yıllardır tavsiye etmektedir. İlk çalışması 1997'de "Risk Yönetimi" uygulama notunun yayınlanmasıyla başlamıştır. Bu çalışma genel risk yönetimi kavramı ve onun vergi idaresiyle bağlantısını açıklamaya yöneliktir (Bkz. OECD, 1997). 2001 yılında yayınlanan "Uyum Ölçümü" ise; uyumu belirleyici bir dizi konuyu açıklayan ve mükelleflerin uyumunu ölçmeye yönelik çalışmaların kısa özetlerini sağlayan bir rapordur. Söz konusu rapor özellikle büyük kurumsal mükelleflerin uyum ya da uyumsuzluk davranışını ölçmeye yönelik çalışmaları artırmayı amaçlamaktadır (OECD, 2008: 6).

2002'de bir dizi OECD ülkesinin vergi yetkilileri, uyum riski yönetimi stratejilerini paylaşmak ve bu konuya rehberlik edecek belgeler konusunda anlaşmak için Vergi İdareleri Uyum Alt Grubu Forumu'nda toplanmıştır. Uyum Alt Grubu tarafından yapılan çalışmalar ve raporlar şu noktalar üzerinde durmaktadır (OECD, 2004a: 5): vergi uyumunu yönetmek ve artırmak, uyum araştırma projeleri kataloğu, uyum stratejileri kataloğu, denetim vaka seçim sistemi, rasgele seçim programlarının kullanımı. 2004'te yayınlanan "Uyum Riski Yönetimi: Vergi Uyumunu Yönetmek ve Artırmak" raporu, uyum riski yönetimi ile ilgili bir model içermektedir. Bu model; risklerin tespit edilmesi, belirlenmesi ve

önceliklendirilmesi, vergi uyum davranışının analizi, önleme stratejilerinin belirlenmesi, plan ve uygulama stratejilerinin geliştirilmesi, uyum çıktılarının değerlendirilmesi ve modelin genel performansının planlara uygunluğunun izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır (OECD, 2004a: 9). Aynı dönemde yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi: Denetim Vaka Seçim Sistemi” raporu bazı ülkelerin örnek risk analizi uygulamalarına yoğunlaşmaktadır (Bkz. OECD, 2004b). 2008’de Uyum Alt Grubu “Mükellef Uyumunun İzlenmesi: Gelir İdaresi Deneyimlerine Dayanan Bir Uygulama Rehberi”ni yayınlamıştır (OECD, 2008). OECD’nin uyum çalışmaları daha sonraki dönemde küçük ve orta ölçekli işletmelere yoğunlaşmıştır. Bunun temel nedenlerinden biri büyük mükellefler için ayrı uyum modellerinin ortaya çıkmaya başlamasıdır (OECD, 2009).

OECD’nin iki yılda bir yayınladığı vergi idareleri karşılaştırma raporunun 2015 versiyonu, bu konudaki son gelişmeleri içermektedir. Rapora göre ülkelerde vergi konusunda en riskli beş alan tespit edilmiştir. Buna göre 34 OECD ülkesinden 27’sinde KDV hileleri, 22’sinde kayıt dışı ekonomideki aktiviteler, 21 ülkede transfer fiyatlandırması, 19 ülkede transfer fiyatlandırması dışındaki diğer vergiden kaçınma planlamaları ve 18 ülkede ise ödenmemiş vergi borçları vergi riski en fazla olan alanlar olarak açıklanmıştır (OECD, 2015: 130). Aşağıdaki Tablo 1’de OECD ülkelerinde uygulanan denetimde risk analizinin genel görünümü incelendiğinde, 34 OECD ülkesinin hepsinde denetimde risk analizinin kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan 19 ülkede rasgele seçim yöntemi, risk analizi sistemini kontrol mekanizması olarak işletilmektedir. Ayrıca 23 ülkede büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modeli uygulanmaktadır. Buna ilave olarak, 20 ülkede önemli riskler ve bunlara yönelik stratejiler, 27 ülkede ise sonuç raporları kamuoyuna açıklanmaktadır.

Tablo 4: Türkiye’de Gelir Vergisi Oranları (En Üst Dilimdeki Oranlar)

Ülkeler	Risk Analizi Sisteminin Resmi Olarak Kullanımı	Rasgele Seçimle Denetim	Büyük Mükelleflerle İşbirlikçi Uyum Modeli Kullanımı	Önemli Risk ve Stratejilerin Açıklanması	Sonuç Raporlarının Kamuoyuyla Paylaşılması
ABD	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Avustralya	Var	Yok	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Var
Belçika	Var	-	-	Yok	Var
Birleşik Krallık	Var	Var	Var	Var	Var
Çek Cumh.	Var	Yok	Yok	Yok	Var
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var
Estonya	Var	Var	Yok	Var	Var
Finlandiya	Var	Var	Pilot Proje	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Yok	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Var
İspanya	Var	Yok	Var	Var	Var
İsrail	Var	Var	Var	Var	Yok
İsveç	Var	Yok	Var	Var	Var

İsviçre	Var (KDV)	Var	Var	Yok	Var
İtalya	Var	Yok	Var	Yok	Var
İzlanda	Var	Var	Yok	Yok	Var
Japonya	Var	Var	Yok	Var	Var
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var
Kore	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Lüksemburg	Var	Var	Yok	Var	Yok
Macaristan	Var	Var	Yok	Var	Var
Meksika	Var	Yok	Var	Var	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Var
Polonya	Var	Yok	Var	Var	Var
Portekiz	Var	Yok	Var	Yok	Var
Slovakya	Var	Yok	Var	Var	Var
Slovenya	Var	Yok	Var	Var	Var
Şili	Var	Yok	Yok	Var	Var
Türkiye	Var	Var	Yok	Yok	Var
Yeni Zelanda	Var	Yok	Var	Var	Var
Yunanistan	Var	-	-	Var	Var

Kaynak: OECD (2013b) ve OECD(2015) raporlarından derlenerek oluşturulmuştur.

3. Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulamaları

Ülkelerde vergi idareleri kamu gelirlerinin tahsilatına yetkiliyken, aynı zamanda bu gelirlerin sürekliliği için önemli olan vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları da sürdürmektedir (Benk, Kartalçı, 2015: 44).Bilişim teknolojilerinin ortaya çıkması ve hızlı bir gelişim göstermesi, devletin birçok mekanizmasının elektronik ortama geçmesini birlikte getirmiştir. Bu süreç devlet kurumlarının, bilgi ve iletişim teknolojilerinden en üst seviyede yararlanmasını zorunlu kılmıştır (Gerçek vd., 2013: 17). Günümüzde vergi idareleri temel gereksinim haline gelen teknolojik altyapıyı özellikle vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları oluşturmak için kullanmaktadır. Vergi denetiminde risk analizi de bu sebeple kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemin kullanımında ise çeşitli uygulamalar söz konusudur. Bu başlık altında Avusturalya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD seçilen ülke örnekleri olarak incelenmiştir.

3.1. Avusturalya Vergi İdaresi'nin (ATO) Denetimde Risk Analizi Uygulaması

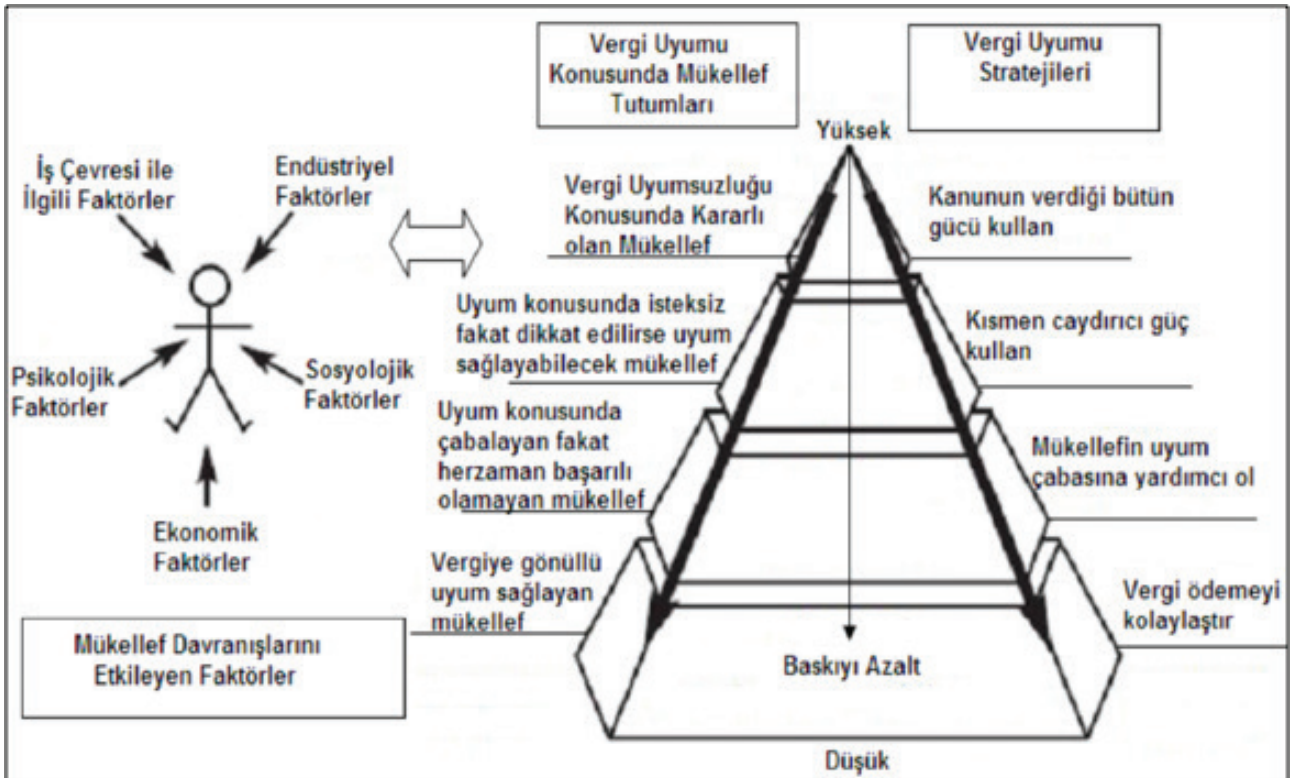
Avusturalya'da 1986 yılında beyana dayalı sisteme geçişle birlikte, beyanlar sonrası uyum gösteren ve göstermeyen mükelleflerin belirlenmesi açısından denetim önem kazanmıştır. Bu sebeple, denetim yapılacak mükellefleri seçme açısından teknikler geliştirilmeye başlanmıştır. 1988 yılında ise denetimler; karmaşık denetim, işletme denetimi ve öncelikli denetim olarak sınıflandırılarak, denetim aktiviteleri ilk defa sistematize edilmiştir. Aynı yıl bazı sektörlerde bilgi toplamak ve vergiye uyum davranışlarını öğrenmek için denetime dayalı projeler geliştirilmiştir. 1990'lardan itibaren idare, mükellefleri tür ve boyutlarına göre segmentlere ayırmış ve her segmente göre; hizmet sunumu, denetim, sistem ve tahsilata yönelik uygun yaklaşımı tespit etmeye çalışmıştır (Whait, 2012: 448). ATO (Australian Tax Office) benimsediği idarenin elindeki kaynakları heba etmemeyi sağlayan "idari

etkinlik” anlayışını her alanda uygulamaya çalıştığı için, denetim seçimi ve tamamlanma sürecini de bu hedef doğrultusunda şekillendirilmiştir (Whait, 2012: 447). Denetimde risk analizleri, genelde sadece idarede tespit kapasitesini geliştirerek daha iyi vergi denetim seçimine odaklanan bir süreçtir. Fakat denetim hem mükellefler hem de ATO için çok maliyetlidir. ATO’nun 2001 yılından itibaren resmi olarak uygulamaya başladığı vergi uyum modeli ise, en iyi denetim seçiminin ötesine geçmeyi amaçlayan bir yapıda olup, mükellefi anlayan ve uyuma doğru yönlendiren bir sistemdir (Inspector-General of Taxation - IGT, 2013: 15).

ATO’nun uyguladığı vergi riski analizi en eski uygulamalardan birisi olup, bir uyum modeli kullanarak çalışmaktadır (Freedman, 2010: 116). ATO’nun kabul ettiği vergi uyumu modeli Australian National University ile birlikte geliştirilmiştir. OECD de yayınladığı raporlarda bu modelin kullanılmasını önermiştir. Model, mükellefleri vergi uyumu ve/veya uyumsuzluğu konusunda etkileyen ya da motive eden faktörleri belirlemeye odaklanmıştır (Benk, Kartalacı, 2015: 52). Bu sistemde amaç; mükellefleri doğru olanı yapmaya yönlendirmek ve yaptıkları şeyleri mümkün olduğunca kolay yapmalarını sağlamaktır (ATO, 2013: 2).

ATO’nun kabul ettiği uyum modeli Şekil 2’de görülmektedir. Bu modelde mükellefleri davranışlarını etkileyen beş faktör belirlenmiştir. Ayrıca bu faktörlerin etkileri sonucunda mükelleflerin dört basamaklı bir strateji içinde, hangi noktada oldukları belirlenerek, bu doğrultuda onlara hizmet sunulmakta ve/veya zorlama yapılmaktadır. Örneğin uyum konusunda isteksiz fakat dikkat edilirse uyum sağlayabilecek mükelleflere, kısmen caydırıcı güç kullanılırken; vergiye gönüllü uyum sağlayan mükelleflerin ise vergi ödemeleri ve bunlara yönelik ödevleri kolaylaştırılmaya çalışılmaktadır.

Şekil 2. ATO Vergi Uyum Modeli



Kaynak: Benk, Kartalacı, 2015: 52.

Uyum Modeli; vergi uyumu göstererek, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı mümkün olduğunca esnek, bunun tersi olarak uyumsuz mükelleflere ise oldukça sert yaptırımlar uygulama sürecini oluşturur (Dökmen, Günel, 2012: 51). Uyum davranışını etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlayan model, farklı uyum gösteren mükelleflere, gösterdikleri bu davranışlara göre davranma üzerine kuruludur. Bu sebeple risklerin giderilmesi için her gruba farklı stratejiler uygulanır. Stratejiler, mükellefleri doğru olanı yapmaya yönlendirerek, daha fazla kişinin gönüllü uyum göstermesine yardımcı olmayı amaçlar (ATO, 2013: 3). İdare, uyum stratejisini uyguladığından beri; vergi gelirlerinde yükselme, beyannamelerin zamanında verilmesinde ve beyanname sayısında artış gözlenmiştir. Bu durum modelin başarısını göstermektedir (Dökmen, Günel, 2012: 55-60).

ATO, tespit ettiği farklı aşamalardaki mükelleflere en uygun yaklaşımı belirlemek için farklı araçlar kullanmaktadır (IGT, 2013: 25). Uyum analizinde kullanılan bilgi ve eşleştirme kapasiteleri her yıl genişletilmekte ve geliştirilmektedir. Her yıl ATO, 640 milyonun üzerinde işlemin düzgün olarak bildirildiğini ve iddiaların doğruluğunu kontrol etmektedir (ATO, 2013: 2). Yaptığı protokoller yardımıyla ATO; bankalardan, finansal ve yatırım kuruluşlarından, işverenlerden, motorlu araç tescil organlarından, tapu dairelerinden, diğer devlet organlarından, Avusturalya İşlem Raporlama ve Analiz Birimi'nden, uluslararası anlaşmalı birimlerden, ticari kredi ve banka kartı kullanımlarından, borsalar ve hisse senedi kayıtlarından, inşaat ve yapı sektöründeki işletmelerden, sağlık sigortalarından (Bkz. ATO, <https://www.ato.gov.au/General/Building-confidence/In-detail/Data-matching/Sources-of-information/>) elde edilen bilgilerle veri eşleştirmesi yapılmaktadır. Avustralya'da uygulanan sektörel analizlere paralel olarak, 58 kriter geliştirilmiştir. Bu kriterler malın maliyeti, işgücü maliyeti ve kira maliyetleri gibi işlemleri belirleyerek, sektörel normlara aykırılıkları izler. En riskli sektörler; inşaat, taşımacılık, restoran, kuaför ve güzellik salonları, temizlik servisi, tekstil, motorlu araç bayileri, sanat eşyası ve antika satıcıları olarak belirlenmiştir (Loeprick, Engelschalk, 2011: 50). Avustralya'da 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile bunun dışındaki diğer vergiden kaçınma yolları, KDV hileleri ile bunun dışındaki diğer vergi hileleri ve kayıtdışı ekonomideki faaliyetler olarak açıklanmıştır (OECD, 2015: 19). ATO ulaştığı bilgileri gizlilik hakkı çerçevesinde; 1936 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nun ve 1953 tarihli Vergilendirme İdaresi Kanunu'nun gizlilik hükümlerine ve 1988 tarihli Bilgileri Koruma Kanunu'na uygun bir şekilde saklamaktadır.

Uygulanan vergi uyum modeli, Haziran 2003'te şirketlerde vergi yönetimini teşvik etmek için Büyük Mükellefler ve Vergi Uyum (Large Business and Tax Compliance) programıyla devam etmiştir (Wunder, 2009: 15). Bu programda ATO, şirketleri vergi riski yönetiminin önemini anlamak ve kendi risk yönetim politikalarını oluşturmak için teşvik etmektedir (Henehan, Walsh, 2008: 19). Modelin özü denetime odaklı bir temelden çok, özellikle ilk 100 büyük mükellef için, zamanında vergi risklerini yöneterek, kullanılabilir bir belirlilik ve kaynak yönetimine elverişli bir uyum stratejisi oluşturulmasına dayanır. ATO ve düzenlemeye katılmak isteyen gönüllü mükellefler arasında uygulanan Yıllık Uyum Anlaşması; iyi bir vergi yönetim süreci ve önemli vergi risklerinin zamanında, tam ve doğru şekilde açıklanması için şeffaf ve açık bir ortam sağlar (OECD, 2013a: 26).

3.2. Birleşik Krallık Gelir İdaresi'nin (HMRC) Denetimde Risk Analizi Uygulaması

Birleşik Krallık'ta gelir idaresi (Her Majesty's Revenue and Customs - HMRC) riske dayalı denetimlere 1980'li yıllardan itibaren dolaysız vergilerde yerel düzeyde başlamıştır. 1983 yılından itibaren ise "KDV Merkezi Risk Analizi" adı altında gümrük ve tüketim vergileri için yıllık olarak üretilen risk değerlendirmesi, hem politikaları oluşturan hem de işlemleri uygulayan personel tarafından kullanılmaktadır (EC, 2006: 89). Beyana dayalı sistemin başlamasıyla birlikte ihtiyaç duyulan risk değerlendirmesi sistemi, 2000 yılında genel araştırma biriminden ayrılarak uzmanlaşmış, 2005 yılında ise ulusal düzeyde kurumsallaşmıştır. Bu sistemde risk kuralları ve risk segmentleri belirlenmiştir. Beyannameleri gruplandırma ve tahminleme yoluyla yapılan analize, veri eşleştirme ve toplanan istihbarat yardımcı olmaktadır. Riske stratejik bir şekilde yaklaşım için mükelleflerin ulusal düzeyde derecelendirilmesi yapılmaktadır. Ticari aktivitelerin sektörel standartlarla karşılaştırılmasında oluşan anormallikleri tespit etmek için ticari sektör danışmanlarıyla görüşmeler yapılmaktadır. Risk İstihbarat Servisi; üçüncü kişilerden, uluslararası kaynaklardan, gizli, açık ve ticari bilgilerden, gönüllü verilen ya da yönetim bilgilerinden yola çıkarak; sektör özelliklerine göre eğilimleri izlemekte ve davranışları tahmin etmektedir. Entegre Uyum Ortamı'nda toplanan verilerin kullanılmasıyla; çalışmalarda verim artışı, personel verimliliği ve çeşitli stratejik faydalar sağlanmaktadır (Hainey, 2011: 65-70).

HMRC mükelleflerin uyum davranışını 54 temel risk alanında ve 2 önemli risk alanında tespit etmeye çalışmaktadır. Öncelikle mikro, küçük, orta büyüklükte ve büyük işletmeler, örgütlü suçlar, belirli bir tutarın üzerindeki bireysel zenginlik ve kitlesel pazar ölçütlerine göre ayrıştırılan mükellefler, daha sonra bunların her birinin alt grubunda sınıflandırılmaktadır. Örneğin mikro işletmeler 8 alt risk grubuna, büyük işletmeler ise 15 alt risk grubuna göre tekrar değerlendirilmektedir. Alt gruplarda; ödenmeyen vergiler, hatalar, hukuki yorum ve vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçırma ile kriminal davranışlara göre farklı kriterler yer almaktadır (HMRC, 2015: 214-215). Şekil 3, risk alanlarının genel görünümünü göstermektedir.

Şekil 3. HMRC Temel Vergi Riski Alanları



Kaynak: HMRC, 2015: 215.

HMRC uyum ölçüm işlemleri, vergi açığının (boşluğu) boyutunu bulmak ve bunu azaltmak üzerine yoğunlaşır. Bu açığın ölçülmesi gönüllü uyumsuzluğun boyutunu ortaya çıkarmakta ve hedefler bu uyumsuzluğun azaltılmasına yönelik belirlenmektedir (OECD, 2008: 25). Birleşik Krallık'ta 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dışındaki diğer vergi hileleri, kayıtdışı ekonomideki faaliyetler ve ödenmeyen vergi borçları olarak belirlenmiştir (OECD, 2015: 130). HMRC belirlediği politikaları gereği denetim sayılarını paylaşmamaktadır, fakat tahminler denetimlerin beyanname veren mükelleflerin yaklaşık % 1'i olduğu yönündedir. HMRC sunduğu mükellef odaklı hizmet anlayışı gereği denetimlere değil, özellikle gönüllü uyumu artırmaya odaklanmaktadır. Örneğin 2014-2015 periyodunda idare tarafından 26,6 milyar £ vergi uyunu sağlamadan kaynaklı bir gelir elde edilmiştir. Bu gelir, mükelleflerin beyannamelerinde çeşitli hileli vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarının idare tarafından tespit edilmesi sonucunda oluşmuştur. Tespitler; araştırma ve doğrulama faaliyeti sonucunda olabileceği gibi, aynı zamanda vergi boşluklarının yeni hukuki düzenlemelerle doldurulmasından sonraki önleyici işlemin sonucuna yönelik de olabilir. Her türlü tespit, temelde uyum davranışının korunmasını amaçlamaktadır ve bunlar sonucunda mükelleflerin adli ve idari olarak cezalandırılması söz konusu olabilir (HMRC, 2015: 13-14, 221). Tablo 2'de Birleşik Krallık ile ilgili bazı vergisel bilgiler yer almaktadır. Buna göre HMRC'nin hedeflediği vergi gelirlerini artırma stratejilerinin başarı ile devam ettiği söylenebilir. Ayrıca risk analizlerinin vergi açığını azaltmayı amaçladığı düşünüldüğünde, vergi açığı oranının düşmesi, etkin bir strateji izlendiğini göstermektedir.

Tablo 2. Birleşik Krallık'ta Vergiyle İlgili Bazı Bilgiler

Değer	1995	2000	2005	2010	2015
Mükellef Sayısı	25.725.000	27.920.000	31.326.000	31.643.000	31.883.000
Vergi Gelirleri	235.2 Milyar £	336.6 Milyar £	426.5 Milyar £	485.7 Milyar £	533.4 Milyar £
Vergi Açığı	-	%14**	%8.4	%7.0	% 6.4*
Vergi Açığı Tutarı	-	-	37 Milyar £	34 Milyar £	34 Milyar £*

*2014 hesaplamasını içermektedir.

** İlk kez 2001'de dolaysız vergiler için hesaplanmıştır.

Kaynak: HMRC istatistiklerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

HMRC benimsediği ilkelerin uygulanmasında, mükelleflere danışma sürecinden destek alarak, sistemin ve prosedürlerin geliştirilmesinde ticari bakış açısını dikkate almaya çalışmaktadır (OECD, 2013a: 19). Uyguladığı Büyük İşletmelerle İlişkileri Gözden Geçirme'nin (Review of Links with Large Business – RLLB) bir parçası olarak risk değerlendirmesini geliştirmektedir. HMRC, 2007 yılında büyük şirketler için işbirlikçi uyum yaklaşımını resmi olarak ilan etmiştir. Bu yaklaşım vergi uyum riski yönetimi kullanarak, mükelleflerle karşılıklı ilişkilerin yönetilmesine dayanmaktadır (OECD, 2013a: 24). Böylece HMRC ve mükellefler arasındaki güven ve şeffaflığa dayanan ilişkileri artırmayı desteklemektedir. Yaklaşımın amacı, kaynak tahsisini geliştirmek ve şirketlerin vergi planlaması stratejilerini değiştirerek düşük risk içeren davranışlara yönelmelerini sağlamaktır (Freedman, Loomer, Vella, 2009: 74). HMRC, özellikle vergi riski yönetimine dayalı etkin yönetim ve kontrolü artırmayı amaçlayan; şirketlerle, işbirlikçi çalışmaları içeren bir doküman hazırlamıştır (Henehan,

Walsh, 2008: 20). Sürecin temel özellikleri tüm büyük mükelleflerin risk açısından gözden geçirilmesi, mükelleflerle karşılıklı görüşme, risk statülerine göre program belirlenmesi ve görüşülmesi, son olarak da düşük riskli mükellefler için daha fazla destek ve daha az müdahaleyi içermektedir. Bu uygulama yüksek riskli mükellefler için kaynakların etkin kullanımına, sorunların hızlı çözümüne ve yeni işlemlerde danışma yardımıyla belirlilik sağlanmasına olanak tanımaktadır (Enden vd., 2010: 349).

3.3. Avusturya Federal Maliye Bakanlığı'nın Denetimde Risk Analizi Uygulaması

Avusturya'da birçok alandan toplanan ulaşılabilir verilere dayalı risk analizi, etkinliği artırmak için kullanılmaktadır (Fritz, 2010: 152). Riske dayalı denetim, eşit vergilendirmeyi ve dürüst mükelleflerin korunmasını sağlamaktadır (BMF, 2013). Dahası, risk analizi dolandırıcılığa karşı mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. 2004 yılında Maliye Bakanlığı'na ve onun Dolandırıcılıkla Mücadele Birimi'ne karşı sorumlu olarak kurulan; Risk, Bilgi ve Analiz Merkezi'nde (RIA) sistem, merkezi bir şekilde yürütülmekte ve stratejiler ile çalışma prosedürleri geliştirilmektedir. RIA, vergi ve gümrük işlemlerindeki risk yönetiminde yetkilidir ve sorumlu olduğu temel alanlar şöyledir (EC, 2006: 94-95): risk yönetim süreci, bilgilerin toplanması, değişimi ve analizi, denetim ve kontrol tekniklerinin geliştirilmesi, vaka seçimi ve denetim planlaması ve bu alanlarda uluslararası işbirliği faaliyetlerinin yürütülmesi.

Avusturya'da risk analizi öncelikle KDV, kâr üzerinden alınan vergiler ve denetim planları ile başlamıştır. Daha sonra gelir, kurumlar vergisi ve ücret maliyetleri kapsama alınmıştır. Günümüzde ise internet üzerinden sağlanan bilgiler, gümrük bilgileri ile kapsam genişlemektedir. Yapılan risk ölçeklendirme; mükelleflerin ticari faaliyetleri, girişimleri ve ödeme geçmişlerine dayalı olarak oluşturulan endekslerin; matematiksel, davranışsal ve diğer faktörlerle işlenmesiyle oluşur. Süreçte, matematiksel hesaplanamayan ama önemli durumları içeren ve "kırmızı bayrak" olarak adlandırılan bilgiler, daha sonra sistemde analiz edilmektedir (Fritz, 2010: 153). Ayrıca risk analizinde, olası ciroyu belirleme yöntemi olarak, sektördeki tahmini giderler kullanılmaktadır, bu şekilde 54 farklı iş aktivitesi için tahmini gider belirlenmiştir. Örneğin; tahmini gider oranları satış acentelerinde % 12, demir işinde % 16'dır (Loeprick, Engelschalk, 2011: 51). Avusturya'da 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile diğer vergiden kaçınma yolları, KDV hileleri, kaçakçılık gibi yasal olmayan aktiviteler ve ödenmeyen vergi borçları olarak belirlenmiştir (OECD, 2015: 130). Uyum riski yönetimi, risk indeksleme, veri madenciliği, sektör denetimleri, bölgesel risk yönetimi ve gümrük kontrol sistemi risk analizini geliştirmek için kullanılmaktadır (BMF, 2013: 18). Tablo 3'te Avusturya'da vergi ile ilgili bazı bilgilere yer verilmiştir. Buna göre, denetimler yoluyla en fazla ek vergi tarhiyatının büyük mükellefler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu mükelleflerin denetimleri toplam denetim içinde sayısal olarak fazla yer almamasına rağmen, özellikle KDV açısından uyumsuzluklarının fazla olduğu tespit edilmiştir. Risk analiziyle, mükellefleri gönüllü uyuma sevk etmek amaçlandığından, vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre artış sağlanması, vergi denetimlerindeki azalmaya rağmen, bunlar sonucundaki ek vergi tarhiyatının artması, denetimde etkinlik açısından olumlu göstergelerdir.

Tablo 3. BMF 2013-2014 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Değer	2013	2014
Vergi Gelirleri	70,8 Milyar €	78,5 Milyar €
Denetim Personeli Sayısı (Toplam)	7.202	7.396
Büyük Mükelleflerin Denetimi (KDV)	3.290	3.133
Ek Vergi Tarhiyatı	690 Milyon €	847 Milyon €
Büyük Mükelleflerin Denetimi (Diğer)	828	1.088
Ek Vergi Tarhiyatı	6,8 Milyon €	3,1 Milyon €
Vergi Soruşturması	136	150
Ek Vergi Tarhiyatı	27,5 Milyon €	7,1 Milyon €
Vergi Ofislerindeki İnceleme Sayısı	42.074	38.936
Ek Vergi Tarhiyatı	146 Milyon €	182 Milyon €
Vergi Ofislerindeki Denetim (KDV)	-	26.656
Vergi Ofislerindeki KDV İçin Ek Vergi Tarhiyatı	643 Milyon €	549 Milyon €

Kaynak: BMF, FactsandFigures 2013-2014 verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur.

Büyük mükelleflerin uyumsuzluklarını denetim içindeki ek vergi tarhiyatının payıyla ortaya koyan Tablo 3'teki bu durum, Avusturya'da idareyi, büyük mükellefler için özel bir stratejiye yönlendirmiştir. 2011 yılında 10 büyük mükellefle pilot uygulamaya başlayan "Yatay İzleme (Horizontal-Monitoring – HM)" projesi; vergi danışmanlarını içeren odalar gibi dış paydaşlar ile ticaret ve sanayi odasının katılımıyla gelişmeye devam etmektedir (OECD, 2015: 22). HM projesi, büyük şirketlerin idareyle ilişkilerini geliştirmeye dayanmaktadır ve karşılıklı danışmayı içermektedir. Büyük mükelleflere bir gözetim talebi sunulur, bunun sonucunda hem risk analizine dayalı vergi kontrol sistemi, hem de işbirliğine dayalı ilişkiler kullanılmaktadır. Bu karşılıklı ilişkide, sistemin gelişimi için düzenli toplantılar yapılmaktadır. 2013 yılında Yatay İzleme projesine katılan şirket sayısı 15'e yükselmiştir. Şirketlerin bu projeye katılması; vergilemede planlama yapmayı, hukuki güvenliğini artırmayı ve uyum maliyetlerini azaltmayı sağlamaktadır (BMF, 2013: 16).

3.4. Amerika İç Gelir İdaresi'nde (IRS) Denetimde Risk Analizi Uygulaması

IRS, ilk kez mükelleflerin bildirimde gösterdikleri uyumu ölçmek için, 1964 yılında uyguladığı Mükellef Uyumu Ölçüm Programı'nı (Taxpayer Compliance Measurement Program – TCMP) 1988 yılına kadar devam ettirmiştir. 2002 yılında ise geçmişte başarıyla uygulanan TCMP'nin yeni bir versiyonu olarak Ulusal Araştırma Programı (National Research Program – NRP) kullanılmaya başlanmıştır (Torrey, 2008: 3-5). Amerika'da ödenmesi gereken vergi ile ödenen arasındaki vergi açığı çeşitli yollarla tespit edilmektedir. IRS bu açığın en aza indirilmesinden sorumlu olarak, her yıl daha kapsamlı çalışmalar yürütmektedir. Bu açığı ölçmeye odaklanan NRP, sadece gelir vergisine yönelik değil, tüm vergi mükelleflerini ve tüm vergi türlerini içeren kapsamlı ve uzun vadeli bir ölçüm stratejisini benimsemiştir. NRP'nin bildirim faaliyetlerindeki tutarlılığı ölçmesinden sonra, IRS vergi uyumunu artırmak ve hizmet kalitesini yükseltmek için, bu hesaplamaları etkili şekilde kullanmaya başlamıştır (OECD, 2008: 24-25).

IRS tarafından kullanılan denetim yöntemlerinden biri de Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi (Discriminant Inventory Function System – DIF)’dir. 1969 yılından itibaren uygulanan bu sistemde; mükellefler tarafından verilen her beyanname bilgisayar programı aracılığıyla incelenmekte, beyan edilen gelir ve harcamaların doğruluğu denetlenmekte ve çıkan sonuçlara bir puan verilmektedir. Puan ne kadar yüksekse, beyan edilenle gerçekte beyan edilmesi gereken değer arasında o kadar çok farklılık olduğu kabul edilmektedir. Bu sebeple yüksek puanlı beyannameler denetim için seçilmektedir (Karyağdı, 2006: 57).1980’lerden itibaren uygulanan, üçüncü kişilerden alınan bilgilerle veri eşleştirme sayesinde denetim süreci daha da iyileştirilmiştir (Torrey, 2008: 3). Geçmişte, sadece verilen beyannamelerin içerdiği bilgiler için yapılan DIF denetimi, 2002 yılından itibaren değişmiştir. Bu tarihten sonra uygulanan Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks Formülü (Unreported Income Discriminant Index Formula UI-DIF), olası beyanname dışı bırakılmış olan geliri tespit etmeye yönelmiştir. Verilen her beyanname hem bir DIF, hem de UI-DIF puanına sahip olmaktadır. Örneğin 2013 yılında küçük işletmeler ve kendi işinde çalışanların verdiği yaklaşık 1,5 milyon beyanname DIF aracılığıyla ayrıştırılmış; bunlardan 151.836 tanesi incelenmiş ve bunların 77.446 tanesi denetime sevk edilmiştir. Aynı dönemde NRP’de ise 144,9 milyon beyanname ayrıştırılmış, 14.687 tanesi incelenmiş ve bunlardan 13.449 tanesi denetim için seçilmiştir (US Government Accountability Office - GAO, 2015: 13).DIF puanının oluşturulmasında kullanılan kriterler, mükellefler tarafından Bilgi Özgürlüğü Yasası aracılığıyla öğrenilmeye çalışılmasına rağmen, günümüzde IRS bunları sır olarak saklamaya devam etmektedir (Karyağdı, 2006: 57-58).ABD’de 2014 yılı için en riskli 5 alan; transfer fiyatlandırması dışındaki diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dışındaki diğer vergi hileleri, kaçakçılık/yasal olmayan aktiviteler, ödenmeyen vergi borçları ve doldurulmayan beyannameler olarak belirlenmiştir (OECD, 2015: 130).Tablo 4, Amerika’da 1995-2000 yılları arasında vergi ve denetimine ilişkin bilgileri içermektedir. Tabloya göre beyanname veren mükellef sayısı ve vergi gelirleri yıllar itibarıyla artış göstermiştir. Bununla birlikte mükelleflerin denetlenme oranlarının düştüğü görülmektedir. Risk analizinde amaç, riskli mükellefleri tespit etmek olduğundan, denetimlerin sayısal olarak az ama etkin olması amaçlanmaktadır. Bunun sağlanmasında, tarhi önerilen ek vergi ve cezaların artması bir göstergedir. Aynı zamanda IRS, denetimde etkinliğin belirlenmesinde önemli bir veri olarak gösterilen, denetlenen mükelleflerden beyanında değişiklik gerektirmeyenlerin oranını açıklamaktadır. Buna göre denetlenen toplam mükelleflerin 1995 yılında % 9’unun beyanında değişiklik olmazken, 2015’te bu oran % 4’e düşmüştür. Bu düşüş risk analiziyle birlikte mükellef seçiminde bir etkinlik sağlandığının ve gün geçtikçe daha isabetli denetimler yapıldığının bir göstergesidir.

Tablo 4. IRS 1995-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

Değer	1995	2000	2005	2010	2015
Beyanname Sayısı	154.293.700	165.771.300	174.364.531	187.124.450	191.857.005
Toplam Vergi Geliri	1,4 Trilyon \$	2,1 Trilyon \$	2,2 Trilyon \$	2,3 Trilyon \$	3,2 Trilyon \$
Denetlenen beyanlar toplamı	2.100.144	715.915	1.328.712	1.735.083	1.373.788
Denetlenme Oranı	% 1.4	% 0.4	% 0.8	% 0,9	% 0,7
Değişiklik olmayan beyanname oranı	% 9	-	% 6	% 5	% 4
Ek Vergi Tarhı	27,9 Milyar \$	15,9 Milyar \$	48,6 Milyar \$	44,8 Milyar \$	25,1 Milyar \$
Ceza	15 Milyar \$	15 Milyar \$	8 Milyar \$	28 Milyar \$	24 Milyar \$
Suç soruşturması	5.000	3.372	4.269	4.706	4.486
Denetim Personeli*	29.502	20.832	18.265	20.510	23.213
Soruşturma Personeli**	3.363	2.746	2.823	2.751	2.318

* Denetime yetkili; revenueagent, taxexaminer (taxauditor) ve revenueofficer statüsünde çalışanların toplam rakamıdır.

** Vergi suçlarını araştırmaya yetkili specialagent statüsünde çalışanların toplam rakamıdır.

Kaynak: IRS Data Book raporlarındaki ilgili yılların verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

IRS gerçekleştirdiği bu merkezi denetimi, eyaletlerden aldığı bilgilerle desteklemektedir. Özellikle, eyaletlerin verilen beyannamelerden topladığı bilgiler, eyaletler ile yapılan bilgi değişim anlaşmaları çerçevesinde aylık, üç aylık veya yıllık olarak Veri Değişim Programı (Data Exchange Program) aracılığıyla IRS ile paylaşılmaktadır. Eyaletler de IRS'den mükelleflerle ilgili bireysel dosyalardaki, uluslararası kazançla ilgili tutulan bazı bilgileri, mükellefin başka adresleri, eksik beyanlar ve farklı dökümler gibi bilgileri edinebilir. Günümüzde 40 eyalet, bireysel gelir vergisi mükellefleri için IRS ile karşılıklı bilgi eşleştirme programına kayıtlıdır (Birskyte, 2012: 175). Bu şekilde sağlanan bilgilerle eyalet düzeyinde vergi denetimleri de yapılabilmektedir. Fakat eyaletler, IRS'in ülke genelinde yaptığı etkin denetim ve diğer zorlayıcı önlemler sonucunda, kendi sınırları içinde yeni ek gelir tarhiyatı yaptıkları ve bundan gelir elde ettikleri için, bağımsız denetimlere az başvurabilir ya da denetimi hiç gerçekleştirilmeyebilirler (Bkz. Birskyte, 2012: 182-183).

ABD'de IRS tarafından yürütülen ve büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modeli olan Uyum Güvence Süreci (Compliance Assurance Process – CAP) 2005 yılında pilot aşamayla başlamış, 2012'den itibaren ise sürekli uygulamaya konulmuştur (OECD, 2013a: 26). Programa katılan mükellefler her yıl beyannamelerini vermeden önce, potansiyel vergi sorunlarını tanımlamak ve çözmek için IRS ekibi ile işbirliği içinde çalışmaktadırlar. IRS, CAP programını yeni iki uygulamayla geliştirmektedir. Bunlardan ilki CAP programına girmek için geçilmesi gereken aşamaları belirleyen bir ön-CAP aşaması ve diğeri ise daha az karmaşık sorunları olan ve IRS ile işbirliği kurmak isteyen mükellefler

için CAP bakım programıdır (Bkz. <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>).

4. Türkiye’de Vergi Denetiminde Risk Analizine Yönelik Gelişmeler

Türkiye’de gelir idaresinde bilgisayar destekli sistemlerin kullanımı VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) ile 1998 yılında başlamıştır. 2004 yılında “Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi” projesiyle temelleri atılan riske dayalı denetim stratejisi ise hızlı bir şekilde gelişim göstermiştir. Bu tarihten önce Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde dar kapsamlı da olsa bazı çalışmalar yürütülmüştür. Örneğin kurul bünyesinde; İstihbarat, AR-GE ve Risk Analiz Merkezi kurulmuş ve burada muhtelif kaynaklardan toplanan veriler değerlendirilerek, ciro ve FAVÖK (faiz, amortisman ve vergi öncesi kar) rakamları ile diğer bazı özel kriterler göz önünde bulundurularak, sürekli gözetim ve denetim altında olacak “Hedef Mükellef Grubu” ve bu grubun her yıl revize edilmesiyle “İncelenecek Mükellefler Listesi” oluşturulmuştur (Arslan, Biniş, 2016: 457).

Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi, katılım öncesi mali yardım olarak adlandırılan Avrupa Birliği destekli twinning (eşleştirme) projelerinden birisidir (Ceylan, Tunalı, 2011: 130). Yapılan vergi incelemelerinin parasal verimliliğinin artırılmasını amaçlayan proje, 28 Kasım 2005’te başlamış; Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Almanya ve İngiltere ortaklı olarak yürütülmüştür. Bu kapsamda Uyum Analizi ve Değerlendirme Müdürlüğü (Daha sonra Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı olarak yapılanmıştır) oluşturulmuş ve burada merkezi risk analizinde kullanılacak yazılım kurulmuştur. Analizlerin yapılabilmesi için yazılımın tanıtımı, AB uzmanları tarafından verilen uygulamalı yazılım eğitimleri ve risk modelinin açıklanması, 2007 yılında gerçekleşmiştir (GİB, 2008: 121). Bu tarihte tamamlanan proje; risk analizi, vergi mükellefi seçimi ve bilgisayarlı denetim tekniklerinin etkin kullanımını desteklemeyi ve bilgisayara dayalı kapsamlı istihbarat ve bilgilendirme sisteminin yürütülmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Geliştirilen bilgisayar destekli denetim altyapısı, mükelleflerle ilgili verilere hızlı ve güvenilir şekilde ulaşmayı ve bunları denetim için kullanmayı içermektedir (Ceylan, Tunalı, 2011: 130).

2004’te uygulanmaya başlanan VEDOP-2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için merkezde kurulan sistemlerle bilgisayarlı denetime başlanmış, Vergi İstihbarat Merkezi ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanlarının 2005’te kurulan VERİA (Veri Ambarı) sisteminde karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır (Gerçek vd., 2013: 71). Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı bünyesinde kurulan Risk Analizi Merkezi, vergi denetim ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlamak üzere faaliyetler göstermiştir. Bu tarihten sonra VERİA’dan gelen bilgiler doğrultusunda; Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi, Potansiyel Mükellef Projesi, Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projesi, Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi, Konut Kredili Gayrimenkul Satışları Projesi, Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi, Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi, Tapu Bilgilerinin Analizi projesi, Kredi Kartı ile Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi, Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi gerçekleştirilmiştir (GİB, 2009: 104-107; GİB, 2010: 81-86). Tedarikçi ve alt tedarikçilerin denetlenmesini sağlayan, böylece sahte faturaların tespit edilmesini olasılığını artıran

en önemli uygulamalardan biri de karşıt inceleme imkanı veren Ba-Bs formları aracılığıyla sağlanmıştır (Doğan, 2011: 75-76).

2010 yılında pilot proje olarak uygulanan Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), işlemlerin etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin; nesnel, risk analizlerine dayalı olarak seçilmesini amaçlamaktadır. Modelde toplam 859.993 mükellef kapsama alınmış ve bu mükelleflerin bölgeler ve/veya sektörler itibarıyla ayrışması ve bu sayede mükelleflerin belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması planlanmıştır. Mükellefler öncelikle, sektörel ve/veya bölgesel düzeyde gruplara ayrılmıştır. Bundan sonra ise; mükelleflerin bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri esas alınarak büyüklükleri belirlenmiş ve buna göre katmanlara ayrılmaları sağlanmıştır. Böylece, ilgili sektör ve/veya bölgesel düzeyde mükellefler en büyük/büyük/orta/küçük katmanlara göre, her biri kendi sınıfında analize tabi tutulmuş ve bütünüyle matematiksel ve istatistikî yöntemler veya hesaplamalarla her mükellefe bir risk puanı atanmıştır. Bu risk puanına göre mükellefler, vergi incelemesine alınıp alınmayacakları açısından değerlendirmeye tabi tutulmuştur (GİB, 2011: 10). Yine 2010 yılında uygulanan KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini kolaylaştırmıştır. Sahte Belge Risk Analiz Programı ile sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefler ortaya çıkarılarak, hem KDVİRA sisteminin, hem de sahte belge düzenleme incelemelerinin desteklenmesi sağlanmıştır. KDVİRA sistemi ile Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) arasında kurulan entegrasyon sayesinde de riskli bulunan mükellefler doğrudan taşradaki personele bildirilerek incelemeye alınmaya başlanmıştır (GİB, 2011: 49).

Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) kurulmasıyla 2011 yılından itibaren, GİB tarafından vergi incelemesi ile risk analizi faaliyeti kapsamında yürütülen bazı projeler Kurul'a devredilmiştir. Günümüzde hala GİB tarafından, temelde kayıtdışı ekonomiyle mücadele için uygulanan risk analizine dayalı projeler; Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi, Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS), KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Elektronik ÖTV Takip Sistemi olarak sıralanır. Bu projelere yönelik bazı veriler ise şöyledir (Bkz. GİB, 2016): 2015 yılında KDVİRA'da risk analizi sonrası mükelleflerin düzeltme beyanname ile indirdikleri iade tutarı 957 milyon, sorunlu mükelleflerin matrah artışı ise 6 milyar 218 milyondur. Aynı dönemde SARP'ta 7.399 mükellef sahte belge düzenleme riski yüksek olması nedeniyle VDK'ya bildirilmiştir. GİB, 2014 Aralık'tan itibaren Mükellef Karne Sistemi ile sicil, beyanname, ödeme ve performans olmak üzere 4 farklı kategoride 160 farklı kriterle uyum bozukluklarını anlık olarak ölçerek, her bir mükellef için "Genel Uyum Seviyesi" belirlenmektedir. Uyum seviyesi yüksek olan mükelleflere birtakım teşvik ve kolaylıklar sağlanması diğer taraftan uyum seviyesi daha düşük olan mükelleflere ise bilinçlendirme ve gönüllü uyuma yönlendirme çalışmaları yapılması planlanmaktadır. Bu çalışma ile uyumlu mükelleflerin, vergi idaresine bakışını olumlu yönde değiştirmesi ve vergi idaresinin etkinliğinin artırılması öngörülmektedir.

VDK'nın görev ve yetkileri içinde "her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek" yer alır. VDK tarafından yapı-

lacak vergi incelemeleri; esas olarak sektör, konu ve mükellefler itibarıyla; Kurul bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAMER), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir (VDK, 2016: 15). Kurul bünyesinde 2014 yılı sonu itibarıyla oluşturulan Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (VDK-MERAM) ile her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu tarihten itibaren risk unsurları belirlenerek, Risk Analiz Modeli oluşturulmuş ve belirlenen risk unsurlarının mükellefler nezdinde tespiti amacıyla yazılım çalışmaları 2015 yılı içinde tamamlanmıştır. Risk Analiz Programının geliştirilmesi amacıyla VDK'nın genel işleyişi gözden geçirilerek, sistemin yenilenmesi ve en uygun kaynak ve zaman kullanımını sağlamaya yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Programda, Mali İstihbarat Modülü oluşturulmuş; ihbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları mükellefler ile ilişkilendirilmeye başlanmıştır. Analiz ve kontrolleri tamamlanan incelemelerin VDK-MERAM üzerinden gönderilmesi sağlanmıştır (VDK, 2016: 29-30).

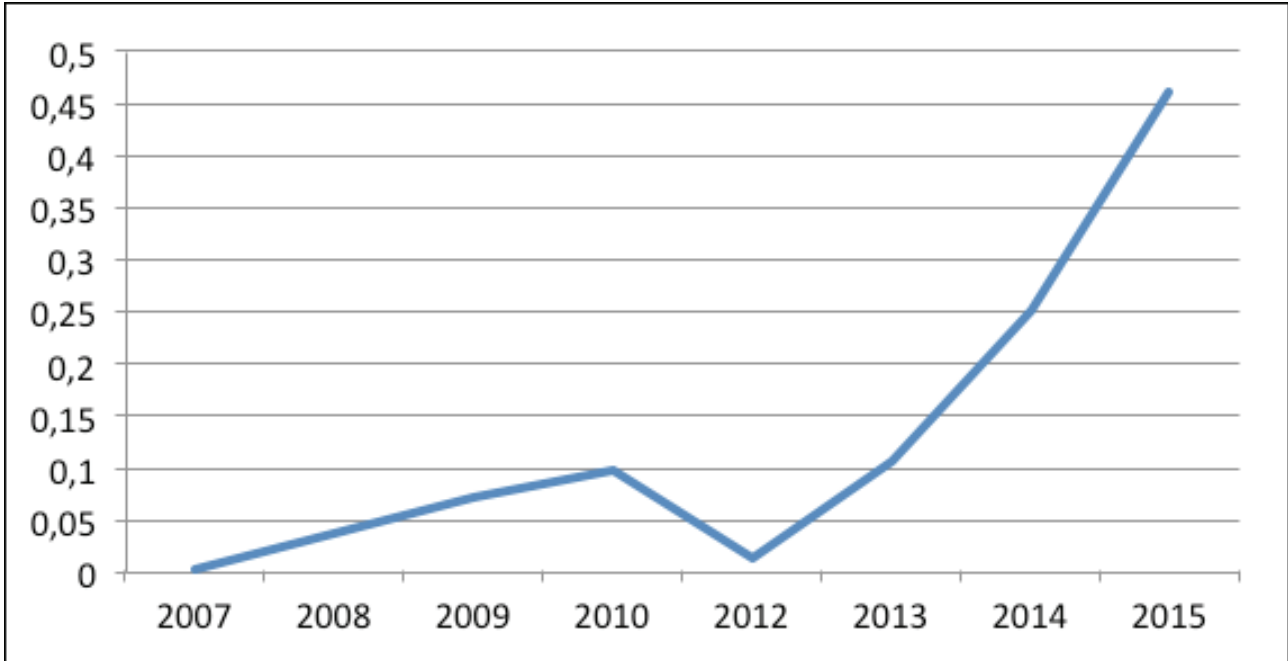
VDK-RAMER'de yapılan analizler sonucu belirlenen ve hakkında inceleme oluru alınan mükelleflerin, Grup Başkanlıklarına sevki, Bilgi İşletim Sistemi (VDK-BİS) aracılığıyla yapılmaktadır. Denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve vergi müfettişlerine rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin, mükelleflerin beyan özetlerini de içeren "Risk Durum Raporları" oluşturulmuştur. Haklarında inceleme başlatılan mükelleflerin tamamı için durum raporları, incelemenin VDK-RAMER'den gönderilip gönderilmediğine bakılmaksızın görevli vergi müfettişine VDK-BİS (Bilgi İşletim Sistemi) üzerinden elektronik ortamda sunulmaya başlanmıştır. Ayrıca Türkiye Geneli Risk Durum Raporunun hazırlanması için çalışmalar yürütülmektedir (VDK, 2016: 30).

Risk analiz programına Sahte Belge Risk Analiz Modülü (SABE-RAM) eklenmiştir. Bu sistemle, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine etkin bir şekilde zamanında mücadele edilebilmesi için, özellikle cari dönemde faaliyet gösteren sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'nin vergisel risk durumunu gösterir haritanın oluşturulması amacıyla, Türkiye Risk Haritası Modülü oluşturulmuştur. Modül ile risk konuları, bölge ve sektörler, mükellef büyüklüğü, mükellefiyet türü, inceleme durumları vb. birçok değişken gözetilerek her bir dönem için ihtiyaca yönelik çok sayıda elektronik harita anlık olarak hazırlanabilmektedir (VDK, 2016: 31). Ayrıca VDK, sahte belge düzenleyenlerin tespiti ve risk analiz çalışmalarının uyumlaştırılması amacıyla GİB ile çalışmalar yürütmektedir. Gazi Üniversitesi ile Risk Analiz Programı VDK-MERAM'ın akademik ve bilimsel açıdan testi amacıyla iş birliği çalışmalarına 2015'te başlamıştır (VDK, 2016: 32). Denetim alanında bilişim teknolojilerinde görülen bu gelişmeler ülkemizde denetim standartlarını yükselterek, denetimin etkinliğini artırmaktadır (Çetin, 2010: 85).

2015 yılında risk analizi sistemiyle tespit edilen 26.972 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Modelin geliştirilmesi çalışmaları neticesinde 6.318 mükellef analizlere tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 49.432 risk unsuru değerlendirilmiş ve 37.335 risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır (VDK, 2016: 64). Aşağıda yer alan Şekil 4, 2007 yılından 2015 yılına kadar risk analizine dayalı toplam vergi incelemelerinin

(toplam proje sonuçları), vergi incelemeleri toplamına olan oranını göstermektedir. 2007 yılında GİB bünyesinde 176 mükellefin incelemesiyle başlayan projeler hem sayısal hem de çeşit olarak artış göstermiştir. VDK'nın kurulmasıyla birlikte denetimlerin büyük bir bölümü risk analizine odaklanmaya başlamıştır. Başlangıçta vergi incelemelerinin binde 1 oranında risk analizine dayandığı görülürken, 2015 yılında 26.972 vergi incelemesiyle risk analizlerinin toplamdaki payı %46'ya yükselmiştir.

Şekil4. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Risk Analizinin Kullanımının Toplam Vergi İncelemesi İçindeki Payı (2007 – 2015)



Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporları (2011 yılına ilişkin veriye ulaşılamamıştır.)

RAMER'den gönderilen denetimlerin dışında VDK; ihbar ve şikayetler neticesinde; teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden; kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri sonucunda ve vergi müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen görüş ve öneri raporları uyarınca incelemeler yapmaktadır.

Vergi incelemesi içinde riske dayalı olanların artan payı ile incelemenin etkinliği arasındaki ilişkiyi ölçmek için, risk analizine geçiş sonrası ve öncesi dönemi birlikte değerlendirmek gerekir. Fakat Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM), GİB ve VDK'nın verilerinin birbirleriyle eşleştirilmesi ve sağlıklı bir analiz yapılması güçtür. Bu durum hem kurumların geçiş sürecinde denetimle ilgili toplu verileri açıklama güçlüğünden, hem de ilgili kurumların uzun süredir açıkladıkları bazı verileri değiştirmelerinden veya yeni veriler açıklamalarından kaynaklanmaktadır. Örneğin; 2010 yılında Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun oluşturulma kararı, daha sonra 2011 yılında VDK'nın kurulması ile vergi incelemesine ilişkin veriler sağlıklı bir şekilde tutulamamıştır. Ayrıca vergi incelemesinin etkinliğini karşılaştırma açısından; incelenen mükellef sayısı, tarhi istenen ek vergi, aktif denetim elemanı sayısı gibi verilerin açıklanması son yıllara özgüdür. Bu sebeple denetimde etkinlik açısından

yapılacak bir değerlendirme geniş kapsamlı olmayacaktır. Yine de aşağıdaki Tablo 5 yardımıyla bazı değerlendirmeler yapabiliriz.

Tablo 5. Türkiye’de 2001-2015 Arası Vergi İncelemesine İlişkin Bilgiler

Değer	2001	2003	2005	2007	2009	2011	2012	2013	2014	2015
Toplam Vergi Gelirleri (Milyon TL)	39.735	84.316	119.250	171.098	196.313	284.490	317.218	367.517	401.683	464.886
Vergi Mükellefi Sayısı*	2.334.209	2.340.742	2.284.665	2.358.935	2.324.094	2.367.721	2.422.975	2.460.281	2.472.658	2.527.084
Topl. Vergi İncelemesi (Rapor Sayısı)	68.286	68.251	104.578	135.847	92.752	-	124.507	163.367	149.047	159.500
İncelenen Mükellef Sayısı**	34.143	34.125	41.831	45.282	47.787	16.267	46.845	71.352	55.284	58.676
İncelenme Oranı %	1,46	1,46	1,83	1,92	2,06	0,69	1,93	2,90	2,24	2,32
Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	13.478	18.835	38.715	30.451	97.972	-	131.001	53.675	39.378	46.750
Tarhı İstenen Ek Vergi (Milyon TL)	-	-	-	-	7.532	3.926	4.536	8.561	7.939	9.804
Mükellef Başına Düşen Ek Vergi	-	-	-	-	157.616	241.348	96.830	119.987	143.610	167.087
Mükellef Başına Düşen Ceza	-	-	-	-	-	-	-	185.976	224.832	242.156

* Gelir ve kurumlar vergisi toplamından oluşmaktadır.

** 2009 yılına kadar açıklanmayan bu veri için tahminleme yapılmıştır.

Kaynak: GGM, GİB ve VDKfaaliyet raporlarındaki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 5 incelendiğinde, gelir ve kurumlar vergisi toplam mükellef sayısının yıllar itibariyle çok fazla değişmediği görülmektedir. İncelenen mükellef sayısının artış gösterdiği ve buna bağlı olarak da toplam düzenlenen rapor sayısının 2 katından daha fazla arttığı tespit edilmektedir. Kişi başına düşen denetim oranı da artmıştır. Bu oran birçok ülke ortalamasının üzerindedir. Denetimlerin sayısal olarak artışından ziyade, riskli mükelleflerin tespit edilmesi ve denetimlerin bunlara yoğunlaşması önem taşımaktadır. Bu sebeple denetim birimleri faaliyet raporlarında 2008’den itibaren açıklanmaya başlanan vergi incelemesi sonucunda tarhı istenen vergi, önemli bir göstergedir. Bu tutarın artışı, denetimlerin etkinliğinin arttığını göstermektedir. Ayrıca incelenen mükellef başına düşen tarhı istenen vergi ve kesilen ceza tutarı da artmıştır.

5. Sonuç ve Öneriler

Mükelleflerin vergi uyumunu artırmak, uyumsuz mükelleflerin ise bu davranışlarını tespit etmek vergi idaresi için kolay değildir. Vergi idaresinin bunu yaparken kullandığı araçlardan biri olan vergi denetimi, uzun yıllardır bilgisayar sistemleri aracılığıyla riskli mükellefleri tespit etmeye yönelmiştir.

Vergi denetimi süreci genellikle; gelir idarelerinin mükelleflerle en çok karşılıklı etkileşime geçtiği alandır. Bu süreçte, mükelleflerin kendilerini güvende hissetmeleri ve idarenin doğru şeyi yaptığına olan inançlarını kaybetmemeleri gerekmektedir. Bunu sağlamak ise vergi denetim sürecine, idare tarafından yapılan rutin işlemlerden daha çok özen göstermeyi gerektirir. Bu özeni göstermek; her aşamada standartları sağlamayı ve etkinliği artırmayı gerekli kılar. Sistemler idare tarafından sürekli yenilenirken, teknolojik gelişmelerden de destek alınmaktadır.

Amerika’da bilgisayar kullanımına dayalı teknolojik altyapının önce olması sebebiyle, kullanımı daha eski olduğu görülen riske dayalı denetim, günümüzde vergi idarelerinin önemli bir aracı haline gelmiştir. Vergi idarelerinin mükellef odaklı yapılanmasından sonra vergi denetimi, vergi uyumunu artırmayı önceliğine alarak “vergi uyum modeli” üzerine yoğunlaşmıştır. OECD’nin önerdiği, Avusturya’da da uygulanan vergi uyum modeli, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı mümkün olduğunca esnek ve yardımcı olma, bunun tersi olarak uyumsuz mükelleflere ise oldukça sert yaptırımlar uygulama sürecidir. Uyum gösteren mükelleflere sağlanan kolaylıklar, denetim sürecinin daha başarılı olmasını sağlamıştır. Özellikle, büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modeli, işlemlerinde karşılaşabilecekleri vergi riski daha fazla olan bu mükelleflere, idareyle birebir danışma yoluyla kendi vergi riski yönetimi politikalarını uygulamaları konusunda destek sağlayarak; sorunlarının hızlı çözümünü temin etmekte, bu durum ise idareye güven ve hukuki belirliliği artırmaktadır.

Türkiye’de 2004 yılında bir projeyle, 2007 yılında ise aktif olarak başlayan denetimde risk analizi, GİB tarafından geliştirilerek devam etmiştir. GİB’in günümüzde de uyguladığı projeler; kayıt dışı ekonominin önlenmesiyle birlikte, vergi uyumunu artırma amacı taşımaktadır. Özellikle, uygulanan Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi mükelleflerin uyum bozukluklarını ölçme açısından önemlidir. 2011 yılında kurulan ve denetim faaliyetlerini risk analiz sistemi üzerinden yürütmekle sorumlu olan VDKda, sahip olduğu yazılım altyapısıyla görevlerini etkin şekilde gerçekleştirmektedir. 2015 yılında denetlenen mükellef başına düşen tarhi istenen vergi ve kesilmesi önerilen ceza toplamının artması, sistemin başarısının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte ülkemizde, çalışmada incelenen diğer ülkelerde uygulandığı tespit edilmiş ve önemli olduğu düşünülen bazı eksiklikler söz konusudur. Bu eksikliklerin giderilmesi, denetimde etkinliğin ve vergi uyumunun artması ile denetim sonuçlarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için aşağıdaki düzenlemeler yapılmalıdır:

- Faaliyet raporlarında aynı verilerin yayınlanmasına, denetimde etkinliğin ölçülmesi için veri standartlaştırılmasına özen gösterilmeli ve daha önce açıklanmayan, denetlenen mükelleflerden matrah farkı tespit edilmeyenlerin oranı, vergi açığı tahminleri gibi veriler açıklanmalı.

- Birebir risk analizinde esas alınan kriterler ve senaryolar olmasa bile, genel olarak risk alanları açıklanmalı ve mükelleflere riskli alanlarda kendilerini kontrol etme imkanı tanınmalı.

- Vergi riski en fazla olarak kabul edilen büyük mükelleflerle, işbirlikçi uyum modeli kurulmalı, böylece onların gönüllü uyumu artırılmalı.

- Şirketlerde vergi riski yönetimi teşvik edilmeli.

- Risk analizi sonucunda yapılan değerlendirmeler belirli periyodlarla kamuoyuna duyurulmalı, mükelleflere risk analizinin tanıtımı yapılmalı ve bu konuda bilinçlenmeleri sağlanmalı.

Kaynakça

- Akbeý, Ferhat, (2014). "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 1, 2014, 63-103.
- Arslan, Mehmet, Mine Biniş, (2016). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, Beşiz Yayınları, Sakarya, 443-462.
- ATO, (2013). "Compliance in Focus 2013-2014", Canberra, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CS_C/downloads/CSC35735NAT74689.pdf, (17.01.2015).
- AustralianGovernmentInspector-General of Taxation (IGT), "ReviewintoAspect of theAustralianTaxationOffice'suse of Compliance Risk Assessment Tools", 2013, <http://igt.gov.au/files/2014/12/use-of-risk-assessment-tools.pdf>,
- Baurer, Lewis I., (2005). "TaxAdministrationsand Small andMedium Enterprises (SMEs) in Developing-Countries", WorldbankPublication, http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2007/03/20/000020439_20070320154946/Rendered/PDF/391100Taxadmin01PUBLIC1.pdf, (30.11.2015).
- Bank, Serkan, Kadir Kartalçı, (2015). "Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, Y. 11, S. 1, 43-59.
- Birskyte, Liucija, (2012). "Fostering Inter-OrganisationalRelationships As A WayToIncreaseEfficiencyInTax Administration", *IntellectualEconomics*, 6, 2(14), 174-188.
- BMF (Austrian Federal Ministry of Finance), (2013). Annual Report 2013 of theAustrianTaxandCustoms Administration,Vienna, https://english.bmf.gv.at/services/BMF-BRAnnual_Report_Tax_Customs_2013.pdf?4vfpu8, (17.11.2015).
- BMF, FactsandFigures 2013 - 2014, <https://english.bmf.gv.at/services/publications/publications.html>, (25.04.2016).
- Ceylan, Mehmet Ali, Ahmet Tunalı, (2011). "Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar", *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 123-136.
- Crandal, William, (2010). Revenue Administration: PerformanceMeasurement in Tax Administration, IMF Technical NotesandManuals, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf>, (25.04.2016).
- Çetin, Güneş, (2010). "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, 79-86.
- Doğan, Uğur, (2011). "Data Warehouseand Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey", *Risk-BasedTaxAudits: Approachesand Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, RajulAwasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 71-76.
- Dökmen, Gökhan, Tuğay Günel, "Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı, C.8, Y.8, 43-65.
- Enden, Eelcovan der, Jos de Groot, Ericvan der Stroom, (2010). "Netherlands", *Tax Risk Management From Risk toOpportunity*, Ed. AnuschkaBakker, SanderKloosterhof, IBFD, Netherlands, 327-350.

- European Commission (EC), (2006). Risk Management Guide For Tax Administrations, Fiscalis Risk Analysis Project Group, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, (17.10.2015).
- Freedman, Judith, (2010), “Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 111-133.
- Freedman, Judith, Geoffrey Loomer, John Vella, (2009). “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, (1), 74-116.
- Fritz, Jochen, (2010). “The Use of Information for the Purpose of Selecting Taxpayers at Risk: State of the Art of the Case Selection Procedure in Austria”, *Tax Tribune*, 26.
- Gerçek Adnan, Tolga Demirbaş, Mehmet Yüce, Filiz Giray, Ayşe Oğuzlar, (2013). *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul.
- GİB, (2008). Faaliyet Raporu 2007, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (14.01.2016).
- GİB, (2009). Faaliyet Raporu 2008, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, (15.01.2016).
- GİB, (2010). Faaliyet Raporu 2009, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (15.01.2016).
- GİB, (2011). Faaliyet Raporu 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf, (15.01.2016).
- GİB, (2016). Faaliyet Raporu 2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, (27.04.2016).
- Gill, Jit B. S., (2003). “The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform”, <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>, (20.10.2015),
- Hainey, Michael, (2011). “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 65-70.
- Henehan, P.J., Walsh, Aidan, (2008). *Global Tax Risk Management*, Bloomsbury Professional, UK.
- HMRC, (2015). Annual Report and Account 2014 - 15, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2014-15__Web_accessible_version_.pdf, (26.04.2016).
- HMRC, Number of Taxpayers and Registered Traders, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/519575/Apr16_Numbertaxpayerstraders_bulletin_Final.pdf, HMRC Tax & NIC Receipts, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/517448/Mar16_Receipts_NS_Bulletin_final.pdf, (25.04.2016).
- IRS, Data Book, (1995, 2000, 2005, 2010, 2015). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/15databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/10databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/05databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/00databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/95dbfullar.pdf>, (25.04.2016).

- Karyağdı, Nazmi, (2006). *Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Khwaja, Munawer Sultan, (2011). "Overview", *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 1-10.
- Loeprick, Jan, Michael Engelschalk, (2011). "Simplified Risk Scoring for SMEs", *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 45-54.
- OECD, (1997). "Risk Management – Practice Note", <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>, (13.12.2015).
- OECD, (2004a). "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, (2004b). "Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems", <http://www.oecd.org/tax/administration/33818568.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, (2006). "Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches", <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, (25.04.2016).
- OECD, (2008). "Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience", <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, (2009). "Compliance Management of Large Business Task Group", <http://www.oecd.org/australia/43241144.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, (2013a). "Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, (18.01.2015).
- OECD, (2013b). "Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies", <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>, (15.12.2015).
- OECD, (2015). "Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies", <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>, (15.12.2015).
- Russo, Ronald, (2010). "Risk Management in Taxation", *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Ed. Marjin van Daelen, Christoph Van der Elst, Edward Elgar Publishing, UK, 163-190.
- Schmölders, G., (1976). *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya, (2016). *Vergi Denetimi*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Torrey, Amber, (2008). "The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits", http://digitalcommons.bryant.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=honors_mathematics, (10.01.2016).
- Turhan, Salih, (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

- US Government Accountability Office (GAO), (2015). IRS Return Selection: Certain Internal Controls of Audit the Small Business and Self-Employed Division Should Be Strengthened, <http://www.gao.gov/assets/680/674228.pdf>, (22.04.2016).
- VDK, (2016). Faaliyet Raporu 2015, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2f-FaaliyetRaporu_2015.pdf, (27.04.2016).
- Vellutini, Charles, (2011a). “Key Principles of Risk-Based Audits”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 13-22
- Vellutini, Charles, (2011b). “Risk-Based Audits: Assessing the Risks”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 23-36.
- Whait, Robert, (2012). “Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of The Australian Tax Office’s Compliance Model”, *eJournal of Tax Research*, 10(2), 436-464.
- Wunder, Haroldene F., (2009). “Tax Risk Management and the Multinational Enterprise”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 14-28.

PROF.DR. DOĞAN ŞENYÜZ (Başkan)- Sayın Bakar'a açıklamalarından dolayı teşekkür ederiz. Sözlerinde sapmalardan bahsetti. Kendisi de %75 zaman sapması meydana getirdi. Bunu bir şekilde telafi etmemiz gerekiyor tabii ki. Tabii konu elektronik altyapının esas itibarıyla vergi alanında, vergi yönetimi alanında, denetim alanındaki yansımından başka bir şey değil. Gittikçe bu elektronik alan belgeyle başladı. Sonra defterler elektronik hale geldi, beyannameler zaten elektroniği bir kısmı, onlar da buna bağlı hale geldi. Şimdi de denetim elektronik hale geliyor.

Mükelleflerin ana kütleden seçimi konusunda değişkenlerden önemli olanları ya da önem arz edenleri sektör bakımından, ülke bakımından ele alıp açıklamaya belirli ölçüler içinde ortaya koydu. Ülkelerin arasındaki karşılaştırmaya yer verdi. Bizim ülkemiz bakımından da ulaşılan mesafe, alınan gelişmeleri aktardı.

Kendisine teşekkür ediyoruz.

Tekrar yüzde 75 zaman sapması olduğunu ifade edelim. Burada konuştu, hiç bana da bakmadı, bir şey de söyleyemiyorum. Dolayısıyla pozisyonu da iyi almış durumda. Dolayısıyla yani 20 dakika bitirmemiz gereken bir sunumu 35 dakikada bitirdik.

Evet, teşekkür ediyoruz tekrar.

Şimdi ikinci konuşmacımıza geçelim.

Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği, Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama tebliğini sunmak üzere Sayın Atilla Ahmet Uğur'u kürsüye davet ediyorum.

Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)

Doç.Dr.Atilla Ahmet UĞUR

**Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü,
a.atuugur@gmail.com**

ÖZET

Kamu giderlerinin finansmanının önemli bir kısmını kapsayan vergilerin doğru olarak toplanmasında yadsınamaz yeri olan vergi denetimi, beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde önemini gittikçe arttırmaktadır. Yapılan vergi denetiminin etkin olması gerekliliği, tartışmasız herkes tarafından kabul edilmekle birlikte, vergi denetiminde etkinlik sorunu her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Vergi denetiminin etkinliği ülkenin mali politikası ve dolayısıyla genel ekonomi politikası açısından da önemini gittikçe arttırmaktadır.

Vergi denetiminin etkinliğini artırmanın yolları ile ilgili olarak çeşitli seçenekler ortaya konmuştur. Ortaya konan bu seçeneklerden bir tanesi de risk analizi yöntemidir. Risk Analizi, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi faaliyetidir. Bu anlamda çalışma, risk analiz sisteminin Gaziantep halı sektörü için örnek bir uygulamasını ele almaktadır.

Giriş:

Mükellefler tarafından ödenecek vergilerin, hesaplanarak beyan edildiği bir vergi sisteminde, vergi denetimi önemli bir görev üstlenmektedir. Beyan esaslı denilen bu sistem, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak doğru verginin ödenmesinin sağlanması temeline dayanmaktadır. Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olduğu toplumlarda beyan esasının etkinliği, denetim mekanizmasının etkinliği ile birlikte ele alınmalıdır. Bu çerçevede ödenmesi gereken verginin doğru toplanmasının iki ayağı olan beyan ve denetim birlikte etkin bir şekilde yürütülmelidir.

Özellikle vergi denetiminin etkinliği sorunu; mükelleflerdeki vergi bilincinin artırılması, vergi idaresinin yönetim ve organizasyonu, denetime tabi tutulacak mükellef ve sektörlerin seçiminde objektif, nesnel ve ölçülebilir yöntemlerin geliştirilmesi gibi çok yönlü bir meseledir.

Diğer taraftan vergi denetimi, vergi mükellefleri açısından kamusal dış denetim olarak nitelendirilebilir. Egemenlik gücünü elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını finanse etmek üzere vergi vererek harcamalara kaynak sağlayan vatandaşlarının vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediklerini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığını vergi denetimi yoluyla denet-

ler. Bu denetim devletin kendisine yönelik değil, kendisine vergi verenlere yönelik gerçekleştirilen bir denetimdir. Bu anlamda vergi denetimi ile çok etkili, çok güçlü bir kamusal yetki kullanılmaktadır.

Türkiye’de vergi mükellefleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre üç yolla denetlenmektedir.:

1. Yoklama
2. Bilgi İsteme
3. Vergi İncelemesi

Türkiye’de ödenecek verginin tespitinde benimsenmiş olan beyan usulünde matrahların doğru beyan edilip, edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemeleri en önemli vergi denetim tekniğidir. Bu bakımdan, vergi incelemesinde son derece özenli, duyarlı, ilkel ve hukuki davranılması mükellef hak ve hukuku bakımından çok önemlidir.

Burada vergi denetiminin etkinliği sorunu öne çıkmakta, bu sorunda mükelleflerdeki vergi bilincinin artırılması, vergi idaresinin yönetim ve organizasyonu, denetime tabi tutulacak mükellef ve sektörlerin seçiminde objektif, nesnel ve ölçülebilir yöntemlerin geliştirilmesi ile çözülebilecektir.

Bu çalışmada Türkiye’de vergi denetimine bir genel bakış çizildikten sonra vergi denetiminde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların çözümüne büyük ölçüde katkı sağlayacağını düşünülen risk analizi yaklaşımı değerlendirilecektir.

1- Vergi Denetiminde Sorunlar

1.1- Vergi Denetiminde Etkinlik

Vergi Denetimindeki en önemli sorunlardan bir tanesi vergi denetiminde etkinliğin sağlanması sorunudur. Tüm örgütlerde olduğu gibi vergi idaresinde de başarı etkinlik ve verimlilik kavramları ile ölçülmektedir.

Kavram olarak etkinlik, bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir tanıma göre ise etkinlik, “örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir”. Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir. Bu durumda etkinliğin sağlanabilmesi, denetim birimlerinin fonksiyonlarının yanı sıra vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının nitelik ve sayısı ile mükelleflerin denetime karşı tutumuna kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği sorunu, yalnızca vergi denetim sisteminde yapılacak düzenlemelerle çözülecek bir sorun değildir. Burada yapılması gereken olaya sitemsel bir bütün olarak yaklaşmak ve sorunu rasyonel bir vergi sistemi etkinliği olarak tanımlamakla ilgilidir.

Türkiye’de vergi denetimi önleyici denetimden ziyade; vergi kaçakçılığı, vergi ziyayı veya vergi usulsüzlüğü gibi bir olay ortaya çıktıktan sonra, hata yapıldıktan sonra yapılan kontrol olarak görülmektedir. Cari denetim yapılamadığı için, denetim mükellefin kayıtlı işlemlerinden sonra yapılmakta ve mükellefler için artık iş işten geçmiş olmakta çoğu zaman yüksek cezalara maruz kalınmaktadır. Bu

durumda mükelleflerde bu denetimlerin kasıtlı olarak sonradan yapıldığı ve asıl amacın denetlemek, önlemek veya yol göstermek olmadığı asıl amacın ceza kesmek olduğu algısı kuvvetlenmektedir.

Ülkemizde vergi denetiminin etkinliği birçok sebebe bağlıdır. Bunların başında Vergi mevzuatının karmaşıklığı, örgüt yapısı, Denetim elemanı sayısı gibi sorunlar bu sorunlardan sadece birkaç tanesidir.

1.1.1- Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı

Vergi mevzuatımız çok sayıda kanun, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tebliğ, genel tebliğ, sirkü ve özelge den oluşmaktadır. Ayrıca mükerrer maddeler, geçici maddeler, işi denetim olan denetim elemanlarının bile kimi zaman içinden çıkılmaz bir duruma sürükleyebilmektedir.

Ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sade, kolay anlaşılır bir yapıda olmayan, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteren bir vergi mevzuatı yapısı haliyle vergi mükelleflerinin işini de vergi denetimini de zorlaştırmaktadır.

1.1.2- Örgütsel Sorunlar

Her kurumda olduğu gibi örgütsel sorunlar vergi idaresinin de en önemli sorunlarından biri olagelmıştır. Maliye teşkilatındaki merkez ve taşrada bulunan denetim birimlerinin birbirinden kopuk örgütlenmeleri vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konmasını uzun yıllar engellemiştir. Bu durum kimi mükellef gruplarının denetim dışı kalmasını kimi mükellef gruplarının ise ayrı denetim birimlerince aynı anda denetime tabi tutulmalarına bile sebep olmuştur. Ancak bu duruma 2011 yılında son verilerek vergi denetiminde yeniden yapılanma söz konusu olmuştur.

Vergi denetiminde yeniden yapılanma ve vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi öteden beri düşünülen ancak hayata geçirilememiş bir konuydu. Sonunda, 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ nin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı)”dan oluşur şeklinde düzenlenmiştir. Yeni yapılanmada denetim birimleri artık “Vergi Müfettişi” adı altında faaliyet göstermektedir.

Vergi denetiminde yeniden yapılanma sonrasında vergi incelemesi tek elden yapıyormuş gibi görünse de merkez-taşra ayrımının devam ettiği görülmektedir. Çünkü yapılanma öncesinde ünvanları Vergi Denetmeni olan denetim elemanları ‘Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’ adı altında 29 ilde örgütlenmeye devam etmektedir ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görev yapan Vergi Müfettişleri bu 29 ilde zorunlu yer değiştirmeye tabi iken, yeniden yapılanma öncesi ünvanları Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü olan denetim birimleri Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup

Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmeye devam etmişlerdir ve bu gruplarda görev yapan Vergi Müfettişlerinde zorunlu yer değiştirme uygulanmamaktadır. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu ve Maliye Bakanlığına karşı Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından açılan yüzlerce dava da kurumda iç barışın ve huzurun sağlanamadığının açık bir göstergesidir. Tüm Vergi Müfettişlerinin belirli süreler ile sınırlı olarak zorunlu yer değiştirmeye tabi olması, Örgütsel sorunların giderilmesi konusunda önemli mesafelerin alınmasına katkı sağlayacaktır.

Bu yeni örgütlenme sonrasında eskiye göre iyileşmeler vardır ancak yeterli değildir. Tüm denetim birimleri arasında homojenlik sağlanamamış, denetim birimleri arasındaki ayrım halen devam etmektedir. Hem denetim birimleri arasında homojenliğin sağlanması hemde denetim birimleri arasındaki ayrımın sona erdirilmesi adına A,B,C ve Ç grup başkanlıklarının kaldırılması tüm denetim elemanlarının aynı ünvanda olmaları şartıyla Vergi Denetim Kurulunun bölge düzeyinde Örgütlenmesi bölge sayısının coğrafi olarak belirlenmesi bölge içinde turne çalışmaları yapılarak etkin ve verimli bir örgütlenme türüne geçilmesi sağlanabilir.

Örgütsel sorunlar kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer sorun ise Denetim elemanı sayısı, çalışma şartları ve özlük hakları ile ilgili sorunlardır. Denetim elemanı sayısının azlığı denetim gücünü doğrudan etkileyen en önemli faktördür. Vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmesinin ardından denetim elemanı sayısında da önemli düzenlemelere gidilmiş denetim elemanı sayısının kademeli olarak 10.000'e ulaşması sağlanmıştır. Ancak alınan denetim elemanları hemen sahaya sürülemede bunların yetiştirilmeleri ve fiilen inceleme ve denetim yapmaları uzun zaman almaktadır. Bu gün vergi denetim elemanlarının almış oldukları ücretler yapmış oldukları iş ile karşılaştırıldığında çok düşük kalmakta bu da meslekten ayrılmaları tetikleyen önemli bir faktör olmakta dolayısıyla denetimin etkinliğini etkilemektedir.

1.1.3- Belge Düzeninin Tam Olarak Oluşturulamaması

Vergi denetimi defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için etkin bir vergi denetiminin en önemli aracı belge düzenidir. Belge düzeninin sağlıklı olması tutulması gereken defterlerin sağlıklı olması dolayısıyla verilen beyannamenin doğru olmasını gerektirmektedir. Burada belge düzeninden kastımız vergilemeye esas teşkil eden defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek işlemleri temsil eden belgeler olmasıdır. Belge düzeni ile ilgili hükümler genel olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun'da düzenlenmiştir. VUK, m. 227/1'de; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur." denilmektedir. Vergi Usul Kanunun'da düzenlenen belgeler Fatura, Perakende Satış Vesikaları, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listeleri, Günlük Müşteri Listeleri, Muhabere Evrakı, Ücret Bordrosu ve Diğer Vesikalardır. Dolayısıyla belge düzeninin yerleşmemiş olması vergi dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri olarak durmaktadır.

1.1.4- Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Vergi idaresi ile Vergi mükellefleri arasında zaman zaman uyuşmazlıkların çıkması muhtemeldir. Bu uyuşmazlıkların asıl çözüm yeri yargı mercileridir. Ancak Türk Vergi Sistemine ilk olarak 28.02.1963 tarihinde giren uzlaşma müessesesi vergi ihtilaflarında yargıya çok fazla iş bırakmamıştır. Tablo 1’de 2015 Yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları¹

	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren (d)	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan (e)	973.203.569	138.749.157

Buna göre, Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.464.222.476TL vergiden 1.103.763.758 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 973.203.569TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖÜ’ya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 1.926.019.997TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 138.749.157TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin rahat hareket ederek vergi ve ceza yazıldıktan sonra uzlaşmaya girerek yazılan vergi ve cezalarda nasıl olsa indirim sağlanır güdüsüyle hareket etmelerine ve dolayısıyla denetimin etkinliğine olumsuz yönde etki edebilmektedir.

1.1.5- Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin kurallara uyması ve vergi ile ilgili ödevlerini kendiliğinden yerine getirmesi ülkede vergi denetim sisteminin etkinliği açısından son derece önemlidir. Mükelleflerin vergiye uyumunu mükelleflerin vergi algısı ve vergi bilinci belirlemektedir. Vergi bilincinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, mükelleflerin ödedikleri verginin kamu otoritesi tarafından nereye harcandığının belirli olması, mükelleflerde bu harcamaların hoyratça yapıldığı kanısının uyandırılması mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulmasında olumsuz etkileri olabilmektedir. Kamu harcamalarında hesap verilebilirlik ve yapılan harcamanın şeffafça vatandaşlar tarafından denetlenebildiği ölçüde mükelleflerin vergi bilinci düzeyi artırılarak, vergiye gönüllü uyum o derece yüksek olacaktır.

1.2- Vergi Denetiminde Kayıt dışılık

Son yıllarda alınan önlemlere ve kaydedilen aşamalara rağmen kayıt dışı ekonomi, ülkemiz açısından halen önemli sorun alanlarından birisi olmaya devam etmektedir. Kayıt dışı ekonominin azal-

¹ Vergi Denetim Kurulu 2015 Yılı Faaliyet Raporu

tilması, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır².

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele, vergi tabanının genişletilmesi açısından son derece önemlidir. Bu mücadele çerçevesindeki esas amaç, Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin kavranarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir. Bu çerçevede Vergi Denetim Kurulu, oluşturulan Risk Analiz Sistemi yoluyla gerçekleştireceği verimli ve etkin vergi denetimleri sayesinde, kayıt dışı kalan işlemleri belirleyerek vergilendirilmelerini sağlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadır³. Risk analizi modeli, kayıt altında olan mükellefleri riskli veya risksiz olarak ayırabilmektedir. Kayıt dışı olan mükelleflerin risk analizine tabi tutulması gibi bir durum söz konusu olamamaktadır. Ayrıca risk Analizi Projesi ile analize tabi tutulan mükelleflerin vergisel ödevlere uyum düzeyleri belirlenmekte, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirenlere yönelik pozitif uygulama ve sistemler hayata geçirilmesi (örneğin: birtakım istisna, muafiyetler veya teşvikler verilmesi) önerilmektedir. Yine mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen ekonomik, sosyolojik, kültürel vb. tüm faktörler analiz edilerek, mükelleflerin uyum seviyelerini artırmaya yönelik çözümler geliştirildiğinden, kayıt dışılık önlenerek mükelleflerin kayıt altına alınması ve bu şekilde risk analizine tabi tutulması gerekmektedir.

2- Vergi Denetiminin Ölçülmesi

Vergi denetiminin etkinliği ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan ilk önemli reform niteliğindeki gelişme 23/07/2010 tarihinde 6009 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı’nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek ve Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulması sağlanmıştır. Söz konusu kanunla ayrıca vergi incelemesi yapılacak olanların, yapılacak risk analizine dayalı bir yöntem kullanılarak seçilmesi belirtilmiştir. Diğer taraftan, vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dahilinde her hal ve takdirde incelemeye alınmasının da vergi denetiminde adaletin sağlanması bakımından önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu yöntemle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisinin ortaya çıkacağı bir gerçektir.

2.1- Vergi Denetim Oranları

Bir ülkedeki denetimde oto kontrol mekanizması tam olarak geliştirilememiş ise, yapılan denetim sayısı ön plana çıkmaktadır ve yapılan vergi inceleme ve denetim sayıları ne kadar fazla ise denetimin

² Onuncu Kalkınma Planı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015

³ 2012 Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, s.33.

etkinliği ve verimliliği o kadar yüksek olacaktır. Tablo 2’de Vergi Mufettişleri tarafından 2012-2015 yılları arasında yapılan vergi inceleme sayıları gör÷lmektedir. Tablo 2’de belirtilen toplam inceleme sayısının Tablo 3’de belirtilen incelenen m÷kellef sayısından daha yüksek olmasının temel nedeni, m÷kelleflerin farklı vergi t÷rlerinin vergi incelemesine tutulmasından veya m÷kelleflerin birden fazla d÷neme ait hesap veya işlemlerinin incelemeye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 2 : Vergi İnceleme Sayıları⁴

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500

Tablo 3’de Türkiye’de 2012- 2015 yılları arasında gerçekteştirilen denetim oranları verilmiştir. Tablodan gör÷leceği üzere 2013 yılında Gelir Vergisi (Gayri Menkul Sermaye İradı hariç) ve Kurumlar Vergisi m÷kelleflerinin sadece %2,90’ı incelemeye tabi tutulurken bu oran 2015 yılında %2,32 olmuştur. Diğer taraftan incelemeye tabi tutulan m÷kelleflerin ise neredeyse %95 inde vergi suçu ve usulsüzlüğüne rastlanmaktadır.

Tablo 3 : Türkiye Geneli M÷kelleflerin İnceleme Oranları⁵

	Toplam Vergi M÷kellefi Sayısı	İncelenen M÷kellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%

İncelenen m÷kellef sayısının bu denli düşük olması hangi m÷kelleflerin inceleneceği konusunu son derece önemli hale getirmektedir. Bu anlamda incelenecek m÷kelleflerin objektif ölçütlere göre belirlenmesi vergi denetimin de etkinliğin olmazsa olmaz bir önkoşulu niteliğindedir. Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın doğrudan bakana bağlı olması ve seçim yıllarında incelenen m÷kellef sayısını etkileyen bir unsur olabilir. Bu açıdan vergi denetiminin bir siyasal hizaya getirme aracı olarak kullanılabilmesi mümkün bir seçenek olarak ortada durmaktadır.

2.2.- Denetim Elemanı Sayısı

Ülkemizde Vergi incelemeleri Vergi Mufettişleri aracılığı ile yapılmaktadır. Vergi denetim sisteminde 2011 yılında yapılan değişiklik ile denetim birimleri yeniden yapılandırılmış, birbirinden

⁴ Vergi Denetim Kurulu 2012,2013 ,2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

⁵ Vergi Denetim Kurulu 2012,2013 2014 ve 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

dağınık olan ve eş güdüm içerisinde çalışmayan denetimin tek elden yürütülmesi amacıyla denetim birimleri birleştirilmiştir. Bu birleşme neticesinde Vergi Denetim kurulunun denetim elemanı alma ve yetiştirme vizyonunda da önemli değişikliklere gidilmiş, özellikle denetim elemanı sayısının artırılması konusunda önemli mesafeler kat edilmiştir. Tablo 4’de 31/12/2015 tarihi itibarıyla Vergi Müfettişlerinin bağlı buldukları gruplara göre dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 4 : Vergi Müfettiş Sayıları⁶

Ünvanı	2012	2013	2014	2015
Vergi Baş Müfettişi	367	328	295	288
Vergi Müfettişi	2.502	2.714	3.121	3.556
Vergi Müfettiş Yrd.	1.889	2.508	5.796	5.360
TOPLAM	4.758	5.550	9.212	9.205

31/12/2015 tarihi itibarıyla komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, ücretsiz izin, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan aktif iş gücü sayısı Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5: Aktif Vergi Müfettişi Sayısı⁷

Ünvanı	2012	2013	2014	2015
Vergi Baş Müfettişi	249	192	198	190
Vergi Müfettişi	2.020	2.357	2.623	2.795
Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	1.621	1.960	1.112	1.066
TOPLAM	3.890	4.509	3.933	4.051

2.3- İncelenen Mükellef Sayısı Vergi Müfettişi Sayısı İlişkisi

İncelenen mükellef sayısı, aktif Vergi Müfettişi sayısına oranlanarak her bir vergi müfettişi başına isabet eden mükellef sayısına ulaşılmaktadır. Aşağıdaki tabloda bir Müfettişe isabet eden mükellef sayısı hesaplanmıştır.

Tablo 6 : Müfettişe Düşen İncelenen Mükellef Sayısı

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Aktif Vergi Müfettişi Sayısı	Oran
2012	46.845	3.890	12,04
2013	71.352	4.509	15,82
2014	55.284	3.933	14,06
2015	58.676	4.051	14.48

⁶ Vergi Denetim Kurulu 2012,2013 2014 ve 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

⁷ Vergi Denetim Kurulu 2012,2013 2014 ve 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere her bir vergi müfettişi yılda 12 ile 16 arasında değişen mükellef incelemektedir. Bu da her bir vergi müfettişinin yaklaşık her ayda bir mükellefin incelemesinin tamamladığını göstermektedir. Bir mükellefin incelenmesi için ortalama bir aylık süre çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Aslında Maliye Bakanlığının bu durumun farkında olduğu ve giderek vergi müfettişi sayısını arttırdığı söylenebilir. Ancak yine de söz konusu oranlar göstermektedir ki, bu vergi müfettişi sayısı ile toplam mükelleflerin %3 ü bile denetlenememektedir.

3- Vergi Denetiminin Sonuçları

Yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları ile kesilmesi istenen cezalar, vergi incelemelerinden beklenen yararın sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önemli bir gösterge olacaktır. Tablo 7’de 2012-2015 yılları arasında Vergi Müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sonucunda bulunan matrah farkları ile tarhı gereken vergi ve cezalar gösterilmektedir.

Tablo 7: Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan İncelemeler Sonucunda Bulunan Matrah Farkları, Tarhı İstenen Vergi ve Ceza Tutarları⁸

Yıllar	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenen Vergi	Kesilmesi İstenilen Ceza
2012	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627

Tablo 7’de Bulunan Matrah Farkı yıllar itibariyle 2014 yılına kadar düşmüş 2015 yılında ise bir yükselişe geçmiş iken tarhı istenen vergi ve kesilmesi istenilen ceza tutarının artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. 2012 yılında matrah farkının çok yüksek iken tarhı istenilen vergi ve kesilmesi istenilen ceza miktarının diğer yıllara oranının düşük olmasını, belirtilen yılda fiktif incelemelerin yapılmış olma ihtimalinin veya vergi oranı düşük vergi türlerinde incelemelerin yoğunlaşmış olmasına bağlanabilir.

4. Vergi İncelemelerinde Risk Analiz Sistemi

Vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır.

Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, Vergi Denetim Kurulunun esas görevlerindedir. Kurul, vergi denetimlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makro ekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirecektir. Kurul,

⁸ Vergi Denetim Kurulu 2012,2013 2014 ve 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaçlamaktadır.

Vergisel anlamda mükellefleri denetlemesi gereken vergi idarelerinin, bu yetkilerini çok özenli, yerinde ve hukuki yansızlığın gerektirdiği nesnellikte kullanmaları önemlidir. Vergi denetimi yapılırken kullanılacak bilgi isteme, yoklama ve vergi incelemesi araçlarının tam zamanında ve etkin bir şekilde kullanımı esastır.

Örneğin; ABD gibi hemen hemen tüm yurttaşlarının gelir vergisi beyannamesi verdiği ülkelerde vergi denetimi otomatik çalışan bilgi havuzları üzerinden bilgisayarlar yardımıyla rahatlıkla ve etkin biçimde yapılabilir. Bu tür sistemlerde yurttaşların harcamalarının diğer bazı yurttaşların gelirini oluşturduğu kabul edilir. Kişiler (gelir vergisi mükellefleri) gelirlerini, harcamalarını ve tasarruflarını aynı beyanname ile vergi idaresine bildirdiklerinde, veri havuzları otomatik olarak her dönem kendini güncellemekte ve çapraz kontrole (cross-check) uygun duruma gelmektedir. Kurulan üst düzey teknoloji yatırımları (hardware) ve en gelişmiş yazılımlar (software) sayesinde bu veri (bilgi) havuzları üzerinden mükelleflerin vergi bildirimlerinin doğruluğu karşılıklı denetlenebilmektedir. Bu gelişmiş teknolojik ortam denetimi sonucunda sistem tarafından uyumsuz bulunan mükellef beyanları ayrıştırılmakta ve onlar nezdinde ilk derece insan gücüne dayalı öncelikle yazılı ve belge bazında sorgulama (denetim); daha sonra da gerekiyorsa ilk derece yüz yüze kayıtlar üzerinden denetim gerçekleştirilmektedir. Bu ilk derece denetimler sonucunda, vergi kayıp ve kaçağı çok karmaşık, çok ileri düzeyde ve ülke genelini kapsayıcı karşılaştırma, inceleme ve sorgulamalara gerek duyulduğunda daha üstel durumdaki denetim (inceleme) elemanları devreye girmektedir⁹.

Türkiye’de, 10.07.2011 tarihine kadar vergi incelemeleri esas itibariyle Maliye Bakanlığı çatısı altında çalışmakta olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri eliyle yürütülmüştür.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakan’a bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş olup Vergi Denetim Kuruluna, vergi incelemelerinin yapılması; mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi; ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi; inceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi; inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması; etik kuralların belirlenmesi ve Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevlerin yapılması gibi görev ve yetkiler verilmiştir.

Söz konusu Kararname ile adı geçen kadrolarda görev yapan Maliye Bakanlığı mensupları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda durumlarına uygun Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmışlardır. Bu haliyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı’nın kurumsal kültüre sahip denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış ve vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir.

Kurul faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı toplam 20 şube müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir.

⁹ EROL, Ahmet; **Vergi Felsefesi**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2011, s. 47

Diğer taraftan Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 40 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur.

Yukarıda da bahsedildiği gibi vergi denetimini yapan en önemli kurum olan Vergi Denetim Kurulu kendisine belirlediği amaçları gerçekleştirmek için adaletli ve şeffaf bir vergi incelemesi yürütmek zorundadır. Bu sebeple incelemenin başlangıç aşamasından incelemenin tamamlanması aşamasına kadar birçok etik değer ve standart belirlemesi gerekmektedir. Bu standartların en önemlisi incelenecek mükellefin seçimine yönelik olmalıdır. Zira bilindiği üzere ülkemizde incelenen mükellef sayısı toplam mükellef sayısının yaklaşık % 3'ü civarında olduğundan bunların seçimi hem mükellef açısından hem de idare açısından büyük önem taşımaktadır. İncelenecek mükellefin seçimi risk analizi sistemine göre yapılmaktadır.

4.1- İncelenecek Mükelleflerin Tespitinde Risk Analizinin Rolü:

Mükelleflerin incelemeye alınmasının belli bir standarda oturtulması, mükellefin incelemeye alınma gerekçesini bilmesi ve keyfi bir incelemeye tabi olmadığını hissetmesi mükellef açısından idareye güvenin ve vergi bilincinin oluşmasının en önemli adımlarından biridir. İdare açısından da hem zaman hem maliyet açısından etkin ve verimli bir vergi denetimi yapmak için incelenecek mükellef seçimi büyük önem taşımaktadır. Zira incelemenin adaletli ve şeffaf olması yanında verimli ve etkin olmasının ilk adımı da mükellef seçimi aşamasında gerçekleşmektedir. İnceleme elemanlarının, inceleme dönemini veya incelenen vergi türünü re'sen genişletme veya mevcut inceleme kapsamında başka mükellefleri de inceleme yetkisi sona erdirilmiştir. Vergi Müfettişinin incelemeyi genişletme talebinde bulunması halinde, görevlendirme yapma, denetim biriminin takdirine bırakılmıştır.

İncelenecek mükelleflerin seçimi asıl olarak Vergi Denetim Kurulunun bünyesinde bulunan Risk Analiz Şube Müdürlüğü'nün Risk Analiz Merkezinde, mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Risk Analizi Yöntemi, yapılan çalışmalar çerçevesinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi olup, neticesinde seçilen mükelleflerin vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir. Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.

Risk Analizi dışında incelenecek mükellefler;

- Yıl içerisinde ortaya çıkan ihbar ve şikâyet konularına göre,
 - Yapılmakta olan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme taleplerine göre,
 - Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim taleplerine göre,
- tespit edilmektedir.

Ancak asıl olan incelenecek mükelleflerin Risk Analiz Sistemine göre belirlenmesidir. Bu çerçevede Kurul bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sisteminde; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır.

Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir. Optimal zaman ve kaynak kullanımını sağlamak amacıyla Kurul, mevcut risk analizi programlarının yetenek ve kapasitesini artırmakta ve bunlara yeni uygulamalar eklemektedir.

Risk Analiz Modeli kapsamında mükelleflere ait veri ambarındaki veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek mükelleflerin risk puanları hesaplanmaktadır. Model çerçevesinde “risk”; veriler dikkate alınarak kapsamı itibarıyla büyüklüğüne göre konumlandırılan mükelleflerin baz alınan (örneğin; sektörün genel durumu, mükellefin kendi büyüklüğü) temel büyüklüğünden sapma derecesi olarak tanımlanabilir. Model çerçevesinde mükellefler öncelikli olarak, kendi yapısal davranışları ve konumlarına uygun olarak katmanlara ayrılmaktadır. Katman, mükelleflerin büyüklük ölçüsünü gösterir. Katmanlaştırmanın temelinde kullanılan faktörler vardır ve bu faktörler mükelleflerin beyan ettikleri ya da beyan edilen verilerden ve türetilen verilerden oluşmaktadır. Katmanlaştırma yapılmasının en temel gerekçesi, mükellefleri faktörler bazında büyüklükleri itibarıyla sınıflara ayırarak büyük mükellefleri büyük mükellefler arasında, küçük mükellefleri küçük mükellefler arasında değerlendirmek ve bu sayede yatay adaleti sağlamaktır.

Söz konusu katmanlaştırma yapılırken mükellefler bulunduğu bölgedeki, ildeki, sektördeki ya da bağlı olduğu vergi dairesindeki konumuna göre kapsamlara ayrılmakta ve mükelleflerin büyüklükleri bu kapsamlara göre belirlenmektedir. Kapsamlar kullanarak risk seviyesi belirlenmesindeki amaç, sektörel ya da bölgesel farklılıklardan kaynaklanan risklerin o bölgedeki ya da sektördeki tüm mükellefler için dikkate alınmasıdır. Bu durum, bir mükellefe farklı açılardan bakma imkânı sunmaktadır.

Risk Analiz Modeli(RAM), aynı kapsamda (aynı coğrafi bölgede ve/veya aynı faaliyet alanında) ve aynı katmanda olan mükelleflerin, buldukları kapsamın genel eğiliminden ya da mükelleflerin kendilerinden beklenen büyüklükten gösterdiği her bir sapmayı bir sinyal yani bir risk olarak algılamaktadır.

4.2. Risk Analizinde Kullanılan Veriler ve Kriterler

Risk odaklı denetim uygulamalarında risk grupları belirlenirken risk analiz sisteminde kullanılan veriler çok önemlidir. Risk analiz sisteminde kullanılan verilerin çoğu mükelleflerin vermiş olduğu bilgiler, beyannameler ve mali tablolardan derlenmektedir. Mükellefler tarafından yapılan bildirimler vergi denetim kurulu veri ambarında toplanmakta bu veriler çapraz sorgulama teknikleri veya yatay sorgulama teknikleri ile işleme tabi tutulmaktadır. Bu verilerin işleme tabi tutulmasında mükellef

grupları, sektör analizleri ve sektör karlılık oranları gibi kriterlerden yararlanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse mükellefler 5.000.- TL aşan mal veya hizmet alım veya satışlarını internet üzerinden bağlı olduğu vergi dairesine bildirmektedir. Bu bildirimleri tüm mükelleflerin yapması zorunludur. Birbiri ile mal veya hizmet alışverişinde bulunan mükelleflerden birisi bu bildirim verirken diğeri vermediğinde sistem bunu otomatik olarak görmekte ve uyarı vermektedir. Vergi Denetim Kurulu tarafından oluşturulan risk analizi sisteminde kullanılan verilerden bazıları aşağıda gösterilmiştir. Bu veriler sınırlayıcı veriler olmayıp risk analizinin kapsamına göre genişletilebilecektir.

RAM (Risk Analiz Modeli) Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı bilanço esasına göre defter tutan kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin, Model kapsamında kullanılan veri kümeleri Vergi Denetim Kurulunun veri ambarında bulunan aşağıdaki veri ve kriterlerden türetilmiş birçok faktörden oluşmaktadır.

Aşağıdaki verilerin tamamı mükelleflerin bildirimde bulunması yasal olarak zorunlu bilgilerdir. Söz konusu bildirimlerin yapılmaması da başlı başına bir risk olarak algılanmakta olup, Riskli olarak görünmek istemeyen mükellefler bu bildirimleri süresinde yapma eğilimindedirler.

Veriler

- ✓ E- Beyanname Verileri
- ✓ Kesin Mizan Verileri
- ✓ Bilanço ve Gelir Tablosu Verileri
- ✓ Sicil Bilgileri
- ✓ Ba-Bs Bildirimleri
- ✓ Gümrük Beyan ve Bildirimleri
- ✓ Diğer Bildirimler
- ✓ Mal Varlığı Bilgileri
- ✓ Denetim Sonuçları
- ✓ Ödeme ve Tahsilat Bilgileri
- ✓ İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları
- ✓ Diğer Kurul ve Kurum Bilgileri (*SGK, UYAP, Banka ve Finans Kurumları vs*)

Kriterler

- ✓ Sektör Ortalamasından Sapma
- ✓ Gider Fazlalığı Analizleri
- ✓ Satıştan Kaynaklı Analizler
- ✓ Örtülü Kazanç Analizleri
- ✓ Örtülü Sermaye Analizleri
- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Beyan Analizleri

- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Bildirim Analizleri
- ✓ Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizleri
- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme
- ✓ Davranış Takibi
- ✓ Muhasebe Hesap Analizleri (*Likidite oranları, karlılık oranları, büyüme oranları, brüt satışlar farkı, aktif farkı vs.*)

Sonuç olarak gerçekleştirilecek görevlere ilişkin gerekli verilerin ihtiyaç duyulan ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ve bunların sağlıklı şekilde analiz edilebilmesi vergi denetiminin temelini oluşturmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nda risk analizinin amacı sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır. Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 2015 yılında; Risk analiz modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen taleplere istinaden yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde sistem üzerinden toplam 26.972 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 6.318 mükellef analizlere tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 49.432 risk unsuru değerlendirilmiş ve 37.335 risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır.¹⁰

4.2.1- Hangi Durumlarda Riskli Mükellef Olunur:

Yapılan Risk analizi değerlendirmesi sonucunda inceleme gerekçesi olabilecek bilanço ve gelir tablolarında yer alan bazı riskli durumlar ve verilere aşağıdaki örnekler verilebilir. Verilen örnekler temel bazda örnekler olup Vergi Denetim Kurulu Risk analizi merkezince risk analizi seçiminde yüzlerce ayrıntılı kriter kullanılabilir.

- **Mükellefin yıllar itibariyle sürekli zarar etmesi:** Mükellefin yılları itibariyle sürekli zarar beyan etmesi ticari teknik icaplarla açıklanması zor bir durumdur. Sürekli zarar ettiğini beyan eden mükellef ya gerçekten zarar etmiyordur. Ya da kazancını gizleyerek sadece kağıt üzerinde zarar ediyordur.
- **Mükellefin Kasa Hesabında Yüksek Tutarda Nakit Bulundurması:** İşletmelerin, kasa hesabında sürekli olarak normalin üzerinde nakit bulunması risk faktörü olarak değerlendirilip kasa hesabının ayrıntılı olarak incelenmesi istenebilir.
- **İşletmenin Bilançosunda yer alan banka hesapları ile fiili banka hesapları arasında fark olması:** Bankalar mükelleflerin hesap hareketlerine ait verileri belirli aralıklarla Vergi idaresine gönderme zorunluluğu bulunmaktadır. Yapılan analizlerde bankalardan gelen veriler ile işletme bilançolarında yer alan veriler karşılaştırılmakta ve bu ikisi arasında fark bulunduğu söz konusu mükellef riskli olarak adlandırılabilir.

¹⁰ Vdk faaliyet raporu 2015

- **Şirket Ortaklarına Yüksek Tutarlı Borç Para Verilmesi:** Şirket ortaklarına yüksek tutarlı borç para verilmesi durumunda şirket kaynaklarının kurum ortaklarına faizsiz olarak kullandırılması anlamına geldiğinden bir risk faktörü olarak görülmektedir.
- **Şirket Ortağına Yüksek Tutarlı Borçlanması:** Şirketin ortağına ya da ilişkili kişilere sermayesinin üç katı tutarında borçlu olması örtülü sermaye bakımından risk faktörü olarak değerlendirilerek inceleme gerekçesi olabilir.
- **Kredi Kartlı Satışlarının Sektör Ortalamasının Altında yada Üstünde Olması:** Şirketin faaliyet gösterdiği sektör verileri baz alınarak kredi kartı ile yapılan satış işleminin sektör ortalamasının altında ya da üstünde olması bir risk olarak değerlendirilerek inceleme gerekçesi olabilir.
- **Mükellefin Kârlılık Oranının Sektör Ortalamasından farklı olması:** Kârlılık oranı risk faktörü bakımından son derece önemli bir faktör olup sektör ortalamasından sapmalar inceleme gerekçesi olabilmektedir.
- **Mükellefin Net Satışlarının Giderlere Oranının Yüksek Olması:** Net satışlara oranla yüksek tutarlı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri, Genel Yönetim Gideri, Karşılık Gideri, Kambiyo Zararı Finansman Gideri, olması
- **Mal Satışı Ya da Alışı Yapılan Mükellefler ile Banka Hesap Hareketleri veya Çek Hareketlerinin Uyumsuz Olması:** Mal alımı veya satımı yapılan mükellefler ile banka aracılığı ile para gönderilen veya alınan veyahut çek alınan veya gönderilen kişi veya kurumların aynı olması gerekmektedir.
- **Ba/Bs gibi elektronik formlar arasında tutarsızlıklar bulunması:** Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerindeki - Mal ve/veya hizmet alımlarını Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) - Mal ve/veya hizmet satışlarını ise Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu(Form Bs) ile (KDV hariç tutarlar dikkate alınarak) bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Yapılan bu bildirimler veri ambarında çapraz denetime tabi tutulmakta ve tespit edilen uyumsuzluklar inceleme sebebi olabilmektedir.
- **Devreden KDV'lerin yüksek olması ve süreklilik göstermesi,**
- **Bilanço kalemleriyle ilgili yatay ya da dikey rasyo analizlerindeki sapmalar, uyumsuzluklar**

4.3- Risk Analizi Odaklı Vergi Denetiminin Faydaları:

4.3.1 -Vergilemede Adalet Açısından Faydaları:

Elektronik ortamların kullanılması ve elde edilen verilerin mükellef büyüklükleri, bulunduğu coğrafi bölgeler ve faaliyet gösterdiği sektörler gibi bir çok husus dikkate alınarak kategorilere ayrılması ve risk analiz sistemi dahilinde incelemeye sevk edilmesi hususu hem incelenecek mükellefin seçimi konusunda adalet sağlayacak hem de veri ambarlarındaki bilgiler çerçevesinde daha kısa sürede incelemeye sevkini sağlayacaktır. Bu sayede elektronik vergi denetimi, vergisini zamanında

beyan etmeyen veya ödemeyen mükellefler ile dürüst mükellefler arasında oluşacak haksız rekabeti de engelleyecektir.

4.3.2- Zaman Açısından Faydası:

Elektronik ortamların kullanılması ile mükelleflerin doldurdukları beyanname, form ve listeler gibi belgeleri yazılı evrak olarak değil de sistem üzerinden ilgili mercilere gönderilmesi mükelleflerin ve meslek mensuplarının bu konuda harcadıkları mesaiyi azaltmaktadır. Ayrıca söz konusu bilgi ve belgelerin sistem üzerinde bulunan veri ambarlarında kayıtlı olması, vergi denetimi yapan inceleme elemanlarının denetim sürecini kısaltacağından, denetim sürecinin kısa sürede sonuçlanmasının denetim sonucunda bulunabilecek vergi farklarına uygulanacak gecikme faizleri veya gecikme zamlarının daha az tahakkuk edecek olmasının yanında denetim sürecinin mükellef üzerinde oluşturacağı “psikolojik baskı”nın da bir an önce kalkmasını sağlayacaktır.

4.3.3- Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik Açısından Faydaları:

Risk Analizi, eskiden beri var olan sondaj usulü yerine risk analizlerine dayalı ve risk odaklı incelemelerin seçilmesini ve inceleme süreçlerinde mevcut veri ambarlarının, inceleme elemanlarına açılması ile incelemeye gerek duyulmayan ve özellikle sektörel incelemelerde rastlanan, zaman kaybına yol açan uygulamaların ayıklanmasını ve inceleme süreçlerinin daha kısa ve daha etkin yapılmasını sağlayacaktır. Bu husus inceleme gücü olarak tanımlanan ve inceleme elemanlarının vergi incelemesinde geçirdikleri süreleri daha verimli kullanmalarına sebep olacaktır.

4.3.4- Standartların Oluşturulması ve Geliştirilmesi Açısından Faydaları:

Denetimde risk analizinin yaygınlaşması, bilgi sistemlerinin mali hayatta kullanımının artması ve buna bağlı olarak istatistik üreten programların standartlaştırılması gibi hususlar beraberinde denetiminde belli ilke ve standartlar dahilinde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi Denetim Kurulu tarafından vergi inceleme, teftiş, soruşturma, çalışma ve raporlama başlıklarında standartlar belirlenmiş ve bu standartların yanında etik ilkeler ile stratejiler tanımlanarak önemli bir adım atılmıştır. Söz konusu vergi inceleme standardı kurul tarafında şöyle belirlenmiştir: “Vergi incelemesi yapan Vergi Müfettişinin görevi; ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmektir. Vergi Müfettişi, “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışla ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarını gerçekleştirir. Vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğu ilkesinden hareketle; Vergi Müfettişi, işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitine önem verir. Vergi Müfettişi, inceleme faaliyetlerinde mükelleflerin yasal haklarına saygı gösterir. İnceleme elemanı olarak vergi mahremiyeti ilkesi öncelikli olmak üzere, mükellefe karşı olan yasal yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirir.”¹¹

Kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla denetim elemanları ulusal, uluslararası denetim ilke ve standartları, uluslararası ekonomik ve finansal ilişkiler ile ekonomik enstrümanlar ve bunların vergilenmesi konularında gelişen teknolojileri göz önünde

¹¹ www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw...H7deC+LxBI8=&nm=1035 (19/01/2016)

tutarak eğitime tabi tutulmaktadır. Bu gibi eğitimler sayesinde inceleme elemanlarının kalitesi yükseltmek suretiyle incelemelerde kalite standardı sağlanacaktır.

4.3.5- Vergi Harcamasının Azalması Açısından Faydaları:

Uygulanan risk analiz yöntemi sayesinde elektronik ortamda depolanan mali ve vergisel bilgilere denetim elemanlarının her zaman ulaşılabilir durumda olması ve mükelleflerin risk analiz sistemine dayalı olarak seçilmesi, doğrudan denetim maliyetlerini etkileyecektir. Hem incelenecek mükellefler modern istatistiksel yöntemlerle belirlendiği için gereksiz ve amacına ulaşmayan vergi incelemeleri ayıklanarak daha önem derecesi yüksek incelemeler yapılabilecek hem de inceleme elemanlarının inceleme süreçlerinde bilgi ve belgeye ulaşmadaki maliyet ve zaman tasarrufu sağlanarak incelemeler daha kısa sürede ve etkin bir şekilde tamamlanacaktır.

4.3.6- Beyandışılık İle Mücadele Açısından Faydaları:

Bilgi teknolojilerin kullanımının artması ile elektronik denetimin kayıt dışılığı önleme yönündeki fonksiyonu da gitgide artmaktadır. İş ve işlemlerin kayıt altına alınması mükelleflerin anlık olarak takip edilebilirliği ve çapraz kontrol sistemleri ile mükellefler nezdinde otokontrol sistemlerinin gelişimini sağlamaktadır. Bu konuda inceleme birimleri ile meslek mensuplarının mükellefleri bilinçlendirme yönündeki eğilimleri de büyük önem taşımaktadır.

4.3.7- Zaman ve Denetim Elemanının Etkin Kullanımı Açısından Faydaları:

Bilgi teknolojilerinden faydalanarak yapılan vergi denetimleri incelemelerin etkinliği yanında bilgiye ulaşmada sağladığı kolaylık ve risk analiz sistemi ile yapılan incelenecek mükellef seçimi ve istatistiksel verilerin değerlendirilmesi gibi bir çok unsuru da içerdiğinden incelemelerin daha kısa sürede sonuçlanmasını sağlamakta olup bu durum incelemelerin maliyetini azaltmaktadır.

5- Risk Analiz Sistemi Üzerine Bir Uygulama

Son yıllarda yaptığı büyük yatırımlarla ülkemizde halı üretiminde öne çıkan Gaziantep hatta dünyanın önemli halı merkezlerinden birisi haline gelmiştir.

Türkiye'deki halı üretiminin yaklaşık %85'i makine halısıdır ve bunun % 89 'u Gaziantep'te üretilmektedir. Gaziantep son yıllarda yaptığı ciddi yatırımlarla ve kapasite artırımı ile dünya makine halısı üretim merkezlerinden biri haline gelmiştir.¹²

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere risk analiz sistemi ne istenirse onu veren bir sistemdir. Sistemin temelinde olası risklerin belirlenmesi gerekir. Bu riskler vergi incelemelerinden beklenen yarara ve kayıt altına alınmasında öncelik verilen sektörler göre değişebilmektedir. Sisteme hangi unsur riskli olarak tanımlatılırsa sistem otomatik olarak söz konusu riski algılayarak mükellefi riskli mükellef kategorisine almaktadır. Bu risk tanımlaması kimi zaman karlılık oranı ola-

¹² Güneydoğu Anadolu Halı İhracatçıları Birliği, Türkiye dokuma makine halıcılık sektörü: envanter, projeksiyon ve analiz, Gaziantep, 2011, s.3

bilir, kimi zaman sektör ortalaması olabilir. Kimi zaman da satış hacmi olarak tanımlanabilir. Çalışmanın bu bölümünde Risk analiz yönteminin Gaziantep halı sektörüne uygulanabilirliği ile ilgili olarak bir çalışma yapılacaktır. Yapılan çalışma bir senaryo (kurgu) üzerinden yapılacak olup, Risk analiz sistemi çerçevesinde firmaların risk analizine takılıp takılmayacakları test edilecektir.

Gaziantep halı sektörü için tespit edilen risk analizi kriterlerinin başında kârlılık analizleri yatmaktadır. Pazarlama satış dağıtım giderleri ile satış hasılatının uyumlu olması diğer bir kriterdir. Çünkü üretilen halının önemli bir kısmı ihraç edilmektedir. Gaziantep halı sektöründe firmaların kapasite raporlarında üretim için gerekli hammadde, yardımcı malzeme ve diğer girdiler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bağlamda yapılacak randıman çalışması ile yurt içi firmalara yapılacak kayıt dışı hasılat kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Yurt dışı firmalara yapılan satışlar ise uluslar arası ticaret kapsamında çeşitli ödeme şekilleri kullanılmak suretiyle banka aracılığı ile yapılmaktadır. Dolayısıyla firmaların bankalardaki para hareketleri ile satışları arasındaki uyumsuzluk önemli bir risk kriteridir.

Senaryo : Gaziantep organize sanayide faaliyet göstermekte olan X A.Ş' nin özet gelir tablosu ve bilanço bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

X A.Ş nin 2014 ve 2015 yılı dönem sonu bilançoları aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Önceki Dönem	Cari Dönem
AKTİF	2014	2015
I. Dönen Varlıklar	28.485.000,00	49.974.000,00
. A. Hazır Değerler	2.270.000,00	3.054.000,00
. 1. Kasa	800.000,00	1.200.000,00
. 2. Alınan Çekler	1.250.000,00	1.590.000,00
. 3. Bankalar	220.000,00	264.000,00
. B. Ticari Alacaklar	18.000.000,00	22.000.000,00
. 1. Alıcılar	18.000.000,00	22.000.000,00
. C. Diğer Alacaklar	500.000,00	250.000,00
. 1. Diğer Çeşitli Alacaklar	500.000,00	250.000,00
. D. Stoklar	7.665.000,00	24.500.000,00
. 1. İlk Madde ve Malzeme	5.800.000,00	16.000.000,00
. 2. Ticari Mallar	265.000,00	1.250.000,00
. 3. Verilen Sipariş Avansları	1.600.000,00	7.250.000,00
. E. Diğer Dönen Varlıklar	50.000,00	170000
. 1. Devreden KDV	50.000,00	170000
II. DURAN VARLIKLAR	7.266.000,00	7.650.000,00
. A. Maddi Duran Varlıklar	7.266.000,00	7.650.000,00
. 1. Binalar	1.500.000,00	1.500.000,00
. 2. Tesis, Makina ve Cihazlar	12.000.000,00	13.500.000,00
. 3. Taşıtlar	66.000,00	400.000,00
. 4. Demirbaşlar	200.000,00	250.000,00
. 5. Birikmiş Amortismanlar (-)	-6.500.000,00	-8.000.000,00
AKTİF TOPLAMI	35.751.000,00	57.624.000,00

PASİF	2014	2015
III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	21.770.000,00	32.690.000,00
. A. Mali Borçlar	7.700.000,00	9.000.000,00
. 1. Banka Kredileri	7.700.000,00	9.000.000,00
. B. Ticari Borçlar	12.500.000,00	19.500.000,00
. 1. Satıcılar	10.000.000,00	12.500.000,00
. 2. Borç Senetleri	2.500.000,00	7.000.000,00
. C. Alınan Avanslar	1.450.000,00	4.000.000,00
. 1. Alınan Sipariş Avansları	1.450.000,00	4.000.000,00
. D.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	120.000,00	190.000,00
. 1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000,00	50.000,00
. 2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	90.000,00	140.000,00
IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	7.481.000,00	21.434.000,00
. A. Mali Borçlar	7.481.000,00	21.434.000,00
. 1. Banka Kredileri	7.781.000,00	21.434.000,00
V. Öz Kaynaklar	6.500.000,00	3.500.000,00
. A. Ödenmiş Sermaye	5.000.000,00	5.000.000,00
. 1. Sermaye	5.000.000,00	5.000.000,00
. B. Dönem Net Karı (zararı)	1.500.000,00	-1.500.000,00
. 1. Dönem Net Karı	1.500.000,00	0
. 2. Dönem Net Zararı (-)	0	-1.500.000,00
PASİF TOPLAMI	35.751.000,00	57.624.000,00

-X A.Ş nin 2014 ve 2015 yılı gelir tabloları aşağıdaki gibidir.

GELİR TABLOSU	2014	2015
A. Brüt Satışlar	53.000.000,00	55.000.000,00
. 1. Yurtiçi Satışlar	53.000.000,00	55.000.000,00
B. Satışların Maliyeti (-)	47.000.000,00	48.000.000,00
. 1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	47.000.000,00	48.000.000,00
Brüt Satış Karı veya Zararı	6.000.000,00	7.000.000,00
C. Faaliyet Giderleri (-)	3.600.000,00	6.200.000,00
. 1. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	3.000.000,00	5.000.000,00
. 2. Genel Yönetim Giderleri (-)	600.000,00	1.200.000,00
Faaliyet Karı veya Zararı	2.400.000,00	800.000,00
D. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	1.600.000,00	1.800.000,00
. 1. Faiz Gelirleri	200.000,00	100.000,00
. 2. Kambiyo Karları	1.400.000,00	1.700.000,00
E. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	1.000.000,00	-1.500.000,00
. 1. Kambiyo Zararları (-)	1.000.000,00	-1.500.000,00

F. Finansman Giderleri (-)	950.000,00	1.400.000,00
. 1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	1.000.000,00	-2.000.000,00
Olağan Kar veya Zarar	2.050.000,00	600.000,00
G. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	550.000,00	600.000,00
. 1. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	550.000,00	600.000,00
Dönem Karı veya Zararı	1.500.000,00	-1.500.000,00
Dönem Net Karı veya Zararı	1.500.000,00	-1.500.000,00

- X A.Ş inin ortağı olan A gerçek kişinin Y Limited Şirketinin % 30 hissesine sahip olduğu ve 2014 yılında Vergi Müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda Y limited şirketi ile ilgili olarak sahte belge düzenleme fiili ile ilgili tespitlerin yapıldığı, konu ile ilgili olarak gerekli tarhiyatlara ve Cumhuriyet Başsavcılığına gerekli bildirimlerin yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca X A.Ş nin Y Limited şirketinden mal veya hizmet alışlarının olduğu yapılan BA BS sorgulamasında tespit edilmiştir.
- Halı sektöründe karlılık oranı % 20-25 bandında seyretmektedir.
- Veri ambarından alınan bilgilere göre X A.Ş nin bankalar hesabına 2014 yılında gelen toplam para miktarı 1.250.000.- TL çıkan para miktarı 230.000.- TL 2015 Yılında gelen para miktarı 3.750.000.- TL çıkan para miktarı ise 1.250.000.- TL dir.

Yukarıda elde edilen bilanço gelir tablosu ve elde edinilen verilerden hareket edilerek X A.Ş risk analizine tabi tutulduğunda:

- a- Vergi Müfettişlerince Y limited şirketi nezdinde yapılan inceleme sonucunda X A.Ş nin ortağı olan A gerçek kişinin de olması ve bu firma hakkında sahte belge düzenleme fiili nedeniyle tespitlerin yapılmış olması nedeniyle bu firma öncelikle sahte belge kullanma fiili nedeniyle risk analizine takılacaktır. Ayrıca vergi incelemesine tabi tutulan kurumun ortakları arasında X A.Ş nin ortağının da olması nedeniyle X A.Ş nin sahte belge düzenleme ihtimali nedeniyle risk analizine takılması da muhtemeldir.
- b- Yukarıda verilen bilgilerde halı sektöründe karlılık oranının % 20-25 oranında olduğu tespitleri yapılmıştır. X A.Ş nin karlılık oranı ise

Brüt Satış Karı /Brüt Satışlar oranından

2014 yılında $6.000.000/53.000.000= 11,32$

2015 yılında $7.000.000/55.000.000= 12,72$

Olarak tespit edilmiştir. Ayrıca Mükellef kurumun dönem net karı kıyaslamasına bakıldığında 2014 yılında 1.500.000.- TL kar elde etmesine rağmen 2015 yılında 1.500.000.- TL zarar ettiği tespit edilmiştir.

Sektörün karlılık ortalaması %20-25 aralığında olması nedeniyle mükellef riskli mükellef olarak değerlendirilecektir.

- c- Veri Ambarından bankalar ile ilgili olarak gelen bilgilerde 2014 yılında gelen toplam para miktarı 1.250.000.- TL çıkan para miktarı 230.000.- TL 2015 Yılında gelen para miktarı 3.750.000.- TL çıkan para miktarı ise 1.250.000.- TL dir. Bu durumda X A.Ş nin 2014 sonunda bankalar hesabında 1.020.000.- TL, 2015 Sonunda ise 2.500.000.- TL tutarında para olması gerekirken bankalar hesabının dönem sonu tutarları sırasıyla 220.000.- TL ve 264.000.- TL olarak tespit edilmiştir. Bu husus da mükellefin risk analizine takılmasına sebep olacaktır.
- d- X A.Ş. nin kasa hesabındaki değişme yıllar itibariyle dikkat çekecek ölçüde artmıştır. İşletme kasasında gereğinden fazla nakit bulundurarak alternatif kar olanaklarını gündemine almamakta, kasasında fazladan nakit olmasına rağmen banka kredisi kullanmaya devam etmektedir. Anılan nedenlerle mükellef kurum risk analizine takılacaktır.
- e- X A.Ş nin brüt satışlarında yıllar itibariyle çok yüksek değişiklik olmamasına rağmen pazarlama satış dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerinde iki kata yakın bir artış tespit edilmiştir. Anılan nedenlerle mükellef kurum risk analizine takılacaktır.

Sonuç:

Vergi incelemelerine ilişkin yapılan son düzenlemelerle ve elektronik denetimin yaygınlaştırılması ile bir taraftan hukuk devletinin bir gereği olarak mükellef odaklı bir yaklaşıma geçilmiş, diğer taraftan da vergi adaletini ve kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadeleyi sağlamaya yönelik bir sistem oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemeler sonucunda, Vergi Denetim İdaresinin ve Vergi Müfettişlerinin sorumluluğu artmıştır. İncelenecek mükelleflerin seçiminde objektif kriterlere ve gerekçeye dayanan risk odaklı bir yaklaşıma geçilmiştir. Vergi inceleme süreçlerinde ve neticesinde düzenlenen raporlarda standart sağlanmıştır. Bu süreçte incelemelerin etkin ve verimli yapılması konusunda önemli adımlar atılmış bu durum hem idare hem de mükellef ve meslek mensupları açısından önemli faydalar doğurmuştur. Vergi Denetiminde yapılan yeni düzenlemeler ile geliştirilen modern uygulamalar neticesinde incelemeler daha etkin ve verimli olduğu kadar daha şeffaf ve hesap verilebilir bir yapıya kavuşturulmuştur. Sayısal veriler de bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. 2011 yılında 5.000 kişi olan inceleme elemanı sayısı 2014 yılında iki katına yani 10.000 kişiye çıkartılmıştır. 2011 yılında yaklaşık 16.000 mükellef incelenmiş iken 2012 yılında yaklaşık 47.000 mükellef 2013 yılında ise yaklaşık 71.000 mükellef incelenmiştir. 2011 yılında yaklaşık 3,9 milyar TL vergi farkı ve 6,5 milyar TL vergi cezası, 2012 yılında yaklaşık 4,5 milyar TL vergi farkı ve 8,8 milyar TL vergi cezası, 2013 yılında ise yaklaşık 8,5 milyar vergi farkı ve 19 milyar vergi cezası tespit edilmiştir. İncelemeler için getirilen süreler, risk analizine dayanan mükellef seçimi, denetim kapasitesinin artırılmasına ilişkin adımlar ve performans dayalı çalışma sistemi ve Vergi Denetim Kurulu tarafından incelemeler için geliştirdiği standartlar birlikte değerlendirildiğinde, önümüzdeki süreçte vergi inceleme sayısının ve etkinliğinin katlanarak artmaya devam etmesi beklenmektedir. Bu süreçte vergi denetimi etkin, verimli, kaliteli ve standartları olan modern bir sisteme kavuşacaktır.

Ülkelerin mali yapılarının oluşturulmasında önemli yeri olan vergi denetim oranlarına baktığımızda yeterince yapılmadığı görülmektedir. Ülkemizde 2012-2014 yılları arasında vergi inceleme oranlarına bakıldığında bu oranın 1,93 ile 2,24 arasında değiştiği görülmektedir. Ancak bu oranlar sadece sayısal veriler olup incelemenin niteliğine ilişkin sonuçlar verememektedir. İnceleme sayısı

şüphesiz önemlidir ancak inceleme sayısı kadar incelemenin niteliği ve caydırıcılığı ve eğitim fonksiyonu da son derece önemlidir. Yapılan incelmenin etkinliği ve verimliliği, hangi mükellef veya mükellef gruplarının seçileceği ile doğrudan ilgilidir. Burada asıl sorun incelenecek mükelleflerin seçiminde ortaya çıkmaktadır.

İncelenecek mükelleflerin seçiminde kullanılan yöntemlerden birisi olan risk analizi işte burada devreye girmektedir. Son yıllarda incelenecek mükellef seçiminde kullanılan en etkili yöntemlerden birisi olan risk analizi incelenecek mükelleflerin seçiminde doğru kararlar alınmasına dolayısıyla vergi incelemelerinin etkin, verimli ve caydırıcı nitelikte olması yönünde önemli katkılar sunmaktadır. Bu anlamda Türkiye makina halı üretiminin neredeyse tamamının yapıldığı Gaziantep'te, hali sektörünün denetimine dair uygulanan Risk Analizi Modeli, tespit edilen kriterler açısından son derece doğru mükelleflerin denetimini sağlamaktadır. Risk Analiz Modelinin binlerce veri ve kriterden oluşan ve geniş bir veri tabanı üzerinden çalışan e-denetim mekanizmasına dönüştürülmesi zorunluluk arz etmektedir.

Kaynakça

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2013.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2013.

Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2013.

Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2013.

ERDEM , Burhan ; “*Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154, Eskişehir 1981.

EROL,Ahmet, **Vergi Felsefesi**, İstanbul, 2011.

Güneydoğu Anadolu Halı İhracatçıları Birliği, **Türkiye dokuma makine halıcılık sektörü: envanter, projeksiyon ve analiz**, Gaziantep,2011.

Kamu Harcamaları ve Milli Emlak Mevzuatı, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara,2015.

SUÇİÇEK, Mahmut; KESKİN, Kemal Serkan. **Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

TAŞDEMİR, Kubilay. **Belgelerde Sahtecilik Suçları**, Ertem Basım Evi, Ankara, 2013.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2012.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2013.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015.

www.gib.gov.tr

www.vdk.gov.tr

YILMAZ, Elif. “*Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 322 C. XIII, Y. Ankara, 2009.

PROF.DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Sayın Uğur'a yaptığı açıklamalardan dolayı teşekkür ederiz.

Amaçlara ulaşma derecesi olan etkinliği vergi denetimi bakımından ele alıp açıklamaya çalıştı. Bunun personel boyutunu, hukuksal boyutunu, uygulama boyutunu ortaya koydu.

Teşekkür ediyoruz.

Tabii şunu da belirtmeden geçemeyeceğiz. Birinci konuşmacı nasıl kendisine verilen süreyi yüzde 75 sapmayla gerçekleştirdiyse, ikinci konuşmacı da aynı sapmayı gösterdi. Yani sapmalar arasında bir sapma yok.

Umuyoruz üçüncü konuşmacı, bu şans bize vermez, bir sapma meydana getirmez. Hatta mümkünse daha kısa sürede tamamlayabilirse bu yöndeki sapmadan dolayı da memnun olacağımızı ifade etmek isterim.

Buyurun.

Şimdi "Haberleşme Vergisindeki Hukuka Aykırılıklar ve Çözüm Önerileri" konusunda tebliğini sunmak üzere Sayın Bozdoğanoglu'nu kürsiye davet ediyorum. Buyurun.

HABERLEŞME VERGİSİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Siirt Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

ÖZET

Teknoloji alanında yaşanan gelişmeler küreselleşen dünyada, bilgi ve iletişime dayalı iş kollarının geleneksel sanayi dallarının yerini almasını sağlamıştır. Haberleşme ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler aracılığıyla meydana gelen ilerleme, bilişim, finans ve eğitim sektörlerini yakından ilgilendirdiğinden hem ekonomik hem de sosyal hayatı derinden etkilemektedir. Bu bağlamda telekomünikasyon sektörüne uygulanan vergi politikaları üzerinde durulması gereken konuların başında gelmektedir.

Çalışma esas olarak haberleşme vergisini konu alacaktır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 29. maddesi, haberleşme vergisini düzenlemektedir. Bu kanun yürürlüğe girdikten bugüne otuz yıldan fazla süre geçmiş, ancak haberleşme süreciyle ilgili önemli gelişmelerin ve yeni kurum ve kuruluşların kurulmuş olmasına rağmen, bu gelişmelerin haberleşme vergisi kapsam ya da konusu içine alınmadığı ve haberleşme vergisi mükellefi yapılmadığı görülmüştür.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, telefon kavramından sadece sabit telefonlar anlaşılmakta iken, bugün bu kavram; araç telefonları, cep telefonları, telefon özelliğine sahip tabletler ve kargo şirketlerini de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Aynı şekilde, data ve benzeri hizmetleri sunan işletmeler her geçen gün artmaktadır.

Gerek kanunun lafzı ve gerekse konu ile ilgili idari görüşler, haberleşme vergisinin sadece Türk Telekom'dan alınacağı yönündedir. Böylesi bir yorumlama şekli ise Anayasa'nın 10. maddesine açık aykırılık taşımaktadır.

Haberleşme vergisi ile ilgili düzenlemelerin amaçsal yorumlanması bizi farklı noktalara götürebilmektedir.

Mükellef olarak sadece Türk Telekom'un kabul edilmesi;

- Bu kurumun mobil hizmet de sunması halinde bu hizmetlerin vergi kapsamına girip girmeyeceği,

- Mobil hizmet sunucularının sabit telefon hizmeti vermeleri halinde ne olacağı,

- Türk Telekom'un altyapısını kullanan internet servis sağlayıcılarının durumunun ne olacağı konularında ciddi çelişkiler ortaya çıkarmaktadır.

Kısaca özetlemeye çalıştığımız bu vergi konusunda, hem hukuksal ve hem de uygulama açısından ciddi sorunlar bulunmaktadır.

Amacımız, vergi hukuku normları açısından mevcut durumu ortaya koyarak konu hakkında çağdaş hukuk ilkelerine uygun bir model önerisinde bulunmaktadır.

GİRİŞ

Telekomünikasyon sektörünün hem dünyada, hem de Türkiye’de, ekonominin bütünü üzerine olan önemli etkileri dolayısıyla, stratejik bir sektör olduğu tartışmasızdır. Ekonomik açıdan önemi, ekonominin verimli ve üretken olabilmesi için en temel faktör olan bilgi akışı için gerekli iletişimi sağlamasından kaynaklanmaktadır. Sektörün öneminin yanında iletişim araçlarının yaygınlığı, vergi açısından bir kaynak olarak değerlendirilmesine de zemin hazırlamıştır.

Sektördeki vergileri iki kategoriye ayırmak mümkündür. Tüketiciden alınan vergiler, hizmet sağlayıcıdan alınan vergiler, Tüketiciden alınan vergiler: %18 oranında KDV, cep telefonu için %25, sabit telefon için %15 oranında ÖİV, cep telefonları için telsiz ruhsat ücreti ve telsiz kullanım ücreti ile cep telefonlarında %15 Hazine Payı. Hizmet sağlayıcıdan alınan vergiler ise sabit telefonlarda %1 oranında Evrensel Hizmet Payı, hem cep hem de sabit telefonlarda %0,35 oranında Bilgi Teknolojileri Kurumu Giderlerine Katkı Payı ve sadece Türk Telekom’un Belediyelere ödediği %1 oranında Haberleşme Vergisidir.

Çalışma esas olarak 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenen haberleşme vergisini vergi hukukunun temel ilkeleri yönünden irdelemektedir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 29. maddesi, haberleşme vergisinin konusunu, aynı kanunun 30. maddesi ise verginin mükellefini belirlemiştir. Bu kanun yürürlüğe girdikten bugüne otuz yıldan fazla süre geçmiş olmasına ve haberleşme süreciyle ilgili önemli gelişmelerin, yeni kurum ve kuruluşların sektöre dahil olmasına rağmen, bu gelişmelerin haberleşme vergisi kapsam ya da konusu içine alınmadığı ve haberleşme vergisi mükellefi olarak değerlendirilmediği görülmüştür. Çalışmamızda, haberleşme vergisi ile ilgili yasal düzenlemenin incelenmesi ve mükellefin ismen belirlenmesinin etkileri ve yerel yönetimlerin yaşayacağı vergi kayıpları ele alınmıştır.

I-HABERLEŞME VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 29 uncu maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerinin (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) haberleşme vergisine tabi olduğu; 30 uncu maddesinde ise, haberleşme vergisinin mükellefinin, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telefon İdaresinin olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 406 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinde, “406 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda Türkiye Cumhuriyeti Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanları itibarıyla Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi veya Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmesi Genel Müdürlüğüne (P.İ.) yapılmış sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Verginin mükellefi söz konusu maddede ismen belirtilmiş, konusu da ortaya konulmuştur. Kanunda belirtilen hizmetleri sunan Türk Telekomünikasyon A.Ş. dışında aynı özellikte başka şirketler de olmasına rağmen söz konusu kanun ile haberleşme vergisinin mükellefi olarak sadece Türk Telekomünikasyon A.Ş. tanımlanmıştır. Bu durum Anayasa’nın 10. maddesine açıkça aykırılık teşkil

etmektedir¹. Özellikle 406 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme hazırlanırken kanun koyucunun haberleşme vergisindeki düzenlemeyi gözardı ederek bir anda Türk Telekomünikasyon A.Ş.’yi verginin tek mükellefi noktasına getirmesi şu anda bir özel sektör işletmesi durumunda olan söz konusu şirket ile aynı hizmetleri sağlayan diğer şirketleri Anayasa’nın 73/1. maddesi çerçevesinde de tartışmalı bir noktaya getirmiştir. Zira bu madde hükmü uyarınca; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*. Oysa; kanun koyucu yapmış olduğu belirlemeyle verginin mükellefini Türk Telekomünikasyon A.Ş. olarak saptamış ve bu düzenleme aynı hizmeti veren diğer şirketlerin mükellefiyet dışında kalmasını sağlayarak Anayasa’nın 10. ve 73/1. maddelerinin açıkça ihlaline neden olmuştur.

Bir diğer eleştiri konusu olabilecek nokta ise; Türk Telekomünikasyon A.Ş tarafından sağlanan sabit telefon hizmetinin başka hizmet sağlayıcıları tarafından da sağlanabiliyor olmasına rağmen; 406 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesinde yer alan düzenleme nedeniyle haberleşme vergisinin mükellefi olarak Türk Telekomünikasyon A.Ş. belirlenmiş olması dolayısıyla, diğer hizmet sağlayıcı firmaların haberleşme vergisi mükellefiyetinin mümkün olmamasıdır. Bu durum vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırıdır. Nitekim Bilişim ve İnternet Araştırma Komisyonu (BİAK) raporunda konuya değinilmiş ve *“Türk Telekom dışında aynı ve benzer hizmetleri sunmak üzere yetkilendirilen diğer işletmecilerin haberleşme vergisi mükellefiyeti söz konusu değildir. Bu durum da verginin genelliği ilkesine aykırı düşmekte ve aynı ya da benzer hizmetleri sunan işletmeciler arasında sunulan hizmetlerin maliyetlerinin farklılaştırılmasına yol açmaktadır. Bu durumun önlenmesi için ya bu verginin tamamen kaldırılması ya da diğer işletmecileri de kapsar mahiyette mükellefiyetin genişletilmesi gerekmektedir.”* ifadesine yer verilmiştir².

¹ “Anayasanın 10. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen eşitlik ilkesinden yararlananlar açısından bir temel hak, yani eşit işlem görmeyi ya da ayırım gözetilmemesini isteme hakkını doğurduğu tartışmasızdır. Bununla birlikte eşitlik, aynı zamanda, muhataplarını yani devlet organları ve idare makamları anayasal bir buyruk ile devlet yönetiminde benimsenmesi gereken, egemen temel bir ilkeyi vurgulamaktadır.

Eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen kanunların genel ve soyut nitelik taşıması, yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Anayasanın 10’uncu maddesinin, hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa “imtiyaz” tanınamayacağı yolundaki ikinci fıkrası da bu anlamda bir eşitliği hedeflediği anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararında, Anayasa’nın 10. maddesinde belirtilen “yasa önünde eşitlik ilkesi” hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olduğunu; bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesinin yasaklandığı; durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilceği; aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmayacağı ifade edilmiştir. Ancak şüphesiz ki, eşitlik ilkesinin anlamını şekli hukuki eşitlikle sınırlandırmak mümkün değildir. Maddi hukuki eşitlik, şekli eşitliğin ötesinde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir. Bu anlamda eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi için Anayasaya uygunluk denetiminde sadece kanunların genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadıklarının değil, onların içeriklerinin de araştırılması gerekir.” Anayasa Mahkemesi’nin E. 2013/23, K: 2013/123 sayılı Kararı. 15.03.2014 tarih ve 28942 sayılı Resmi Gazete’de yayınlamıştır.

² Bilgi Toplumu Olma Yolunda Bilişim Sektöründeki Gelişmeler ile İnternet Kullanımının Başta Çocuklar, Gençler ve Aile Yapısı Olmak Üzere Sosyal Etkilerinin Araştırılması Amacıyla Bir Meclis Araştırması Açılmasına İlişkin Önergeleri ve (10/108,155,156,157,158,159,160)Esas Numaralı Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, Haziran 2012, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss381.pdf>, Erişim,10.10.2015

Ülkemizde sabit telefon hizmeti yaygın olarak Türk Telekomünikasyon A.Ş. tarafından sağlanıyor olmakla birlikte aşağıda listesi yer alan firmalar da çeşitli tarife ve paketlerle sabit telefon hizmeti sunmaktadır³.

Tablo-1

3C1B
D-Smart
Doğan Telekom
Doruk Net
Eser Telekom
Grid Telekom
İkon Telekom
İş Net
Millenicom
RTel Global
Süper Uydu
Superonline
TTM Telekom
Türk Net
Vodafone Net

2015 Eylül sonu itibariyle 11.696.067 olan sabit telefon aboneleri sayısının söz konusu firmalar bazında dağılımı ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır⁴:

Tablo-2

Firma Adı	Abone Sayısına Göre Pazar Payı	Abone Sayısı
TTNet	%52,4	6.128.739
Superonline	%15,9	1.859.674
Turknet	%10,1	1.181.302
İşNet	%5,7	666.675,81
VodafoneNet	%4,9	573.107,28
Millenicom	%4,3	502.930,88
Netgsm	%2,0	233.921,34
TTMTelekom	%1,8	210.529,20
Diğer	%2,9	339.185,94

³ Serbest Telekomünikasyon İşletmecileri Derneği (Telkoder), <http://www.telkoder.org.tr/sabit-telefon-isletmecini-zi-degistirmek-icin,DP-3644.html>, Erişim, 15.12.2015

⁴ Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, 2015 Yılı Üçüncü Çeyrek, Aralık 2015, Ankara, s.30-31.

II-TELEFON HİZMETLERİNDE HABERLEŞME VERGİSİ

Ülkemizde ve dünyada telekomünikasyon sektöründeki gelişme ve kullanıcı sayısındaki artış, vergi politikaları açısından sektörün öneminin artmasına neden olmuştur. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) kamuoyu bilgilendirme amacı doğrultusunda yayımladığı üçer aylık raporlarında sektörü⁵; “Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü” adıyla tanımlamakta ve sektörün bileşenlerini dört ana başlıkta oluşturmaktadır. Buna göre sektör; sabit telekomünikasyon hizmetleri, internet ve genişbant hizmetleri, mobil telekomünikasyon hizmetleri ve diğer hizmetlerden (altyapı hizmetleri, kablolu yayın, uydu haberleşme, uydu platform, rehberlik, GMPCS-uydu üzeri mobil haberleşme hizmeti- ve OKTH –ortak kullanımlı telsiz hizmeti-)oluşmaktadır.

Türkiye’de Telekomünikasyon şirketleri 1990 öncesinde kamuya ait,geleneksel sabit telekomünikasyon hizmeti sunan şirketler durumundaydı. Ancak bu şirketler günümüzde mobil, internet, kablo TV, elektronik ticaret vb. yani ekonominin birçok alanında faaliyet gösteren bir yapıya dönüşmüşlerdir. Bu süreçte sektörün kamuya ait yapısı yerini özelleştirme, liberalizasyon ve birleşmeler yoluyla konsolidasyona bırakmıştır⁶.

Buna karşın çalışmamızın ana çerçevesini oluşturan haberleşme vergisinin kanunda belirtilen şekliyle kapsamı oldukça dardır. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 29. maddesinde yer alan Haberleşme Vergisinin konusu; “*belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta, Telgraf,Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon,telefaks, faksmili vedata ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç)*” olarak belirlenmiştir. Aynı kanunun 30. maddesinde de verginin matrahı; “*tesis, devir ve nakil ücretleri hariç olmak üzere tahsil edilen ücret*” olarak belirtilmiştir. Söz konusu kanunun kabul tarihinin 26.05.1981 olduğu göz önünde bulundurulacak olursa, verginin konusuna dahil edilen unsurların neden sınırlı olduğu daha kolay anlaşılacaktır. Ancak kanunun kabul edildiği tarihte de günümüzde de telefon, data ve data altyapısı kullanılarak sağlanan hizmetlerin “*haberleşme*” kavramı kapsamı içinde olduğu açıktır.

406 Sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinde; “*406 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda Posta Telgraf Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanlarına göre, Türk Telekom’a (Türk Telekomünikasyon A.Ş.) yapılmış sayılır*” hükmü yer almaktadır. Buna göre belediye sınırları ve mücavir alan sınırları içerisinde Türk Telekomünikasyon A.Ş. tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksmili ve data ücretleri haberleşme vergisine tabi olup bu verginin mükellefi sadece Türk Telekomünikasyon A.Ş.’dir. Kanunda yer alan düzenlemenin yapıldığı tarihte “Posta Telefon Telgraf İdaresi” iletişim alanında söz konusu hizmetleri sağlayabilen tek kurum olmakla birlikte, bir kamu kurumu niteliğinde idi. Kurumun adından anlaşıldığı üzere sunabildiği hizmetlerin kapsamı günümüz koşullarına kıyasla oldukça sınırlıydı. Bugün ise Türk Telekomünikasyon A.Ş.; 27.07.2005 tarih ve 2005/9146 Sayılı BKK ile gerçekleştirilen özelleştirme sonrası artık %55’i Oger Telekom (özel sektör), %30 Hazine Müsteşarlığı ve %15’i halka açık bir şirket niteliindedir.

PTT Genel Müdürlüğü, 1924’te 406 Sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu ile kurulmuş ve Genel Müdürlüğe telgraf ve telefon hizmetleri için monopol sağlanmıştır. Bu monopol 1994 yılında 4000

⁵ Bilgi ve İletişim Teknolojileri Kurumu, “Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü 3 Aylık Pazar Verileri Raporu”, BTK(2013), Ankara, s.10.

⁶ Fazlı YILDIZ, “Türkiye’de Telekomünikasyon Sektörüne Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 39, Ocak-2014,s.312.

Sayıli Kanun ile telekomünikasyon hizmetleri ile posta ve telgraf hizmetleri birbirinden ayrılanaya kadar devam etmiştir. Özelleştirmeye dair ilk adım da aynı kanun ile atılmış ve telefon hizmetleri, o sırada bir kamu işletmesi olan Türk Telekomünikasyon A.Ş.'ye devredilmiştir. Özelleştirme sonrası ise Türk Telekomünikasyon A.Ş. daha önce ortaklık yapısında da belirtildiği gibi artık bir kamu işletmesi değildir.

Haberleşme vergisinin konusu ve mükellefinin belirlendiği kanunun kabul edildiği dönemde yasa koyucu verginin mükellefi olarak o dönemde bir kamu kuruluşu olan PTT idaresini verginin konusuna giren hizmetlerin ücretlerini tahsilden dolayı belirlemiştir. Bu noktada hem mükellefiyeti hem de verginin konusunu ayrı ayrı irdelemek çalışmamızın konusuna giren sorunları incelemek açısından gereklidir.

Haberleşme vergisinin konusunun PTT tarafından tahsil edilen telefon, telefaks, faks ve data ücretleri olarak belirlenmiş olması kanunun yazıldığı yıllarda sadece sabit telefon hizmetinin veriliyor olması dolayısıyla haberleşme vergisi sabit telefonlardan yapılan görüşme ücretleri üzerinden alınabilir algısına yol açmıştır. Nitekim uygulama da bu şekildedir ve telefon hizmetleri esas alındığında haberleşme vergisi sadece sabit telefon görüşmelerine isabet eden ücretlerden alınmaktadır.

Ancak günümüzde mobil iletişim; telefonla haberleşmenin en önemli vasıtası haline gelmiştir. Haberleşme vergisinin sabit telefonla yapılan görüşmelerden alınacağı fakat mobil telefon ücretlerinden alınmayacağına dair herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Haberleşme vergisinin sabit telefon kullanım ücretleri üzerinden alınacağı yorumu ilgili dönem koşullarına uygun olsa da bugün için sorunlu bir yorum olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü Posta Telefon Telgraf İşletmesi kanunun yazıldığı yıllarda Kanunda sayılı hizmetlerden sadece sabit telefon hizmetini sunmakta idi. Daha doğrusu o yıllarda teknoloji manyetolu telefon düzeyinde idi, daha sonra çevirmeli telefon ve tuşlu telefon haline dönüşen telefonla iletişim hizmeti günümüzde mobil cihazlarla iletişimi de kapsamakta hatta iletişimin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi haberleşme vergisinin konusu kapsamına belediye ve mücavir alanlar içinde PTT tarafından tahsil edilen telefon ücretlerinin girdiği kanunda yer almaktadır. Kanun koyucu haberleşme vergisinin mükellefi olarak PTT'yi -özelleştirme sonrası Türk Telekomünikasyon A.Ş.- belirlemiştir. Verginin matrahını belirleyen 31. maddede "tahsil edilen ücret" ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla tahsil edilmeyen ücretlerin vergi matrahına dahil edilmeyeceği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla haberleşme vergisi, hasılatın tahsil edilen kısmı üzerinden alınan kendine özgü bir vergi türü durumundadır.

III-DATA HİZMETLERİNDE HABERLEŞME VERGİSİ

Haberleşme vergisine ilişkin olarak dikkat çeken bir diğer önemli nokta ise data hizmetlerine ilişkindir. Haberleşme vergisinin konusuna belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde PTT tarafından tahsil edilen data ücretleri de girmektedir. Burada PTT'ye yapılan atıfların 406 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesi ile Türk Telekomünikasyon A.Ş.'ye yapıldığı belirtilmiştir. Dolayısıyla kanunun mevcut haliyle yorumundan data hizmetlerinin tahsili üzerinden haberleşme vergisi alınacağı anlaşılmaktadır.

Mevcut duruma bakıldığında ise; verginin mükellefi olan Türk Telekomünikasyon A.Ş.'ninde data hizmeti için TNet A.Ş. isimli grup şirketini kullandığı görülmektedir. Söz konusu şirketin ortaklık yapısına bakıldığında ise; tek ortaklı A.Ş. olarak yapılanma gösterdiği ve bu ortağın da yine Türk Telekomünikasyon A.Ş. olduğu görülmektedir.

Buradan hareketle TNet A.Ş. üzerinden data hizmeti sunan Türk Telekom A.Ş.'nin haberleşme vergisinden kaçındığı anlaşılmaktadır. Türk Telekomünikasyon A.Ş. söz konusu vergiden kaçınmak için böyle bir yol izleyerek farklı bir şirket kurmuş ancak şirket tek ortaklı olup, tüm sermayesi de yine kanunda verginin tahsilinden sorumlu olarak Türk Telekomünikasyon A.Ş. olarak belirlenmiştir.

Aynı yol mevcut durumda haberleşme vergisinin tahsil edildiği tek unsur olan sabit telefon hizmetleri için izlenecek olursa sabit telefon hizmetleri için tek ortaklı anonim şirket (ortak Türk Telekomünikasyon A.Ş.) şeklinde bir şirket kurulmak suretiyle haberleşme vergisinden kaçınmak mümkündür. Bu noktada haberleşme vergisinin yerel yönetimlere aktarılan bir gelir unsuru olduğu düşünülürse; söz konusu durumun yol açtığı gelir kaybının yerel yönetimler açısından olumsuz etki yaratacağı açıktır. Ayrıca sabit telefon hizmetleri için belirtilen vergide genellik ve eşitlik ilkesine aykırı durum data hizmetleri için de söz konusudur.

Data hizmetlerinde de Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin grup şirketi olan TNet A.Ş. dışında birçok servis sağlayıcı firma mevcuttur. Ancak, gerek TNet A.Ş.'nin sunduğu data hizmetinden gerekse diğer servis sağlayıcıların data hizmetinden haberleşme vergisi tahsil edilmemektedir.

Son yapılan birleşmeyle mobil telefon, internet hizmetleri ve benzeri hizmetlerin tamamı ilgili şirket bünyesinde toplanmıştır. Bu durumda Türk Telekom için söz konusu hizmetlerin tamamı üzerinden haberleşme vergisi yükümlülüğü doğduğu tartışmasızdır.

Aşağıdaki tabloda TNet A.Ş. ve bunun dışında kalan data servis sağlayıcıları ile bunların abone sayıları yer almaktadır⁷. İlk tabloda Türkiye'de Eylül/2015 dönemi itibariyle mevcut internet abone sayısı ve bu aboneliğin dağılımı yer alırken, diğer tablolarda bu abonelerin servis sağlayıcılara göre dağılımı (mobil internet hizmetleri ayrıca gösterilmiştir) gösterilmektedir. Söz konusu tablolarda data hizmetleri açısından vergi potansiyelini gösterebilmeyi amaçlamaktadır.

⁷ Tabloda yer alan internet servis sağlayıcılarının abone sayısı bakımından pazar payları üzerinden hesaplamalar tarafımızca yapılmıştır. Söz konusu paylar Kablo ve ISDN hariç diğer sabit internet (xDSL, Fiber, Metro, FR, PLC vb) bağlantıları kapsamaktadır. Mobil internet dahil değildir.

Tablo-3

Hizmet Türü	Abone Sayısı ⁸
xDSL	6.946.553
Mobil Bilgisayardan İnternet	1.662.797
Mobil Cepten İnternet	35.876.101
Kablo İnternet	596.056
Eve Kadar Fiber	589.321
Binaya Kadar Fiber	1.013.921
Diğer	92.385
Toplam	46.777.134

Servis Sağlayıcı	Abone Sayısı Bakımından Pazar Payları	Abone Sayısı
TTNet	%73,3	6.266.999
Superonline	%17,0	1.453.465
Doğan TV Digital	%4,2	359.091
Turk Net	%2,1	179.545
Vodafone Net	%2,1	179.545
Millenicom	%1,1	94.047
Diğer	%0,4	34.199

Hizmet Türü	Abone Sayısı ⁹
Mobil Bilgisayardan İnternet	1.662.797
Mobil Cepten İnternet	35.876.101
3G	63.066.850
Toplam	46.777.134

Servis Sağlayıcı	Abone Sayısı Bakımından Pazar Payları	Abone Sayısı
Turkcell	%46,7	21.844.921
Vodafone	%30,1	14.079.917
Avea	%23,2	10.852.295

IV- DATA ALTYAPISI KULLANILMAK SURETİYLE SAĞLANAN HİZMETLERDE HABERLEŞME VERGİSİ

Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin %100 ortağı olduğu TTNet A.Ş.'nin tek faaliyeti data hizmeti sağlamak değildir. Söz konusu kuruluş data altyapısını kullanmak suretiyle kablolu TV hizmeti de sunmaktadır. Bu hizmet, internet paketi ile birlikte alınabildiği gibi data altyapısı kullanılmak suretiyle sadece TV hizmeti şeklinde servis sağlanması da mümkündür. TTNet A.Ş. bu hizmet için Tivibu

⁸ Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, 2015 Yılı Üçüncü Çeyrek, Aralık 2015, Ankara, s.46-47.

⁹ Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, 2015 Yılı Üçüncü Çeyrek, Aralık 2015, Ankara, s.57-58.

dijital platformunu kullanmaktadır. Teknik altyapısına bakıldığında; Tivibu'nun erişim ve yer sağlayıcı olarak TTNNet A.Ş.'yi kullandığı görülmektedir.

Genişbant internet bağlantısı üzerinden IPTV alıcısı ile sunulan TV platformu hizmeti olan Tivibu için internet aboneliğinin zorunlu olmadığı yani görüntünün internet üzerinden değil görüntü sağlayıcılar üzerinden aktarıldığı bir sistem geliştirilmiştir. Dolayısıyla her iki durumda da TTNNet A.Ş.'nin teknik altyapısı kullanılarak görüntü sağlanması söz konusudur. Tivibu; TTNNet A.Ş. bünyesinde faaliyet gösteren; herhangi ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmayan dijital bir platformdur.

Daha önce de değinildiği üzere; TTNNet A.Ş.'nin hisselerinin tamamının Türk Telekomünikasyon A.Ş.'ye ait olması dolayısıyla söz konusu kurum Haberleşme vergisinin kanunda belirtilen mükellefi durumundadır. Bu noktada TTNNet A.Ş.'nin (Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin %100 ortağı olduğu) data altyapısını kullanmak suretiyle Tivibu dijital platformu ile sağladığı görüntü hizmetleri de haberleşme vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak gerek internet ile birlikte paket olarak sunulan TV hizmetlerinde, gerekse sadece TV servis hizmeti sağlanması durumunda haberleşme vergisi ödenmediği görülmektedir.

Yani ortaklık yapısındaki “*arkadan dolaşma*” durumu dolayısıyla; sadece verginin konusuna giren internet hizmeti değil, data altyapısı kullanılarak sunulan dijital TV platformu ücretleri üzerinden de haberleşme vergisi ödenmemektedir.

Bu çerçevede; aynı şekilde hizmet veren başka servis sağlayıcı şirketler olduğu da bilinmektedir. Gerek internet kullanılarak, gerekse internet kullanılmaksızın görüntü sağlayıcılarla yapılan dijital TV platformlarında sunulan hizmet haberleşme vergisinin konusuna girmektedir. 2015 yılı itibariyle Türkiye’de ödemeli yayıncılık platformu (ÖYP) sektöründe hizmet veren kuruluşlar; D-Smart, TTNNet, Turkcell Superonline, Millenicom, Vodafone, Digitürk, Filbox ve Türksat’tır. Ödemeli yayıncılık platformu kapsamındaki hizmetler toplam 6 kategoride değerlendirilmektedir. Bunlar; Uydu platform hizmetleri, kablolu tv hizmeti, mobil tv hizmeti, web tv hizmeti, IP Tv hizmeti, Smart Tv hizmeti olarak sıralanmaktadır. Ülkemizde uydu platform hizmeti sunan işletmeciler Digitürk, D-Smart ve Filbox’dur, kablolu TV hizmeti sunan tek aktif işletmeci ise Türksat Teledünya’dır. Mobil Tv hizmeti akıllı telefonlar üzerinden televizyon ve video içeriğine erişim sağlayan bir platform olup, yayınlar ÖYP hizmeti içeren cep telefonu ağları (mobil internet bağlantısı, wi-fi) aracılığıyla ya da karasal televizyon istasyonları aracılığıyla ulaşmaktadır. Mobil TV hizmeti sunan işletmeciler, Digitürk Dilediğin Yerde, D-Smart BLU, TTNNet Tivibu GO, Turkcell TV+, Türksat Teledünya ve Vodafone TV’dır. Üretilen televizyon içeriğinin, www uzantısı aracılığıyla yayınlanması anlamına gelen web tv hizmeti internete bağlanılan her yerden bilgisayar aracılığıyla televizyon yayınlarını izleme imkanı sağlamaktadır. Bu hizmeti sunan işletmeciler; D-Smart BLU, TTNNet Tivibu GO, Turkcell Superonline Turkcell TV+, Millenicom, Doping Box, Türksat-Teledünya ve Digitürk Dilediğin Yerde’dır. IPTV hizmeti ise; internet protokülü üzerinden veya kablolu televizyon formatları yerine geniş bant internet bağlantısı aracılığıyla yayınları ileten bir sistemdir. IPTV hizmeti, TTNNet Tivibu ve Turkcell TV+ tarafından sunulmaktadır. Yine internet altyapısı kullanılarak TV hizmeti sunulmasının bir örneği olan Smart TV uygulamasını sadece TTNNet Tivibu GO sağlamaktadır¹⁰.

¹⁰ Serbest Telekomünikasyon İşletmecileri Derneği (Telkoder), Ödemeli Yayıncılık Platformu (PAY TV) Raporu, Nisan 2015, s.15-16.

Bilgi ve İletişim Teknolojileri Kurumundan kablolu yayın hizmeti işletmeciliği yetkilendirmesi alan 26 işletmeci bulunmakla birlikte sadece Türksat aktif olarak faaliyet göstermektedir. 2015/Eylül dönemi sonu itibariyle bu alanda yetkilendirilmiş diğer işletmecilerden TTNNet 300.611, Superonline ise 170.734 aboneye sadece IPTV hizmeti sunmaktadır. Görev sözleşmesi kapsamında kablolu yayın hizmeti sunan Türksat'ın 2015/Eylül sonu itibariyle toplam kablo TV abone sayısı 1.156.133 olup Teledünya markasıyla sunulan sayısal kablo TV abone sayısı 759.341 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca kablo telefon hizmetinden yararlanan 36.353 Türksat abonesi bulunmaktadır¹¹. Aşağıdaki tabloda en çok kullanılan data altyapı hizmeti olan dijital platformlardan uydu platform hizmetinin servis sağlayıcılarına ilişkin abone sayıları 2015/Eylül ayı itibariyle yer almaktadır¹².

Tablo-3

Abone ve Kullanıcı Sayıları¹³	Digitürk	D-Smart	Filbox	Tivibu
Abonelik Sözleşmesi Sayısı	2.733.516	1.692.136	10.418	46.410
Kullanıcı Sayısı	3.249.028	1.731.639	10.418	46.410
Ödemeli TV Abone Sayısı	2.936.493	1.000.701	10.418	46.410

Buradan da anlaşılacağı üzere, her bir aboneye sunulan hizmet üzerinden yapılan tahsilat, aynı zamanda haberleşme vergisinin konusuna girmektedir. Abone sayısı vergi potansiyeli konusunda bir fikir vermeyi amaçlamaktadır.

V-İDARENİN GÖRÜŞÜ

Haberleşme vergisi, gerek konusu, gerekse mükellefinin kanunda belirlenmiş olması dolayısıyla idarenin sık olarak görüş bildirdiği konulardan değildir.

Konuya ilişkin olarak Türk Telekomünikasyon A.Ş. dışında sabit telefon hizmeti sağlayan işletmecilerin haberleşme vergisi mükellefiyetine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş istemesi sonucu verilmiş olan bir özelgede çarpıcı hususlar yer almaktadır.

Söz konusu özelgede¹⁴; arama bazında taşıyıcı seçimi yöntemi ile uzak mesafe hizmeti sunmak üzere yetkilendirilmiş işletmecilerin verginin mükellefi durumunda olmaması nedeniyle Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin işletmecilerin hizmet bedellerinin tahsilatına aracılık etmesi işinin haberleşme vergisine tabi olmaması gerektiği belirtilerek konu hakkında Başkanlığın görüşü sorulmuştur.

¹¹ Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, 2015 Yılı Üçüncü Çeyrek, Aralık 2015, Ankara,s.80.

¹² Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Türkiye Elektronik Haberleşme Sektörü Üç Aylık Pazar Verileri Raporu, 2015 Yılı Üçüncü Çeyrek, Aralık 2015, Ankara,s.83.

¹³ Abonelik Sözleşmesi Sayısı, abonelerle imzalanan sözleşme sayısını ifade etmektedir. Kullanıcı sayısı; imzalanan abonelik sözleşmesi sayısı ile abonelik sözleşmeleri kapsamında kullanıcı sayısının belirtildiği ve belirtilen bu kullanıcıların ayrı ayrı faturalandırıldığı kullanıcı sayısının toplamını ifade etmektedir. Ödemeli TV abone sayısı; işletmeciler ile ekonomik anlamda ilişki halinde bulunan ücretli tüketici (abone) sayılarını ifade etmektedir.

¹⁴ 06.06.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.66/6625-12/57221 Sayılı Özelge

“Yazıya konu olayda,.....’un, arama bazında taşıyıcı seçimi yöntemi ile uzak mesafe hizmeti sunmak üzere yetkilendirilmiş işletmeciler tarafından verilen telefon hizmetlerinin faturalandırılması işi ile bu işletmecilerce verilen hizmet bedellerinin tahsilâtını yaptığı görülmektedir.

Yukarıda belirtilen hükümlere göre, haberleşme vergisinin mükellefiyeti telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden. Türk Telekom.’a yüklenmiş olup bu Şirket dışında telefon, teleks, faksimili ve data hizmetlerini veren ve ücretlerini alan işletmeciler verginin mükellefi durumunda değildirler.

Ancak, arama bazında taşıyıcı seçimi yöntemi ile uzak mesafe hizmeti sunmak üzere yetkilendirilmiş işletmecilerin, Türk Telekom’un telefon hatlarını kullanmak suretiyle hizmet verdiği ve telefon hizmetlerinin faturalandırılması ile verilen hizmet bedellerinin tahsilâtının da Türk. Telekom’ca yapılmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda söz konusu telefon tahsilâtı üzerinden haberleşme vergisinin aranılması gerekmektedir.

Bu itibarla, Türk Telekom’un, arama bazında taşıyıcı seçimi yöntemi ile uzak mesafe hizmeti sunmak üzere yetkilendirilmiş işletmeciler tarafından verilen telefon hizmetleri nedeniyle yaptığı telefon tahsilât bedelleri üzerinden haberleşme vergisinin alınacağı tabiidir.”

Söz konusu özalgede; haberleşme vergisinin mükellefinin telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Türk Telekom olduğu, bunun dışında aynı hizmetleri veren ve ücretlerini alan işletmecilerin verginin mükellefi durumunda olmadığı belirtilmekte; ancak bu işletmecilerin Türk Telekom’un telefon hatlarını kullanmak suretiyle hizmet verdiği belirtilerek bu çerçevede verilen hizmet bedellerinin tahsilâtının Türk Telekom tarafından yapıldığı gözönünde bulundurularak haberleşme vergisinin alınacağı vurgulanmaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde değinildiği üzere; haberleşme vergisinin mükellefinin kanunla Türk Telekomünikasyon A.Ş. olarak belirlenmiş olması ve söz konusu kuruluşla aynı hizmetleri veren şirketlerin verginin mükellefiyeti dışında bırakılması zaten Anayasanın 10. ve 73/1.maddelerine açıkça aykırılık içermektedir. İdarenin vermiş olduğu özalgede de bu Türk Telekomünikasyon A.Ş. dışında kalan şirketlerin aynı nitelikte hizmetler verdiği kabul edilmekle birlikte bu işletmecilerin verginin mükellefi durumunda olmadığı belirtilmektedir. Oysa; VUK 19. madde hükmünde de belirtildiği üzere; *“vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”*. Dolayısıyla Türk Telekomünikasyon A.Ş.’nin sunduğu hizmetler dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmekte ancak söz konusu kuruluşla aynı hizmetleri sunan işletmecilerin hukuki durumu vergiyi doğuran olayın kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Özelgenin devamında ise; Türk Telekomünikasyon A.Ş. ile aynı hizmeti veren işletmecilerin söz konusu işletmenin telefon hatlarını kullanarak hizmet vermeleri halinde, hizmet bedelleri Türk Telekomünikasyon A.Ş. tarafından tahsil edileceğinden haberleşme vergisinin konusuna gireceği belirtilmiştir. Özalgedeki çelişki; Türk Telekomünikasyon A.Ş. alt yapısı kullanılarak hizmet verilmesi halinde ücret tahsilâtında söz konusu kurum tarafından yapılıyor olmasına bağlanmasıdır. Bu tip bir vergileme tekniği vergi kanunlarımızda mevcut değildir. Zira aynı işletmeciler yaptıkları işlemler dolayısıyla haberleşme vergisi mükellefi kabul edilmezken, Türk Telekomünikasyon A.Ş. altyapısını kullanmaları ve ücret tahsilâtını Türk Telekomünikasyon A.Ş. yaptığında bir anda haberleşme vergisi mükellefi haline gelmektedir. Bu durumda haberleşme vergisinde mükellefiyetin ön şartı Türk Tele-

komünikasyon A.Ş.'nin altyapısını kullanmak ve tahsilat hizmetini Türk Telekomünikasyon A.Ş.'den almak haline gelmiştir. Dolayısıyla özelge bu açıdan da, eleştiri konusu olabilecek niteliktedir.

Kanun hükmünü lafzi olarak yorumladığımızda, haberleşme vergisinin doğumu için vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması yetmemekte; bu olayın sadece tek mükellefin (Telekom AŞ) şahsında gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanunun yürürlüğe girdiği zamanın şartları ve günümüz şartları arasındaki farklılık dikkate alındığında çok farklı sonuçlara ulaşılması mümkün hale gelmektedir.

SONUÇ

Haberleşme vergisi belediye gelirleri kanunu içinde düzenlenmiş yani yerel yönetimlere kaynak sağlamayı hedefleyen bir kamu geliri niteliğindedir. Kanunun kabul edildiği yıllardaki mevcut teknoloji göz önünde bulundurularak düzenleme yapıldığından, konusu “belediye ve mücavir alanlar içinde PTT tarafından “tahsil edilen” telefon, teleks, faksmili ve data ücretleri olarak, mükellefi ise bu ücretleri tahsil eden PTT idaresi olarak belirlenmiştir. Ancak zaman içinde hem teknoloji hızla ilerlemiş, hem de kanun da söz konusu ücretleri tahsil etmesi için belirlenen kurum Türk Telekomünikasyon A.Ş.'ye dönüşerek artık özel bir şirket niteliği kazanmıştır.

Teknolojinin ilerlemesi, kanunda sıralanan hizmetlerden “telefon” hizmetinin zaman içinde çevirmeli telefondan, tuşlu telefona ve günümüzde mobil cihazlara kadar ulaşmasına sebep olmuştur. Haberleşme vergisi sadece sabit telefon hizmeti üzerinden alınan ve Türk Telekomünikasyon A.Ş tarafından ödenen bir vergi niteliğindedir. Ancak haberleşme vergisinin sadece sabit telefon hizmet ücretinden alınacağı ve mükellefinin Türk Telekomünikasyon A.Ş. olduğu yorumu, söz konusu kurumun özelleştirme öncesi sabit telefon hizmetini monopol şeklinde sunan bir kamu kurumu niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Oysa, günümüzde aynı hizmeti veren Türk Telekomünikasyon A.Ş. dışında başka işletmeciler de bulunmaktadır. Eşitlik ilkesi açısından bunların da haberleşme vergisi mükellefi olması gerektiği açıktır.

Bununla birlikte “telefon” hizmetinin kapsamına sadece sabit telefonun girmediği, günümüz teknolojisinde telefonla haberleşmenin artık mobil telefonlarla da gerçekleştiği düşünüldüğünde bu hizmetin de haberleşme vergisinin kapsamı içinde değerlendirilebileceği görülmektedir.

Benzer şekilde data ve data altyapısı kullanılarak verilen hizmetler incelendiğinde; bu hizmetlerin ücretlerini tahsil etmekle vergi mükellefi olarak gösterilen Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin, data hizmetleri için ayrı bir şirket kurmak yoluyla yasal düzenlemenin arkasından dolandığı görülmektedir. Bu yolla yerel yönetimlerin uğradığı vergi kaybı abone sayısının artışı ile her geçen gün artmaktadır.

Haberleşme vergisinin konusunun günümüz teknolojik şartlarına uygun olarak, açıklık içerecek şekilde düzenlenmesi ve mükellefinin sadece Türk Telekomünikasyon A.Ş. olacak şekilde yapılması yerine; aynı hizmeti veren tüm işletmecileri kapsayacak şekilde yapılarak maddedeki Anayasaya aykırılıkların giderilmesi hem verginin adaletli bir hukuki zemine oturmasını sağlayacak hem de yerel yönetimlere daha fazla gelir aktarımının yolunu açabilecektir.

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Siirt Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü
burcindogan@gmail.com

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Sayın Bozdoğanoglu'na teşekkür ediyoruz.

Biz fazla zaman geçirmeden hemen soru-cevap faslına geçelim.

Soru soran değerli katılımcılarımız. Mensubiyetini, içerdikleri kurumu, adını belirtirlerse iyi olur ve soruyu da kime yöneltiyorlarsa onu da açıklamalarında yarar var.

Buyurun, böyle başlayalım bu taraftan.

SORU-CEVAP BÖLÜMÜ

AYKUT GÜLEÇ-VERGİ MÜFETTİŞLERİ VAKFI BAŞKANI- Teşekkür ederim Sayın Başkan.

Kendimi tanıtayım. Ben Vergi Müfettişleri Vakfı Başkanım. Şimdi değerli hocalarımız denetimden bahsederken bir-iki kelime de ilave etmek isterim soruyla birlikte.

PROF.DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN-Mümkün oldukça kısa

AYKUT GÜLEÇ-VERGİ MÜFETTİŞLERİ VAKFI BAŞKANI- -Evet çok kısa.

Şimdi şunu ifade edeyim. Bu birleşmenin, bu Vergi Denetim Kurulunun oluşturulmasının içinde olduğum için bazı hususlara değinmek isterim. Ben daha önce Vergi Müfettişleri Derneğini kuran kişiyim. Dolayısıyla yapının içerisinde olan birisi olarak Vergi Denetim Kurulunun yapısı, hocamız çok güzel izah etti ama bir dönüşüm sistemi vardır. Yani uzmanlaşma modeli vardır. A, B, C, Ç dediğimiz olay bu uzmanlaşma modelidir.

İlk oluşturulurken gruplar statüsüne bağlı olarak, o andaki statüsüne bağlı olarak yerleştirilmiştir ama şu andaki sisteme göre A'dan B, C, Ç'ye geçişler devam etmektedir. Bunu özellikle belirteyim. Yani sunumunuzda ona dikkate almanızda fayda var.

Ayrıca şu anda mesela giriş sınavında ve daha sonra yeterlik sınavında başarılı olanların yüzde 5'i zaten B, C, Ç'yi geçmektedir ve bir dönüşüm sistemi vardır onu özellikle belirtmenizi isterim.

İkinci olarak da, hemen kısa olarak şunu ifade edelim. Vergi Denetim Kurulu kurulduktan sonra Türkiye Cumhuriyeti tarihinin rekorunu kırmıştır. Ancak son birkaç yıldan beri seçimlerle uğraşmamız nedeniyle maalesef siyasetin de etkisi oluyor; ona katılıyorum. Denetimin daha güvenilir olması bence en büyük sorundur. Yani güvenilir insan demektir denetim elemanı. Bu hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.

Teşekkür ederim.

PROF.DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Biz de teşekkür ederiz.

Buyurun.

METE SAAT-HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI DAİRE BAŞKANI-Saygıyla selamlıyorum.

Hazine Müsteşarlığı Daire Başkanı Mete Saat.

Tebliğ sahiplerine tekrar teşekkür ediyorum. Üçü de birbirinden değerli konuları ele almışlar. Tersten başlayarak yine Burçin Hanımın tebliğiyle ilgili olarak, yani her ne kadar uzmanlık alanım olmasa da, şöyle bir açıklama yapma ihtiyacı hissediyorum.

2005 yılı yanlış hatırlamıyorsa telekomünikasyon, Telekom'un özelleştirilmesi sürecinde şu anda mevcut altyapının işletme hakkı münhasıran Telekom üzerinden 25 yıllığına bir firmaya satıldı. Bu satışla birlikte altyapı işletme yetkisi tekel şeklinde Telekom'a devredilmiş durumda. Yani Türk Telekom şu anda haberleşme altyapısı itibarıyla, yani altyapı işletmeciliği konusunda tekel durumunda. Özel gelirden aslında bakarsanız bu, yani her ne kadar satış aralarında da olsa açık açık ifade edilmiş ama. Şu anda üst yapı işletmeciliği konusunda her ne kadar farklı alanlarda firmalar kurulmuş olsa da altyapıda herkes bir şekilde Telekom üzerinden hizmet sunmak durumunda. Yani siz Superonline üzerinden de bir ADSL aboneliği yaptırsanız, TTNET üzerinden de ya da X firması üzerinden de. Altyapı her zaman Telekom üzerinden kullanılacağı için ve Telekom bu konuda tekel durumunda olduğu için sanırım vergi düzenlemesi yapılırken o tekel üzerinden vergilendirmenin daha etkin olacağı düşünülerek bütün vergilendirme işte eski kanundaki PTT, yeni haliyle hem PTT, hem Telekom üzerine yıkılmış durumda.

Burada bir vergiden kaçma ya da işte herhangi bir şekilde mükellefiyetin doğmaması gibi bir şey mevzubahis değil. Yani siz abonelik yaptırdığınızda ödediğiniz ücretin içerisinde Telekom altyapısına bağlı olarak, Telekom'un kendi firmasını da kullansanız, başka bir firma da kullansanız ödediğiniz miktarın içerisinde doğması gereken haberleşme vergisi zaten doğrudan tahsil ediliyor. Orada bir kaçak yok, bildiğim kadarıyla.

Bildiğim, aslına bakarsanız da gördüğüm bir haberleşme vergisiyle ilgili bir taslak metin var. Bahsettiğiniz gibi teknolojik gelişmelere bağlı olarak güncellenmesi gereken bir kanun.

PROF.DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Teşekkür ediyoruz.

Buyurun.

DOÇ. DR. VELİ KARGI- Ben soru değil ama iki konuda açıklamada bulunmak istiyorum.

Bir, her şeyden önce tebliğlerin web sayfasında yayınlanması süreci. Bilim Kurulundan tebliğler görüşten çıkıyor, daha sonra bunlar web sayfasında yayınlansın deniyor. Ha, Bilim Kurulu bu konuda hakemlerden gelen raporların da makale sahiplerine, tebliğ sahiplerine geri gönderiyor düzeltmenizi yapın diye. Bu düzeltmeler yapıldıktan sonra eğer bize gönderiliyorsa biz web sayfasında yeni şeklini yayınlıyoruz.

Şimdi Ahmet arkadaşımız diyor ki ben değiştirdim. Değiştirdin de kendin değiştirdin kendiniz biliyorsunuz, biz değil. Bize gönderilmedi. Hakemden dönmüş, hakemin istediği düzeltmeler yapıldıktan sonraki metniniz gelmemiş. Zaten Sempozyum sonunda tebliğleriniz tekrar aynı hakemlere geri gönderilecek. Bu değişiklikler yapılmış mı yapılmamış mı? Onlardan gelen şeyler doğrultusunda indekste yer alan bir dergide tüm tebliğler yayınlanacak.

Bu konuda şeyimiz olsun.

Bir ikincisi, 30 senedir ben bu sempozyumlara katılırım, sempozyumu düzenleyen üniversite kendisini tanıdır da, diğer üniversiteler ziyaret olarak veya katılımcı olarak, misafir olarak yer alırlar. Hiç birisinin kalkıp da burada kendi üniversitesini tanıttığını ve benim elemana ihtiyacım var deyip eleman ilanı yaptığını da görmedim. Bu yeni bir adetse bundan sonra biz de yapalım veya diğer üniversitedeki arkadaşlarımız da yapsın diye düşünüyorum.

Teşekkür ediyorum.

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Buyurun.

PROF. DR. ZİYAETTİN BİLDİRİCİ- Teşekkürler Sayın Başkan.

Her üç arkadaşımız da çok güzel içeriği olan tebliğler sundular, kendilerine teşekkür ediyoruz.

Ben denetim ve bu risk analizi konusunda tebliğ sunan arkadaşlar Sayın Feride Bakar ve Sayın Atilla Ahmet Uğur Beyle ilgili bir-iki soru soracağım bir de açıklama yapacağım.

Birincisi, her iki arkadaşımız da vergi denetim elemanı veya vergi müfettişi bugünkü değişle. 4050 civarında olduğunu, ama esas sayının 9205 civarında olduğunu söylediler. Şimdi sanırım 90'lı yıllarda biz yine Uludağ Üniversitesinin düzenlediği bir sempozyumda vergi denetim konusunu işle-miştik. O zaman artırılmaya başlamıştı ve 5000 tane vergi müfettişinin başka görevlerde olması söz konusu olamaz. Bence olsa olsa 100-200 olabilir. Yani 5 bin sayının aktif görevde olmadığını söyle-memiz biraz zor. Buna bakmamızda yarar var diyorum.

İkinci olarak Sayın Atilla Bey vergi mükelleflerinin, vergi müfettişlerinin denetim sonuçlarından hareket ederek yüzde 90'a yakın vergi kaçakçısı olduğunu söyleyebileceğini veya suçlusu olduğunu söyleyebileceğini söyledi. Bu çok ağır bir itham olur. Bence buna bakmakta yarar var. Çünkü ben de 20, 25 yıl önce vergi cezalarının yargı sonuçlarını bir mastır tezi olarak hazırlatmışım. Yüzde 70'e yakın kısmı vergi mahkemesi aşamasında ortadan kalkıyor.

Dolayısıyla, zaten Türkiye'deki vergi mükelleflerinin yüzde 90'ı vergi kaçakçısıdır demek yanlış olur. Şöyle ki, yani bu ülkede 450 milyar lira vergi toplanıyor, şöyle veya böyle. Bu vergi de bizim kendi vatandaşlarımızdan toplanıyor.

O nedenle bu şeyi yapmak çok önemli. Birazcık daha şey yapmamız lazım.

Diğer bir konu, şimdi bu denetim sonuçlarında hep bulunan matrah farkına odaklanıyoruz. Bence yukarıdan bakmamız lazım. Yani denetim elemanları elbette yaptıkları inceleme ve matraha bakarlar. Bu doğal, onlar bireysel olarak bakıyorlar veya Denetim Kurulu da böyle bakar. Ama biz akademis-yen olarak artık işte Amerika'yı görmemiz lazım veya başka ülkeleri de. Yani 10 yılda efendim orada mükellef sayısını artırmışlar çok büyük bir oranda, vergiler artmış, yani buralardan hareket etmemiz lazım. Türkiye'de vergi mükellefi sayısı artmamaktadır, fazla artmamaktadır. Bunu bence sadece tabii vergi müfettişlerinin görevi değil bu, tüm toplumun görevi.

Burada birkaç konu var onu söyleyeceğim.

Şimdi risk analizi tabii ki Türkiye'de yeni. Bu çok önemli bir konu. Bence akademisyenlere burada çok görev düşüyor. Risk analizini, biz, bir defa Maliye Bakanlığı her şeyi saklama niyetinde. Bu yanlış bir şey. Yani Gelir İdaresi, Maliye Bakanlığı risk analizi akademisyenlere sunulması lazım, bunların incelenmesi lazım. Hatta mükellefinin de bilmesi lazım. Kimlerin riskli olduğunu, risk alan-larını bilmesi lazım.

Ben, esasında bir diğer konu üzerinde de duracağım. Yine Ahmet Bey söyledi sanırım. Risk ana-liz yöntemimizin çok mükemmel olduğunu söyledi. Bence burada da dikkat etmemiz lazım. O kadar değil. Ben, bunun içindeyim. Neden? Sadece şirketlerin isminden hareket edilerek risk analizinde in-celemeye tabii tutuluyor. Bunlarla ben karşılaştım. Yani içeriye bakmamız lazım. Türkiye'de örneğin

denetim elemanları ve risk analizi yapan kurum zarar eden kurumlar üzerinde hiç durmamakta. Yani 5 yıl zarar eden bir firmaya, ya kardeşim niçin 5 yıl zarar ediyorsun, bir firma 5 yıl zarar ederek kendi faaliyetini devam ettiremez dememektedir. Oysa buna dikkat etmemiz lazım. Mesela, Fransa’da veya başka ülkelerde bu sorgulanmaktadır.

Diğer taraftan ortakların aldığı paralar mesela; bu da çok önemli. Belki risk analizine giriyor ama. Mesela ben bir şirketten 1 milyon lira para çeksem bunun bana maliyeti cari hesap kanalıyla çektiğimde çok düşük. Yani 20-30 bin lira. Ama 1 milyon lirayı bankadan aldığımda 150 bin lira. Demek ki, risk analizleri bunları da dikkate almalı.

Bir de, bence Türkiye’de mükellef sayısını artırmamız için denetim elemanı sayısını 10 binden 50 bine de çıkarsak sonuç fazla değişmeyecektir. İletişim araçlarını kullanmamız lazım. Yani radyo, televizyon, basın. Neden? Çünkü mükellefi –siz de biraz bahsettiniz- trafik polisi durduğunda orada yolda veyahut da bir ışık yanıp söndüğünde radar sistemi hepimiz korkuyoruz. Oysa bu yöntemleri vergi açısından da dikkat etmemiz lazım diyorum.

Teşekkür ediyorum.

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Biz de teşekkür ederiz.

Şurada bir arkadaşımız var.

DOÇ. DR. AYŞE YİĞİT ŞAKAR- Öncelikle sunumlar için çok teşekkür ediyorum, gayet güzel sunumlardı. Hocalarımıza teşekkürler.

Vergi incelemesinde risk analizi modeli konusunda şöyle düşünüyorum. Gerçekten iyi bir yöntem. Ancak bu kadar veriler üzerinden gittiğimizde insan unsurunu göz ardı ettiğimizde acaba denetimde birtakım sıkıntılar ortaya çıkar mı; mükellef hakları zedelenir mi?

Bu konularda bazı kuşkularım var.

Bir de şuna değinmek istiyorum. Denetimde artık klasik denetim yöntemlerinin dışına çıkmak gerekiyor. Vergi İdaresi de bu konuda çalışmalar yapıyor, vergi teknolojilerini kullanmaya çalışıyor. Burada benim de gördüğüm kadarıyla denetim elemanlarının sayısı neredeyse 2 katına artırıldı ama ve şu anda vergi müfettiş yardımcılığı aşamasında oldukları için çok etkin bir şekilde bu denetim faaliyet raporlarına da sonuç olarak yansımıyor. Fakat vergi müfettişlerinin artık hani klasik İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, hukuk mezunları veya diğer sosyal bilimler alanlarından mezun olmaları da tek başına yetmeyecek diye düşünüyorum. Burada çok ileri derecede istatistik bilgisine, belki verileri iyi değerlendirecek mühendislik bilgilerine de ihtiyaç olacağını düşünüyorum. Çünkü hocalarım da belirttiler, inanılmaz derecede veriler var. Ama biz bu verileri iyi yorumlayamaz, iyi değerlendiremezsek öyle zannediyorum ki mükellef haklarında sıkıntılara yol açacak.

Ben teşekkür ediyorum. Sadece bu noktaya değinmek istedim.

Sağ olun.

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Teşekkür ederiz.

Süre oldukça ileri bir noktaya geldi. Bundan sonra bir arkadaştan daha soru alalım, ondan sonraki arkadaşlar soru muhataplarıyla dışarıda kendilerinin görüşüp cevap almaları daha doğru olur diye düşünüyorum. Aksi takdirde toplantıyı bitirmemiz mümkün olmayacak.

Lütfen fevkalade kısa olarak, buyurun.

PROF. DR. İLHAMİ SÖYLER-Teşekkür ediyorum Sayın Başkanım.

Ben Profesör Doktor İlhami Söyler, Turgut Özal Üniversitesi.

Delaletinizle sualimi Atilla Hocama tevcih etmek istiyorum. Atilla Hocam Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bağımsız olması gerektiğini ifade etti. Merkez Bankasının bağımsızlığını da yeterli görmedi. Maliye Bakanlığı da, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı genel bütçeli bir kuruluş. Bunları nereye bağlayacağız da bağımsız olacaklar. Malum geçmişte Duyun-u Umumiye İdaresi bağımsızdı, hükümetten bağımsızdı, memleketin başta gümrük vergileri olmak üzere diğer önemli kamu gelirlerini Galata bankerlerine, şuna buna peşkeş çektiler. Yani bu bağımsızlıktan neyi kast ediyor? Hükümetler üstü mü bir bağımsızlık olacak? Hükümetin çıkardığı kanunları nasıl uygulayacak o zaman?

Teşekkür ediyorum.

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ -BAŞKAN- Biz de teşekkür ederiz.

Şimdi cevap kısmına geçelim.

Soruların kimlere yöneltildiği açıklanmamakla birlikte her konuşmacı kendisiyle ilgili olan sorulara cevap vermek üzere, önce sözü konuşma sırasına bağlı olarak Sayın Bakar'a veriyorum.

Buyurun.

ARŞ. GÖR. FERİDE BAKAR TÜREGÜN'ÜN CEVABI:- Öncelikle zamanı yetiremediğim için özür dilerim herkesten. Çünkü hakemler çok fazla şey sormuşlardı. Ben de onların hepsini yanıtlamak istedim. Kendileri de buradaysa hani onlara da söylemek istedim. Onun için zamanı uzun tuttum, özür dilerim.

Öncelikle şey, aktif denetim elemanı sayısını eğer VDK'nın faaliyet raporlarına bakarsak hocam, oradan indirdik. Bu bizim tespit ettiğimiz bir veri değil. Zaten orada açıkça işte doğum izninde mi, yurt dışında mı, yetkisiz mi hepsi ayrıntılı olarak yazıyor. Gerçekten denetim elemanın yarı oranında ya da idari görevlerde azaldığını görüyoruz. Yani 9 binden 4 bine düşen bir denetim elemanı sayısı var. Kalanı ne yazık ki aktif olarak denetim yapmıyorlar. Vergi Müfettişleri için geçerli tabii.

Bunun dışında şöyle bir soru sordunuz. Yüzde 95 mükellefin vergi kaçırıldığını kabul edebilir miyiz? Bunu şöyle yanıtlayabilirim. Örneğin Adnan Hocamla da konuştuk. Eğer vergi inceleme elemanı gidiyorsa, bana risk durum raporu geldi, ben buraya kesin ceza kesmek zorundayım mantığıyla hareket edip, önüne gelen şeye ceza kesiyorsa biz bunları artık her mükellefte vergi kaybına sebebiyet veriyor diyemeyiz. Gerçekten burada vergi inceleme elemanının yetkisini doğru kullanması da çok önemli. Ki yurt dışındaki örneklerde ben almadım, ama şöyle bir veri var. Tarhi istenen ek vergiye itiraz oranı ve dava açılma oranı diye bir oran var. Eğer Türkiye'de bu oranı açıklarsak yüzde 90'a yakında itiraz ve dava oranı olduğunu görürüz. Burada da hepsinin doğru olmadığını söyleyebiliriz. Yani vergi mükelleflerimizi böyle adlandırmamız doğru olmayabilir.

Son olarak da Ayşe Hocama cevap vermek istiyorum. İnsan unsurunu yadırgayamayız, hatta şöyle de bir durum var. Yurt dışında bu sistemler kurulduktan sonra yetkili vergi inceleme elemanı sistem üzerinde eğer diyorsa ki kırmızı bayrak olarak adlandırılıyor, bir programlama var. Ben bu sektörü özel inceleme yapmak istiyorum diyorsa inceleme elemanı o sektöre yönelik ek modül girebiliyor. O modül aracılığıyla da, yani inceleme elemanının aklındaki şey oraya yansiyabiliyor. Yani burada insan unsurunu ayırt edemeyiz. Çünkü program demek insanın yaptığı bir şeydir. Program biz ne verirsek onun sonucunu çıkarır. Burada da hiçbir zaman insan unsurunu yadsıyamayız.

Mükellef hakları konusunda da bir cümle söyleyeyim. Tabii ki mükellef hakları çok önemli Hocam. Ki Adnan Hocamla her zaman bunun arkasında duruyoruz. Bu programlarda temel amaç eşitliği korumak, mükellefleri rahatsızlık etmemek. Zaten mükellef haklarının ilk gelişimine baktığımızda vergi inceleme sırasındaki haklar olduğunu görüyoruz. Temelde bu.

Mükellefleri en çok zorlayan aşama vergi inceleme aşaması. Onun için de mümkün olduğunca doğru mükellefleri yakalamak, diğerlerini hiç rahatsız etmemek amaçlanıyor ve eşitliği korumak amaçlanıyor. Yani burada sadece ve sadece riskli olan mükellefleri tespit etmek amaçlanıyor.

Katkılarınız için çok teşekkür ederim Hocam.

DOÇ. DR. ATILLA AHMET UĞUR'UN CEVABI:- Katkı sağlayan tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Sayın vergi müfettişimizin söylediği çok doğru, değerli bir katkı. Bu zaten full tebliğde de var. C Organize ve Kaçakçılıkla Mücadele Grup Başkanlığının, Ç ise Örtülü Sermaye Transfer Fiyatlaması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığını söylüyor. Ama işin doğrusu bu birimler arasında geçişin olmasını ben bilmiyordum, çok değerli bir katkı oldu, teşekkür ederim.

İkinci bir husus Veli hocamızın eleştirileri konusunda.

Şimdi, daha önceki tüm sunumlarda hakem sürecinden geçmemiş metni dinleyicilerin görmesini ben sakıncalı buluyorum. Yani orada pekâlâ duyurular kısmında veya kongre başlangıcında hakem sürecinden geçmiş ve yazarlar tarafından düzeltilmiş metin sunulabilir. Aksi halde dün de Sayın Bilici tarafından yaşandı. Ben yükledim o yükledi tartışması çok gider.

İkinci husus, 31 senedir Maliye Sempozyumunda kendi üniversitesini tanıtip, eleman kimse istememiş olabilir. Ama bu bir ilk. Benim elemana ihtiyacım var ve burada bütün maliye bilim insanları var, en iyi fırsatın burası olduğunu düşünüyorum.

Efendim, yüzde 90, genç arkadaşımız da söyledi. 2015 yılı risk analizinde değerlendirilen kriterlerin, 42 bin kriterin 37 bininde risk bulunmuş. Yani o abartılı bir rakam değil. Hakikaten, ki bunu söylerken de zaten imtina ederek söylediğimi ve şifahi bir durum olduğunu ısrarla söylemiştim.

Risk analiz modeli belki insan unsurunun en objektif ve ahlaki seçimini mükellef seçerken, siyasalaşmadan seçmek ki, hocalarımızdan bir tanesi dedi ki, sırf şirketin ismine bakarak, ki ben bunu çok eleştiriyorum. Evet, çok doğru. Yani siyasal açıdan hizaya getirme biçimi. Filanca adamın sesi biraz fazla çıkıyor, fincancı katırlarını ürkütüyorsa onu bir denetim geçsin bakalım yola gelsin şeklinde değerlendiriliyor. Bu zaten hepimizin fazlaca üzerinde durduğu bir mesele efendim.

Dolayısıyla, insan unsuruna en fazla dikkat eden, insani hassasiyetlere en fazla özen gösteren standart bir model bu.

Efendim Sayın İlhami hocam, Turgut Özal Üniversitesinden, çok güzel bir soru sordu. Kendisi belki benden daha iyi hatırlar. 1950 ila 1980 yılları arasında hükümetler bir karar alırken önlerindeki en önemli argüman şuydu: Üniversiteleri ne yapacağız. Çünkü üniversiteler hükümet kararlarına muhalif olabiliyorlardı. Yani burada evet genel bütçeli bir kuruluşu alıp nereye bağlayacaksınız meselesi değil. Ama Vergi Denetim Kurulunun mutlaka ama mutlaka bağımsız ve özerk bir yapıya kavuşturulması gerektiği kanaatindeyim. Bakanın iki dudağının arasındaysa, bu işi Türkiye ve siyaset iklimini de hepimiz bildiğimiz için siyasallaşmaktan kurtaramayız.

Hepinize çok teşekkür ederim.

DOÇ. DR. BURÇİN BOZDOĞANOĞLU'UN CEVABI:- Bir tane soru vardı zannedersem, bir değerlendirmeniz vardı haberleşme vergisiyle ilgili.

Bir teknik bilgi aktardınız siz. Altyapı zaten Türk Telekomünikasyon A.Ş.'den almak durumunda diğer servis sağlayıcılar gibi bir bilgi aktardınız. Benim burada bahsettiğim şey. Diğer servis sağlayıcılar altyapıyı Türk Telekom'dan almalıdır ya da değıldirden ziyade hukuki bir ayırımdı. Hatta dedim ki çalışmada. Anayasanın 10'uncu maddesinde, belki konuya yabancı olduğunuz için o kısmı atlamış olabilirsiniz. Anayasanın 10'uncu maddesinde eşitlik ilkesi yer alır. Eşitlik ilkesinin amacı aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağılı tutulmaları sağlamak. Yani eşitler arasında eşitlik sağlamaktır. Hukuki durumları aynı olan şirketlerdir, aynı servis sağlayıcılar, aynı hizmeti veriyor, Türk Telekomünikasyon A.Ş. ile. Altyapıyı Türk Telekom'dan alıyor olup olmamaları değıldir burada. Vergi dediğimiz şey alınırken, onun Türk Telekom'dan alıyor altyapı, diğeri oradan almıyor. Bu göz önünde bulundurulmuyor.

Şirketler statü olarak aynıdır. Çünkü eşitler arası eşitlik diye bir durum var Anayasanın 10'uncu maddesinde. Vergilemede de biz bunu göz önünde bulunduruyoruz. Anlatmaya çalıştığım şey buydu. Eşitlik ilkesi açısından vergilemedeki eşitlik ilkesine aykırı bir durum var demek istemişim.

Arkadan dolaşma durumu, yani vergiden kaçınma durumuna gelecek olursak data sağlayıcı olan, data servis sağlayıcı olan TTNET A.Ş. yüzde 100 ortaklı, Türk Telekomünikasyon A.Ş. olan tek ortaklı bir A.Ş. Türk Telekomünikasyon A.Ş. de verginin tek mükellefi durumunda şu anda. Dolayısıyla burada bir vergiden kaçınma söz konusu dedim ki hukuken bizim vergiden kaçınma dediğimiz şey zaten tam olarak da bu oluyor.

Yani, aslında Türk Telekomünikasyon A.Ş. TTNET A.Ş.'nin ta kendisidir, çünkü tek ortaklı A.Ş.'dir. Hukuken aynı tüzel kişiden bahsediyoruz biz burada. Ya vergiden kaçınmak, burada bir arkadan dolaşma durumu var. Vergiden kaçınma dediğimiz budur.

Siz sadece teknik altyapıdan, hizmetin nereden alındığından falan bahsettiniz ama ben hukuki altyapıdan bahsettim. Zannediyorum orada kavramdan kaynaklanan bir anlaşılmaz durum oluşmuş.

Söyleyeceklerim bu kadar Hocam teşekkür ederim.

PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ-BAŞKAN- Sayın katılımcılar Oturumumuzu kapatırken sizlere katıldığından dolayı teşekkür ediyoruz.

Konuşmacılarımıza da açıklamalarından dolayı teşekkür ediyoruz.
Hepinize iyi günler diliyoruz.

(Plaket Töreni)





V.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. Şerafettin AKSOY

V.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Şerafettin AKSOY



PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY -BAŞKAN- Evet, efendim. V. Oturumu açıyorum.

Önce Mersin Üniversitesi Rektörlüğüne ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanlığına, Maliye Bölümüne bu güzel semineri hazırlayıp bizleri buralara davet edip bizlere sunan bu semineri emeği geçmiş bütün kişilere teşekkür ediyorum.

Ve bugün üç tane tebliğimiz var. Bu tebliğler dinledikten sonra da göreceksiniz ve görmüşsünüzdür daha evvel de. Efendim, oldukça tartışmalı ve güncel konular, önemli konular. Özellikle Avrupa Birliğiyle ilgili günümüz hayatında hemen hemen her gün basında, televizyonda çeşitli konularda olaylar anlatılmakta.

Şimdi bunların bilgisini bir kenara bırakalım. Bu bilgileri hatırlamak için de sizin zamanınızı almayayım ben. Hepiniz de biliyorsunuz. İşte Türkiye Avrupa Birliğine girsin mi girmesinden mi başladı, Avrupa Kömür ve Çelik Birliğinden benim bildiğim 30 yıldır, 40 yıldır, hatta 50 yıl da diyeceğim benim bildiğim, olaylar devam ediyor.

Bugün bir noktaya geldik. Girdik giremedik, dışında kaldık içinde kaldık, böyle tenkit edilir şöyle tenkit edilir, şu yapılsaydı bu olacaktı denir. 40 yıldır bunları konuşuruz. Ama sonuç olarak bir şey var önemli bir çıban, Avrupa Birliğine el atmak, orada, biz burada varız demek bu kadar yıldır da bu önem arz ediyor. Onun altını çizeceğim ve bırakacağım.

Şimdi üç tebliğ var. Bu tebliğlerde bazı çift, iki arkadaşımız cevaplayacak. Şimdi ilk başta sırayla başlıyoruz.

Servet Akyol, Doktor Servet Akyol, Doçent Doktor Süleyman Ulutürk'le beraber söz sizin efendim buyurun.

Süre bakımından da oldukça dalgalı bir tebliğ sunuldu daha önce. Şimdi biz 20'şer dakika gene hep, her sene olduğu gibi. 20'şer dakika süre verelim ve 20 dakikadan sonra da tartışmalara ayıracağım. Zaman olarak da 15'er dakika benim uygun gördüğüm süre olsun.

Söz almış arkadaşlarımızdan da süreye aman bir önceki gibi olmasın. Çok uzun aynı şeylerin tekrar edilmesi durumunda olmasın, ama teşekkür ederiz. Bizden öncekiler de baştan aşağı hepsinden bilgilendik, istifade ettik. Onun için kendilerine teşekkür ediyorum. Tenkit etmek için söylemiyorum ama zamana uymak çok önemlidir. Toplantılarda gelme, gitme, söz alma, verme, yani oldukça ben de yıllarımı üniversitede ve bu toplantılarda geçirdim. Bazen dönüp bakıyorum şimdi 62 yıl oldu bu seneye. Selahattin hocamız var bizden çok önde falan ama. Benim de 62 yıl olmuş. 1954'ten beri üniversitelerdeyim. Emekli olduk ve şimdi de işte buralarda, buraya gelince öğrendim toplantı başkanı olduğumu da. Onu da belirtmek isterim. Memnuniyetle söz sizin efendim, buyurun.

KÜRESEL KRİZ KISKACINDA SOSYAL HARCAMALAR: SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİ BAĞLAMINDA BİR İNCELEME

Servet Akyol¹

Süleyman Ulutürk²

ÖZET

Ekonomik krizler toplumsal ve siyasal yaşamın birçok alanını derinden etkilemektedir. Benzer şekilde, kriz karşısında uygulanan para ve maliye politikaları da bireyleri ve toplumsal kesimleri doğrudan ve dolaylı olarak etkilemektedir. Bu etkilerin gözlendiği alanlardan bir tanesi de sosyal harcamalarıdır. Bu çalışmanın amacı, küresel kriz sonrasında sosyal harcamaların gelişimini seçilmiş AB üyesi ülkeleri açısından incelemektir. Sosyal harcama düzeyi ve içeriği ülkelerin refah devleti tipine göre değişmektedir. Bu nedenle, AB ülkeleri de dört farklı refah devleti kategorisine ayrılarak incelenmektedir.

Birçok ülkede 2007/8 -2010 döneminde sosyal harcamalar artış göstermiştir. Buna karşın, 2010 sonrasında mali konsolidasyon politikalarının etkisiyle birlikte, birçok ülkede azalmış veya sabit kalmıştır. Sosyal harcamaların gelişimi, hem ülkelerin ekonomik koşullar hem de ülkelerin farklı refah sistemleri nedeniyle farklılaşmıştır. Bu açıdan İskandinav refah devletleri sosyal harcama artışlarını sürdürebilirken, Güney Avrupa refah devleti ülkelerinde ise sosyal harcamalar azalmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Harcama, Refah Devleti, Küresel Kriz, Mali Konsolidasyon, AB

SOCIAL EXPENDITURE IN THE GRIP OF THE GLOBAL CRISIS : A STUDY IN THE CONTEXT OF SELECTED EU COUNTRIES

ABSTRACT

Economic crisis has a deep influence on many areas of the economic and political life. Similarly, monetary and fiscal policies implemented to cope with crises also have the same on individuals and social classes both directly and indirectly. Social expenditure is one of the most influenced areas. The objective of this paper is to study the evolution of social expenditure after the global financial crisis in selected EU countries. The scope and the level of social expenditures differ according to the types of welfare state. For this reason, EU countries are examined by dividing them into four different welfare regimes.

In many countries social expenditures have increased between 2007/2008 and 2010. By contrast, in many countries social expenditures have decreased or remained stable as a result of fiscal conso-

¹ Dr. Akdeniz Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sakyol@akdeniz.edu.tr

² Doç.Dr. Akdeniz Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, uluturk@akdeniz.edu.tr

lidation policies after 2010. Trends in social expenditures have changed by economic conditions and welfare regimes of the countries. In this respect, while the Scandinavian welfare states could sustain the increase in their social expenditures, in Southern European welfare states it decreased.

Key Words: Social Expenditure, Welfare State, Global Financial Crisis, Fiscal Consolidation, EU

GİRİŞ

Ekonomik krizler toplumsal ve siyasal yaşamın birçok alanını derinden etkilemektedir. Benzer şekilde, kriz karşısında uygulanan para ve maliye politikaları da bireyleri ve toplumsal kesimleri doğrudan ve dolaylı olarak etkilemektedir. Bu etkilerin gözlemlendiği alanlardan bir de kamusal sosyal refah harcamalarıdır.

Ekonomik krizler ile sosyal harcamalar arasındaki ilişki iki düzeyde ortaya çıkmaktadır. Bunların ilki kriz karşısında bireylerin ve toplumsal kesimlerin yaşadıkları sorunların ortadan kaldırılması için artan sosyal refah talepleridir. Özellikle doğrudan gelir kaybına uğrayan, sosyal yardım ve desteklerini yitiren toplumsal kesimler için bu acil bir sorundur. Ekonomik krizler ile sosyal harcamalar arasındaki ilişkinin ikinci düzeyi uygulanan ekonomi politikaları ile ilgilidir. Kriz karşısında uygulanan mali politikalar sosyal harcamaları ve dolayısıyla toplumsal kesimlerin refahını etkilemektedir.

Ekonomilerin canlandırılması için uygulanan mali teşvik politikaları kamu harcamalarının artmasına yol açarken, mali konsolidasyon politikalarının benimsenmesi durumunda hem kamu harcamaları hem de sosyal harcamaların kesintiye uğraması gündeme gelmektedir. Ekonomik kriz ve sosyal harcamalar arasındaki bir biri ile çelişkili durumlardan hangisinin daha baskın olacağı bir yandan siyasal ve toplumsal ortama diğer yandan ülkelerin refah sistemlerine/rejimlerine bağlı olacaktır. Özellikle küresel finansal krizin bir Euro Bölgesi borç krizine dönüşmesiyle birlikte bu olgu Avrupa Birliği ülkeleri açısından daha da görünür hale gelmiştir.

Sosyal harcamalar refah devletinin en önemli göstergelerindedir. Kuşkusuz sosyal harcamalar ile refah devleti sınıflandırması arasında bir ilişki kurmak tek başına yeterli değildir. Bir dizi başka unsurun da dikkate alınması gerekir. Bu çalışma kapsamında sosyal refah harcamaları refah devletinin temel belirleyeni olarak kabul edilmektedir. AB özelinde dört farklı refah devletini tanımlayan ülke grupları ayırt etmek mümkündür. Bu farklı refah devletleri ve ülke grupları şunlardır: Kıta Avrupası-Bismarckçı Refah Devleti: Belçika, Almanya, Fransa, Hollanda; İskandinav Refah Devleti: Norveç, İsveç, Finlandiya, Danimarka, Liberal Refah Devleti: İngiltere ve İrlanda; Günay Avrupa-Latin Rim Refah Devleti: İspanya, Portekiz, İtalya, Yunanistan.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, çalışmanın amacı küresel ekonomik kriz sonrasında sosyal refah harcamalarının gelişimini seçilmiş AB üyesi ülkeleri açısından incelemektir. Böyle bir inceleme kriz sonrasında ülkelerin uyguladıkları mali konsolidasyon politikalarının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, seçilmiş refah devleti ülke gruplarında mali konsolidasyon politikalarının sosyal harcamalara etkisi çalışmanın temel sorunsalını oluşturmaktadır.

Çalışmanın planı şu sırayı izlemektedir. İlk olarak refah devletine yönelik kısa bir teorik açıklama yapılmakta, daha sonra küresel ekonomik krizin Avrupa Birliği'ne yansması ve mali konsolidasyon

politikaları incelenmektedir. Takip eden bölümde sosyal harcamaların gelişimi ele alınmaktadır. Son bölümde ise genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

REFAH DEVLETİ: KISA BİR TEORİK ÇERÇEVE

Refah devleti konusu oldukça geniş ve ayrıntılı bir alandır. Refah devleti konusundaki bütün tartışmaları kapsamak böyle bir çaba bu çalışmanın sınırlarını aşmaktadır. Bu çalışma refah devleti konusunu her yönüyle ele alarak incelemek yerine, sadece ilerleyen bölümlerde ele alınacak ülke örnekleri için teorik bir arkaplan sağlamayı amaçlamaktadır.

Refah devleti kavramı ilk kez Almanya’da 19. yüzyılın sonunda sosyal güvenlik alanına getirilen önlemler nedeniyle kullanılmaya başlanmıştır³. Ancak kavramın gerek gelişimi, gerekse yaygın anlamda kullanımı II. Dünya Savaşı sonrası dönemde gerçekleşmiştir. Bu dönemdeki hâkim iktisat anlayışının temel özelliklerinden biri, gelişmiş kapitalist ülkelerde devletin giderek artan bir ölçekte bazı toplumsal hizmetleri üstlenmesidir.

Refah devletine ilişkin farklı tanımlar olmasına karşın genel anlamda devletin piyasa ekonomisine, sosyal ve siyasal amaçlı bir müdahale biçimi olarak tanımlanabilir⁴. Refah devleti kavramsal olarak da farklı terminolojilerle ifade edilmektedir; refah devletleri (welfare state), refah rejimleri (welfare regimes), refah dünyaları (worlds of welfare), refah modelleri (welfare models), refah sis-

³ Refah devletinin 19.yüzyılın ortalarında halkın temel eğitiminin sağlanmasını öngören kanun hükümleriyle birlikte ve daha özel olarak 1883’te Bismark’ın ilk sosyal sigorta projesini uygulamaya koyduğu zaman başlatıldığı konusunda genel bir kabul vardır. Bu tarihten önce de çeşitli kamusal yardımlar ve fakirlerin sıkıntılardan kurtulmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bugünkü modern refah devletinin, son doksan yılın bir ürünü olduğu söylenebilirken, tarihsel olarak (İngiliz) refah devletinin kökenlerini bu tarihin daha da gerisine götürmek mümkündür. Genel bir açıdan bakıldığında ise modern refah devleti öncesi dönem iki farklı zaman dilimine ayrılarak incelenebilir. Bunlardan ilki; 20. yüzyıl öncesi yoksullukla ilgili temel yasalar olan 1601 ve 1834 Yoksulluk Yasası (Poor Law)’dır. İkincisi ise, 19. yüzyılda yaşanan ‘liberal reformlar 1906-1914’ dönemidir. 1906-1914 Liberal reformlar laissez-faire kapitalizminden önemli ayrılışı ifade etmektedir. Bu reformların refah devletinin temelleri olduğu konusu ise tartışmalı olmasına rağmen genel olarak kabul edilmektedir. 1906-1914 yılları arasındaki liberal reformlar döneminde üç temel gelişme olmuştur. Bunlardan ilki aşağıdan gelen baskılardır. Bu reformların temelindeki en önemli hareket, işçi sınıfının politik baskıları olmuştur. İkinci gelişme ise refah sağlama konusundaki düşüncelerin değişmesi olmuştur. Bu konudaki temel argüman ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, ekonomik büyümenin eğitilmiş ve sağlıklı emek gücüne bağlı olduğu anlaşılmıştır. Üçüncü ve son gelişme ise kurumsal etkilerdir. İşçi sınıfının çıkarlarını da temsil eden yardım dernekleri gibi baskı gruplarının varlığı, reformların gerçekleşmesinde etkili olmuştur. Liberal reformlar olarak adlandırılan 1906-1914 dönemindeki refah devleti anlayışına yönelik çıkarılan yasalar şunlardır: 1906 Eğitim Yasası, 1908 Emekli Aylığı Yasası, 1911 Ulusal Sigorta Yasası ve 1911 Sağlık Yasası (Barr, 1990:10-17).

⁴ Barr’a (1992:143-4) göre refah devletinde devlet, dört şekilde müdahalede bulunmaktadır. Bu uygulamalar; düzenleme, fiyat desteklemeleri, kamu üretimi ve gelir transferleridir. Flora ve Heidenheimer (1984:26) ise refah devletinin üç temel aracının bulunduğunu öne sürmektedir. Bunların ilki nakit olarak yapılan doğrudan ödemeler, ikincisi çeşitli hizmetlerin doğrudan sağlanması ve üçüncüsü vergi indirim ve krediler aracılığıyla dolaylı olarak sağlanan faydalardır. Birinci grupta yer alan zorunlu transfer ödemelerinin kapsamına yaşamları boyunca hiç istihdam edilemeyecek olan kişilere yapılan nafaka ödemeleri, hastalık, yaralanma gibi geçici istihdam dışı kalanlara yönelik yapılan ödemelerle, aktif işgücü durumunda olan fakat iş bulamayan kişilere yapılan ödemeler girmektedir. Doğrudan kamusal olarak sağlanan hizmetler grubuna ise temel olarak şu dört hizmet girmektedir: eğitim, ilaç ve tedavi, sosyal hizmetler ve konut. Son olarak vergi indirimleri konusu ise genelde ihmal edilen bir konu olmakla birlikte, bu yöntemle bireylere doğrudan nakit sağlanması amaçlanmaktadır.

temleri (welfare systems). Bunlardan refah rejimleri kavramının refah devletinden daha geniş bir kavram olduğu söylenebilir (Özdemir, 2005:233).

Refah devletine dair yaklaşımlar iki grupta toplanabilir. Birinci grupta bireylerin refah devleti uygulamalarından (eğitim, sağlık, sosyal güvenlik gibi hizmetler) bir vatandaşlık hakkı olarak yararlanması gerektiği kabul edilmektedir. İkinci grupta ise, refah devleti siyasi ve ekonomik sistemle ilişkilendirilerek ele alınmaktadır. Bu yaklaşımlardan birincisine göre refah devletinin temeli; devletin gelir, eğitim, beslenme, konut ve sağlık alanlarında minimum standartlarda bir korumayı, her vatandaş için bir yardım olmaktan ziyade siyasal bir hak olarak garanti etmesidir (Wilensky, 1975:1). Örneğin Gough (1979:44) refah devletini; kapitalist toplumlarda çalışmayan kişilerin desteklenmesi ve emek gücünün yeniden üretimini değiştirmek için devlet gücünün kullanılması olarak tanımlamaktadır. Rosanvallon (2004:21) ise refah devletlerinin klasik koruyucu devletin derinleşmesi ve uzantısı olarak görülmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Briggs (2000, s.18), refah devletini daha geniş bir çerçeve içinde ele alarak, organize gücün plânlı biçimde politika ve yönetim aracılığıyla piyasa güçlerinin işleyişini üç yönde etkileme çabası olarak tanımlamaktadır. Bunlar; bütün vatandaş ve aileler için minimum bir gelirin garanti edilmesi, sosyal güvenliğin sağlanması ve temel toplumsal hizmetlerin sunulmasıdır. Öte yandan Mishra (1999:2) refah devletini ikinci grup yaklaşım içinde ele alarak, sosyalizm ile laissez-faire kapitalizmi arasında bir 'orta yol' olarak tanımlamaktadır. Buna göre refah devleti bir yanda Avrupa komünizmi (Eurocommunism) diğer yandan ise İsveç Tipi sosyal demokrat bir sol biçiminde ifade edilebilir. Bu tanımlamalar bir yandan kapitalist dünya ekonomisinde müdahaleci refah devleti formunu ortaya koyarken, diğer yandan bu yöndeki devlet müdahalelerinin, güvensizlik ve fakirliğin ortadan kaldırılması ve bazı sosyal hizmetlerde en iyi standartların garanti edilmesi amacını taşımaktadır.

Uygulamalarına Göre Refah Devleti Modelleri

Refah devleti üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde büyük ölçüde iki farklı bakış açısının varlığından söz edilebilir⁵. Bunların ilki, refah devletinin ilk uygulamaları ve buna bağlı olarak ortaya çıkışı ile ilgilidir⁶. İkincisi refah devletlerinin hangi kritere göre ve nasıl sınıflandırılacağı konusudur. Günümüzdeki çalışmaların önemli bir bölümü ikinci grupta yer almakta ve refah devletinin farklılıklarını, tipolojilerini ve tarihsel süreç içindeki gelişimini incelemektedir. Bamba'nın (2007:3) da belirttiği gibi, refah devletine yönelik her çalışma alternatif tipoloji ve sınıflandırma (taxonomies) oluşturulmasına yol açmaktadır. Tipolojiler refah devletlerinin teorik olarak bilgilendiren kategori-

⁵ Arın (1993:58-59) refah devleti konusundaki çalışmalarını beş başlık altına toplamaktadır. Bunlar; talep odaklı çalışmalar, arz odaklı çalışmalar, istatistik ve kantitatif çalışmalar, tarihsel maddeci sosyolojik çalışmalar ve kurumsal-laşma biçimlerini ve kurumsal içerikleri odak alan modelleştirme çalışmalarıdır.

⁶ Refah devletinin gelişimini teorik olarak açıklayan yaklaşımlar genelde iki grupta toplanabilir. İlk grup sanayileşmeyi ve modernleşmeyi esas alan yaklaşımlardır. Bu yaklaşımlar ulus devletlerin kurulmasını da bu sürecin bir parçası olarak kabul etmekte ve şehirleşme, ekonomik büyümenin seviyesi ve demografik yapıdaki değişmelerin refah devletinin oluşmasındaki etkilerinin üzerinde durmaktadır (Flora ve Alber, 1984; Scarbrough, 2000; Pierson, 1991). İkinci gruptaki yaklaşımlar ise refah devletini kapitalizmin çelişkilerinden, toplumdaki sınıfların -özellikle örgütlü işçi sınıfı- ve sol partilerin gücünden kaynaklandığını ifade eden güç merkezli teorilerdir (Esping-Andersen, 1990; Korpi, 1989, 2000). Refah devletini açıklayan hem sanayileşme-modernleşme merkezli teorileri, hem de güç merkezli teorileri kesin çizgilerle birbirinden ayırmak oldukça zordur. Her iki yaklaşım da refah devleti açıklamasında çoğu zaman iç içe geçen noktalar barındırmakta ve birbirini etkilemektedir.

ler iken, sınıflandırma tam olarak ampirik boyutu kapsamaktadır. Bu çalışmada refah devletlerinin farklılıkları ve sınıflandırması üzerindeki literatüre odaklanılmaktadır. Böyle bir çaba refah devletleri sınıflandırması ile sosyal harcamalar arasındaki ilişkilerin ortaya konulması açısından daha faydalı olacaktır.

Refah devleti konusunda ilk çalışmalar Wilensky ve Lebeaux'un 1958 çalışmasına kadar uzanmaktadır. Bu çalışmada refah devleti "kalıntı" (residual) ve "kurumsal" (institutional) biçiminde ikiye ayırarak incelemektedir. Kalıntı Refah Devleti normalde refah sağlama gereken aile ve piyasa bu işlevini yerine getiremediği durumda, refah sağlama rolünü devlet üstlenmektedir. Kurumsal refah rejiminde normal olan devletin refah sağlama işlevidir. Devletin refah sağlama rolü modern sanayi toplumlarının en önemli görevlerinden biridir (Wilensky ve Lebeaux'un 1958, aktaran, Özdemir, 2005:235). Öncü çalışmalardan bir diğeri Titmuss'un refah devletlerini farklı bir yaklaşımla üçe ayıran çalışmasıdır. Bu ayırma göre refah devletleri "kalıntı refah modeli" (residual welfare), "endüstriyel başarı-performans modeli" (industrial achievement-performance) ve "kurumsal-yeniden bölüşücü" (institutional redistributive) olarak tanımlanmaktadır (Titmuss, 1958, aktaran, Özdemir, 2005:235).

Refah devletlerinin sınıflandırılması konusunda literatürdeki en temel referans eser Esping-Andersen'in 1990 yılında yayınlanan "Refah Kapitalizminin Üç Dünyası (Three Worlds of Welfare Capitalism) adlı çalışmasıdır. Esping-Andersen'in ayırımının temeli refah devletlerinin oluşma süreçlerinin mantığına dayanmaktadır. Buna göre refah devletleri arasında farklılığa neden olan tarihsel ve politik güçlerin gerisinde toplumsal sınıflar ve bunların siyasal süreçteki etkisi bulunmaktadır. Esping-Andersen refah devletlerinin sınıflandırılmasında iki temel ölçüt kullanmaktadır: *Metalaşmama* (de-commodification) ve *Toplumsal Tabakalaşma* (stratification). Metalaşmama⁷ kavramı bireylerin ve ailelerinin emek piyasasına katılımından bağımsız bir şekilde, toplumsal olarak kabul edilen bir yaşam düzeyine sahip olmasıdır (Esping-Andersen, 1990:37). İkinci ölçüt refah hizmetlerinden yararlananları toplumsal katmanlar halinde tabakalaştıran boyuttur. Toplumsal tabakalaşma bazı ülkelerde farklı sınıf ve meslek gruplarına yönelik farklı sosyal refah önlemlerinin olmasını ifade etmektedir. Örneğin farklı meslek gruplarının farklı sigorta programlarına dâhil olması, statü farklılıklarını ve sınıf içi ayrılıkları ortaya çıkarmaktadır. Esping-Andersen bu iki ölçütü kullanarak refah devletlerini "Liberal", "Muhafazakâr-Kurumsal" ve "Sosyal Demokrat" olarak sınıflandırmaktadır. Tablo-1 Esping-Andersen'in refah devleti sınıflandırmasını ayrıntılı olarak sunmaktadır.

⁷ Refah devleti ve sosyal haklar bireylerin veya ailelerin ücretli emekten bağımsız olarak var olabilme var kalabilme biçimini tanımlanmaktadır. Çalışma ve iş yapma gereklilikten ne kadar uzaklaşır ve ne kadar özgür seçime tabi olursa, emek gücü de o kadar metalaşmaktan uzaklaşmış olacaktır. Bu nedenle refah devleti veya sosyal politikaların uygulanması yoluyla emek gücünün metalaştırılmamasının anlamı, emek gücü sahibinin var kalmasını emek gücünü satabilme koşuluna, piyasa bağımlılığını azaltmak, bu bağımlılığın yerine aileye başkalarının yardım ahlakını ve tercihini, otoriteyi ikame etmeden bağımsızca var kalmasını sağlayacak sosyal hakların artırılması ve kurumsallaştırılması olarak tanımlanabilir (Arın, 1997).

Tablo1: Esping-Andersen'in Üçlü Sınıflandırması

Rejim Tipleri	Liberal	Muhafazakâr-Korporatist	Sosyal Demokrat
Örnek ülkeler	ABD, Avustralya, Kanada	Almanya, Avusturya, Fransa	İsveç, Danimarka, Hollanda
Felsefi temeller	Klasik liberalizm	Muhafazakâr sosyal politika	Sosyalizm/Marksizm
Emeğin Metalaşmama derecesi	Düşük	Orta	Yüksek
Hak kazanma dayanağı	Gereksinim temelli	Katkıya dayalı	Yurttaşlık/Evrensel
Sosyal politika sağlayan kurumlar	Piyasa hâkimiyeti (kalıntısız)	Devlet hâkimiyeti (mesleksi)	Devlet hâkimiyeti (evrensel/genel)

Kaynak: Van Voorhis, 2002:5

Liberal Refah Devleti'ne örnek olarak ABD, Kanada Avustralya ve Thatcherizm sonrası İngiltere gösterilebilir. Bu tip refah rejimleri piyasa yönlü sosyal sigorta vurgusu etrafında açıklanmaktadır. Modelin temeli insanları emek piyasasına girmeye ve orada kalmaya zorlayan bir nitelikte olmasıdır. Devlet piyasayı sosyal sigorta vurgusu etrafında teşvik etmektedir. Liberal refah devletlerinde metalaşmama etkisi düşüktür. Devlet ne istihdam yaratıcı ne de bunun yokluğunda ilk başvurulacak telafi edici refah devletidir; bunun yerine en son başvurulacak telafi devletidir. Bu nedenle de refah devleti kurumsallaşmışlıktan uzak, bir kalıntı özelliği sergilemektedir (Esping-Andersen, 1990:27).

Kurumsal Refah Devleti'nin temel özelliği güçlü bir iktisadi büyüme ve gelişme politikası izlemek, sosyal sorunları ise tazmin stratejisi ile telafi etmektir. Kısacası model bir telafi toplumu modelidir. Kurumsal refah devleti liberal refah devleti rejiminden farklı olarak çalışma hakkı yerine çalışamayanlar için geçerli olan sosyal güvenlik hakkı üzerine kurulmuştur. Devlet ilk elden istihdam yaratma çaresi değil, ilk başvurulacak tazmin ve telafi alanıdır. Bu tür yapılarda kilise önemli bir yer tutar ve geleneksel aile yapısının korunması amaçlanmaktadır. Buna bağlı olarak da aile yararlı bir kurum olarak görülür ve annelik teşvik edilir. Avusturya, Almanya, İtalya, Belçika, İsviçre ve Fransa bu modele örnek gösterilmektedir (Esping-Andersen, 1990: 27).

Sosyal Demokrat Refah Devleti'nde ise özellikle emeğin, işverenlerin, merkezi çıkar gruplarının ve devletin güçlü bir şekilde örgütlendiği ve karşılıklı etkileşim içinde bulunduğu bir yapı söz konusudur. Modelin ana unsuru sınıflar arasındaki eşitliğin sağlanmasına yöneliktir. Bu nedenle model kısmen piyasayı dışlamaktadır. Ayrıca, bu yapıların bir başka önemli özelliği, sosyal politika alanında (sosyal güvenlik, eğitim, sağlık, konut, çevre ve işçilerin katılımı) olduğu kadar ekonomik büyüme, fiyatlar, ücretler, vergiler, işsizlik ve ödemeler dengesi gibi temel konuları da içeren pazarlık süreçleriyle bir uzlaşmanın sağlanmasıdır. Ayrıca bu sistemde tam istihdam merkezi bir unsurdur. Yani devlet istihdamı, başka hiç bir yol kalmadığında başvurulacak en son çare olarak değil, tersine, tam istihdamı sağlamayı temel amaç olarak benimsemiştir. Sosyal demokrat refah rejimi kurumsal refah rejiminden farklı olarak geleneksel aile yapısını serbest bırakır, bunun yerine devlet geleneksel aile sorumluluklarını da üzerine alır. Bu modelde bireysel bağımsızlık teşvik edilir; kadınların emek piyasasına katılması ve işlerini seçebilmeleri konusunda model önemli bir serbestliğe sahiptir. Bu modelde sosyal haklar aracılığıyla metalaşmama orta sınıfı da kapsar. İskandinav ülkeleri bu modele örnek gösterilir (Esping-Andersen, 1990:27-8).

Esping-Andersen tarafından ortaya atılan üçlü sınıflandırma birçok açıdan eleştiriye uğramıştır. Arts ve Gelissen (2002:139) Esping-Andersen'in refah devleti sınıflandırmasını bütüncül (holistic) bir özellik taşımadığı, yani refah devletlerine “kuş bakışı” yaklaştığı ve ideal olmaktan uzak olduğunu öne sürmektedir. Bununla birlikte, eleştiriler farklı rejim türleri arasındaki karmaşıklığı önemsemediği ve aşırı derecede basitleştirdiği, aile ve diğer enformel ilişkileri ve cinsiyet konusunu dikkate almadığı konularında yoğunlaşmaktadır (Özdemir, 2005: 255).

Esping-Andersen'den sonra refah devletlerinin sınıflandırılmasına yönelik onun çalışmasını eleştiren ve bu alana katkı sağlayan birçok çalışma yapılmıştır. Leibfried (1992) refah devleti tiplerini sosyal politika rejimleri temelinde sınıflandırarak dörde ayırmaktadır. Bunlar Modern Refah Devleti-İskandinavya Modeli, Kurumsal Refah Modeli-Bismark Modeli, Kalıntı Refah Devleti-Anglo Sakson Modeli ve Tam Oluşmamış Refah Devleti-Latin Havzası Modeli'dir. Leibfried'in bu sınıflandırması temelde Esping-Andersen'in sınıflandırmasına dayanmakta, onun refah kapitalizminin üç dünyası adını verdiği bir çerçeveye bir dördüncü dünya ekleyerek dört farklı sosyal politika rejimi tanımlamaktadır. Bu nedenle de refah kapitalizminin dört dünyası olarak adlandırılmaktadır (Arın, 1993: 62).

Castles ve Mitchell (1992) Esping-Andersen'in üçlü refah devleti sınıflandırmasına bir dördüncü sınıflandırmayı eklemiştir. Avustralya, İngiltere ve Yeni Zelanda gibi ülkeler Esping-Andersen'e göre liberal rejimler sınıflandırmasına girmektedir. Ancak Castles ve Mitchell bu ülkelerin düşük harcamalara karşın yüksek yeniden dağıtım düzeyleri ile kendine özgü bir radikal rejim olarak değerlendirilmesi gerektiğini öne sürmektedir (Özdemir, 2005:261).

Diğer bir sınıflandırma örneği de Ferrera (1996) tarafından geliştirilmiştir. Ferrera refah sağlamanın önemli bir biçimi olan “sosyal koruma programları kapsamı” üzerine odaklanmaktadır. Bütün nüfus tek bir program tarafından kapsandığında evrensel/genel, toplumdaki farklı grupları farklı programlar tarafından kapsanıyorsa mesleki olarak nitelendirilmektedir. Evrensel/genel hizmet sağlama İskandinav sosyal politikanın tipik bir özelliğidir. Aksine, Kıta Avrupası ülkeleri genel olarak mesleki çizgideki sosyal koruma programlarının parçalılığı ile nitelendirilmektedir. Ferrera'nın ideal refah devleti tipinin nerkezi özelliğini mesleki parçalanma/parçalılık oluşturmaktadır (Bonoli, 1997:355). Ferrera'nın katkısı İspanya, Portekiz ve Yunanistan gibi çalışmalarda ihmal edilen ve kısmen muhafazakâr rejimin bir alt gurubu olarak görülen Güney Avrupa ülkelerini dikkate almasıdır⁸. Bu bağlamda Ferrera refah devleti sınıflandırmasını İskandinavyan, Anglo-Sakson, Bismarckyan ve Güney Avrupa olmak üzere dörde ayırmıştır (Ferrera, 1996:19).

Güney Avrupa refah devleti sadece Kuzey Avrupa refah devletlerinin evrenselci, standardize olmuş ve yüksek biçimde homojen biçimi ile değil aynı zamanda Kıta sisteminden daha parçalı bir ya-

⁸ Güney refah modelinin özellikleri son derece parçalı ve çarpık gelir koruma sistemleri, gelişmemiş devlet kuruluşları ile kısmen gerçekleşen ulusal sağlık sistemleri ve hizmet sunumudur. Bu ülkelerde uygulanan gelir desteklerinin en ayırt edici özelliği, sunulan sosyal korumanın ikili hatta neredeyse “kutuplaşmış” olmasıdır. Güney modelinin Bismarckçı ya da Kıta Avrupası refah modelinden önemli bir farklılığı vardır. Bir yandan bu ülkelerdeki programlar “kurumsal” emek piyasasına konuşlanmış işgücünün formel sektörlerine cömert bir koruma (en azından ilkesel olarak örneği emeklilik) sunarken, diğer yanda kurumsal olmayan ya da düzensiz olarak adlandırılabilir piyasalara konuşlanana ise çok az destek sağlamasıdır. İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan, AB üyesi ülkeleri arasında, yeterli kaynağı olmayan aile ve bireyler için ulusal bir asgari gelir programına sahip olmayan yegane ülkelerdir (Ferrera, 1996:19).

pıya sahip olması ile de ayıran özgün bir siyasi işleyişe sahiptir. İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan'daki sosyal politika kurumları aslında diğer korporatist (ve Katolik) ülkelerdekini çağrıştırabilir. Ancak işleyişlerine yön veren “sosyo-politik dararış bilgisi” oldukça farklıdır. Sosyal haklar; açık, evrenselci bir siyasi kültür ve katı Weberci, kendi kurallarının yönetiminde adil bir devlet anlayışı içine oturtulmamıştır. Tersine, bu haklar Avrupa'nın bu bölgesinde tarihsel olarak varlığı sabit olan patronaj ilişkilerinin mantığı ile aşılarmış kapalı, tekelci bir siyasi kültüre ve ‘yumuşak’ bir devlet aygıtına dayanmaktadır (Ferrera, 1996:29).

Bir başka sınıflandırma önerisi Bonoli (1997) tarafından yapılmıştır. İki boyutlu model olarak adlandırılan yaklaşım refah devleti literatüründeki çalışmalarını ikiye ayırmaktadır. Ona göre sosyal politikanın bir yönü “ne kadar” a yani nicelik boyutuna (Anglo-Sakson literatür) diğer yönü sosyal politikanın “nasıl” olduğuna (Kıta-Avrupası yada Fransız Geleneği) odaklanmaktadır. Bonoli (1997:352) refah devleti sınıflandırmasına daha pragmatik yaklaşarak gerçekte hem ne kadar harcama yapıldığına hem de bu harcamanın nasıl finanse edildiğine bakarak refah devletlerini Beveridge sistemi ve Bismark sistemi olarak ikiye ayrılabilirliğini öne sürmektedir. Bu iki model beş noktada farklılık göstermektedir; amaçlar (objectives), yararlar (benefits), uygunluk-yeterli nitelik (eligibility), kapsam (sigorta kapsamı) (coverage) ve finansman (financing). Bismarkçı sosyal politika temel olarak sosyal güvenliğe dayanır; işçiler için gelire bağılı faydalar sağlanır ve hak sahibi olma (entitlement) gerekli katkı yapma koşuluna bağılıdır. Sistemin finansmanı ise temel olarak işçi/işveren katkısına dayanmaktadır. Beveridge sosyal politika ise evrensel olarak hizmet sağlama ile tanımlanır; hak sahibi olma ikamet ve ihtiyaç (residence and need) ilkesine göre belirlenir; faydalar tek fiyattır (flat rate) ve finansmanı genel vergilere dayanmaktadır. Bismarkçı sosyal politika işçiler için gelir desteği ile ilgili iken Beveridge sosyal politika yoksulluğu önlemeyi amaçlamaktadır (Bonoli, 1997:357).

Refah devleti her ülkenin iktisadi, politik, sosyal ve kültürel yapısına göre şekillenmektedir. Bu açıdan refah uygulamaları ülkeler arasında oldukça önemli farklılıklar göstermektedir. Bu durum refah devletlerinin sınıflandırılması konusunda da ortaya çıkmaktadır. Tablo-2 refah devleti sınıflandırmasına yönelik farklı yaklaşımları özetlemektedir.

Refah devletinin sınıflandırılmasına yönelik çalışmalar incelendiğinde birkaç noktanın altı çizilebilir.

Tablo 2: Refah Devleti Tipolojileri

Yazar	Ölçütler	Refah Devleti Rejimleri			
		<i>Liberal</i>	<i>Muhafazakar</i>	<i>Sosyal Demokrat</i>	
Esping-Andersen (1990) Göstergeler	18 ülke Metalaşmama katmanlaşma	Avustralya, Kanada, İrlanda, Yeni Zelanda, İngiltere, ABD	Finlandiya, Fransa, Almanya; Japonya, İtalya, İsviçre	Avusturya, Belçika, Hollanda, Danimarka, Norveç, İsveç	
		Düşük metalaşmama düzeyi, refahın- piyasa farklılaşması	Orta metalaşmama düzeyi, sosyal yararlar katkı ve statüye bağlıdır	Yüksek metalaşmama düzeyi, evrensel yararlar ve yüksek derece fayda eşitliği	
Leibfried (1992) Göstergeler	15 ülke Nitelik Haklar Temel gelir	<i>Anglo-Saksan</i>	<i>Bismark</i>	<i>İskandinav</i>	<i>Latin Rim (Latin Kuşağı)</i>
		Avustralya Yeni Zelanda İngiltere ABD	Avusturya Almanya	Danimarka, Finlandiya Norveç İsveç	Fransa Yunanistan, İtalya Portekiz İspanya
Castles ve Mitchell (1993)	14 ülke Toplam refah harcamaları Yararlar eşitliği	<i>Liberal</i>	<i>Muhafazakar</i>	<i>Sağ Hegemonya</i>	<i>Radikal</i>
		İrlanda Japonya İsviçre ABD	Almanya İtalya Hollanda	Sağ olmayan (non-right hegemony) Belçika Danimarka Norveç İsveç	Avustralya Yeni Zelanda İngiltere
Ferrera (1996)	15 ülke Kapsama Yerine geçme oranı Yoksulluk oranı	<i>Anglo-Sakson</i>	<i>Bismark</i>	<i>İskandinav</i>	<i>Güney</i>
		İrlanda, İngiltere	Avusturya, Belçika Fransa Almanya Lüksemburg Hollanda İsviçre	Danimarka Finlandiya Norveç İsveç	Yunanistan İtalya Portekiz İspanya
Bonoli (1997)	16 ülke GSYH % olarak sosyal harcamalar, katkılar ile sosyal harcama finansmanı	<i>İngiliz</i>	<i>Kıta Avrupası</i>	<i>Nordik</i>	<i>Güney</i>
		İrlanda İngiltere	Belçika Fransa Almanya Lüksemburg Hollanda	Danimarka Finlandiya Norveç İsveç	Yunanistan İtalya Portekiz İspanya İsviçre
Korpi ve Palme (1998)	18 ülke GSYH % olarak sosyal harcamalar Lüksemburg gelir çalışması, Kurumsal özellikler	<i>Temel güvence</i>	<i>Korporatist</i>	<i>Kapsama/ kuşatma</i>	<i>Hedefe yönelik</i>
		Kanada Danimarka Hollanda Yeni Zelanda İsviçre İngiltere ABD	Avusturya Belçika Fransa Almanya İtalya Japonya	(encompassing) Finlandiya Norveç İsveç	(targeted) Avustralya

Kaynak: Arts ve Gelisen, 2002:149-150

İlk olarak refah devleti sınıflandırılmasında genel olarak “sosyal refah harcamaları”nın bir ölçüt olarak dikkate alınmasıdır. Ancak sosyal refah harcamaları refah devletlerinin farklılığını tek başına açıklamada yeterli değildir. Çünkü sosyal harcamaların yüksek olduğu Avustralya gibi ülkelerde bu harcamaların sadece belirli bir sınıfa/gruba/alana (memurlara) yönelik olduğu gözlenmektedir (Özdemir, 2005: 255). Her refah devleti tipolojisi refah devletlerinin sağladığı farklı hizmetlerin

görünümüyle ölçülmektedir. Bu nedenle refah devletlerinin ne yaptıklarına ve farklı görünümüne dikkat edilmelidir. Bununla birlikte, refah rejimi kalıplarının zamanla değişebileceği ve refah devleti sınıflandırmalarının zamanın bir anındaki durumu yansıtacağı unutulmamalıdır.

İkinci olarak yapılan sınıflandırmaların ampirik olarak test edilmesinde benzerliklerin ve farklılıkların ortaya çıkmasıdır. Bamba'ya göre (2007:4) bütün bu farklı sınıflandırmalarda refah devletin amacı ile ilgili ortak nokta bireylere sürdürülebilir bir gelir düzeyi yaratmak olmasına karşın, farklılaşmanın kaynağında refah devletine olan ampirik yaklaşım yatmaktadır. Örneğin Gough (2001) yaptığı çalışmada Esping-Andersen'in üçlü sınıflandırmasının geçerli olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Buna karşın, çalışma Esping-Andersen'in muhafazakâr-korporatist rejimini sosyal yardım konusunda daha özgün bir görünüme sahip olduğunu öne sürmektedir. Çalışmada İngiltere konuşan ülkelerin daha heterojen olduğu tespit edilmektedir. Arcanjo'nun (2011) on ülke için yaptığı kümelenme analizinin sonuçları Bonoli ve Ferrera'nın tipolojilerinin geçerli olmadığını ortaya koymaktadır. Gözlenen bir başka durum ise bazı ülkelerin birçok çalışmada standart örnek olarak ortaya çıkmasıdır. Örneğin ABD herkesin sınıflandırmasına göre liberal bir refah devleti prototipi olarak gözlenmektedir. Almanya Bismarkçı-Kıta Avrupası-Muhafazakâr ideal tip yaklaşımını sergilemekte, İsveç ise sosyal demokrat modelin ideal örneği (İskandinav/Nordic) olarak karşımıza çıkmaktadır (Arts ve Gelissen, 2002:146). Minas vd., (2014) yaptığı çalışma ise farklı olarak Güney Avrupa/Akdeniz refah devleti ülkelerinin aynı gruptaki ülkelerle benzerlik gösterdiğini buna karşın muhafazakar refah devleti ülkelerinden farklılık gösterdiğini öne sürmektedir. Güney Avrupa/Akdeniz ülkelerini ailesel refah rejimleri olarak kabul eden çalışma bu grubun farklı bir refah rejimi olarak dikkate alınmasını önermektedir. Öyle ki, Güney Avrupa/Akdeniz modeli sadece muhafazakâr refah rejiminden ayrılmamakta aynı zamanda kısmen muhafazakâr rejimden daha temel özellikler göstermektedir. Bu bağlamda aile dikkate alındığında Güney Avrupa/Akdeniz ülkeleri refah devletinin ilk üç dünyasından bir tanesidir. Bu açıdan Güney Avrupa/Akdeniz modeli yerine Muhafazakar refah rejimi dördüncü tip olarak değerlendirilmelidir (Minas vd., 2014:147).

KÜRESEL EKONOMİK KRİZİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE YANSIMASI VE MALİ KONSOLİDASYON

Eylül 2008 tarihinde ABD'de bankaların iflasıyla ortaya çıkan küresel finansal kriz sadece ABD'yi değil dünya ekonomisini derinden etkileyen bir sürecin ortaya çıkmasına neden olmuştur. 2009 yılında Yunanistan hükümetinin kamu borçlarının önceki hükümetin açıkladığı rakamlardan daha fazla olduğunu açıklamasıyla birlikte, küresel kriz Avrupa'da bir borç krizi biçimini almıştır. Yunanistan'ın arkadından İrlanda, İtalya, Portekiz ve İspanya'da faiz oranlarının yükselmesiyle birlikte finansal piyasalar çöktü ve ekonomiler durgunluğun etkisi altına girdi. Böylelikle ABD ortaya çıkan küresel finansal kriz Güney Avrupa ülkelerine sıçrayarak krizin euro bölgesine kaymasına yol açmıştır.

Küresel finansal krizin Avrupa Birliği'nin (AB) çevre ülkelerinde bir borç krizi olarak başlaması, etkileri günümüze kadar uzanan bir sürecin ortaya çıkmasına neden olmuştur. AB borç krizinin nedenleri konusunda farklı görüşler olmakla birlikte bu açıklamalar birkaç nokta etrafında yoğunlaşmaktadır. Bunlar arasında Maastricht Anlaşmasıyla ekonomik ve parasal birlik, özellikle Güney Avrupa ülkelerinin yapısal reformları gerçekleştirilememesi, kamu sektörünün etkisiz olması, verimsiz

refah harcamaları, Almanya'nın neo-merkantalist politikaları ve küresel kriz sürecinde uygulanan politikadaki başarısızlık yer almaktadır (Kutlay, 2013; Busch vd., 2013; Lapavitzas vd., 2010).

AB'de krizin etkileri GSYH, bütçe açıkları, kamu borç ve kamu harcamaları rakamlarından izlenebilir. Tablo 3 seçilmiş AB ülkelerinin GSYH yıllık büyüme oranlarını göstermektedir. Kriz öncesinde İrlanda, Yunanistan, Finlandiya, İsveç, Belçika, ve İspanya'nın görece olarak güçlü büyüme oranlarını yakaladıkları gözlenmektedir. Fransa, Hollanda, Almanya, Norveç, Hollanda ve İngiltere'de ise daha ılımlı bir büyüme gerçekleşmiştir. İtalya ve Portekiz en düşük büyüme oranlarına sahip ülkelerdir. Küresel krizin AB'yi etkilediği 2008 yılından itibaren büyüme oranları hızla azalarak ekonomiler durgunluk sürecine girmiştir. Büyüme performansı açısından bakıldığında küresel krizin AB'de 2009 ve 2012 yıllarında "çift dipli durgunluk" yarattığı söylenebilir. Öyleki, 2009 yılında ülkelerin tamamında bir küçülme yaşanmıştır. 2012 yılında Belçika, Almanya, Fransa, Norveç, İrlanda ve İngiltere hariç diğer ülkelerin tamamında ekonomi küçülmeye devam etmiştir. Ancak ekonominin daralmadığı ülkelerde de büyüme oranlarının, İngiltere ve Norveç hariç %1'e ulaşmadığı vurgulanmalıdır. Bu olumsuz durum 2013 ve 2014 yıllarında da devam etmiştir. Bu yıllarda İsveç, Norveç, İrlanda ve İngiltere hariç, Güney Avrupa ülkeleri başta olmak üzere güçlü bir toparlanmanın yaşanmadığı ve durgunluğun devam ettiği söylenebilir.

Tablo 3: Seçilmiş AB Ülkelerinde Reel GSYH Yıllık Büyüme Oranları % (2004-2014)

Ülkeler/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	3,60	2,10	2,50	3,40	0,70	-2,30	2,70	1,80	0,20	0,00	1,30
Almanya	1,20	0,70	3,70	3,30	1,10	-5,60	4,10	3,70	0,40	0,30	1,60
Fransa	2,80	1,60	2,40	2,40	0,20	-2,90	2,00	2,10	0,20	0,70	0,20
Hollanda	2,00	2,20	3,50	3,70	1,70	-3,80	1,40	1,70	-1,10	-0,50	1,00
Danimarka	2,6	2,4	3,8	0,8	-0,7	-5,1	1,6	1,2	-0,1	-0,2	1,3
Finlandiya	3,9	2,8	4,1	5,2	0,7	-8,3	3,0	2,6	-1,4	-1,1	-0,4
İsveç	4,3	2,8	4,7	3,4	-0,6	-5,2	6,0	2,7	-0,3	1,2	2,3
Norveç	4,0	2,6	2,4	2,9	0,4	-1,6	0,6	1,0	2,7	1,0	2,2
İrlanda	4,4	6,3	6,3	5,5	-2,2	-5,6	0,4	2,6	0,2	1,4	5,2
İngiltere	2,5	3,0	2,7	2,6	-0,5	-4,2	1,5	2,0	1,2	2,2	2,9
Yunanistan	5,1	0,6	5,7	3,3	-0,3	-4,3	-5,5	-9,1	-7,3	-3,2	0,7
İspanya	3,2	3,7	4,2	3,8	1,1	-3,6	0,0	-1	-2,6	-1,7	1,4
İtalya	1,6	0,9	2,0	1,5	-1,0	-5,5	1,7	0,6	-2,8	-1,7	-0,4
Portekiz	1,8	0,8	1,6	2,5	0,2	-3,0	1,9	-1,8	-4,0	-1,1	0,9

Kaynak: Eurostat, <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00115> (Erişim, 25.01.2016).

Krizin etkilerini görebilmek için bakılabilecek göstergelerden biri de kamu açıklarının GSYH'ya oranıdır. Tablo 4'ten izlenebileceği gibi, kriz sonrasında Norveç hariç hemen tüm ülkelerde ya kamu açıkları ortaya çıkmış ya da var olan açık artış göstermiştir. Dikkat çeken bir diğer noktada İskan-

dinav ülkelerinin hemen hepsinde kriz öncesinde bütçe fazlalarının varlığıdır. Bu ülkelerde, Norveç hariç, bütçe dengeleri kriz sonrasında bozulma eğilimi göstermiştir. Kamu mali yapısı açısından sorunlu olan Güney Avrupa ülkeleri içinde İspanya'nın durumu oldukça şaşırtıcıdır. İspanya diğer Güney Avrupa ülkelerinden farklı olarak, küresel krizin ortaya çıktığı 2008 yılına kadar dengeli bir bütçe sürdürmüştür. Ekonomik büyümenin sürmesi, ülkenin GSYH'ya oranla borçlarının 2007 yılına kadar azalmasına yol açmıştır. Ancak, diğer ülkelerden farklı olarak İspanya, küresel finansal krizin kurbanı olmuştur (Karger, 2014:40). Benzer şekilde, krizi derinden yaşayan İrlanda'da küresel kriz öncesindeki dört yılda sürekli bir bütçe fazlası sağlanabilmiştir. Bu durum krizle birlikte tersine dönmüş ve neredeyse %8'lere ulaşan yüksek kamu açıkları ortaya çıkmıştır.

Tablo 4: Seçilmiş AB Ülkelerinde Toplam Kamu Açığı 2004-2014 (GSYH %)

Ülkeler/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	-0,16	-2,57	0,29	0,06	-1,10	-5,39	-3,97	-4,10	-4,15	-2,91	-3,11
Almanya	-0,04	-3,42	-1,72	0,19	-1,77	-3,23	-4,22	-9,57	-0,88	-1,11	3,06
Fransa	-3,49	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,17	-3,95
Hollanda	-0,17	-0,26	2,10	2,12	2,24	-0,54	-0,50	-0,43	-3,88	-2,39	-2,36
Danimarka	2,07	4,95	4,99	5,02	3,18	-2,81	-2,73	-2,07	-3,58	-1,25	1,52
Finlandiya	2,21	2,59	3,93	5,13	4,18	-2,53	-2,62	-1,02	-2,12	-2,54	-3,33
İsveç	3,26	1,81	2,18	3,34	1,95	-7,18	-0,29	-0,87	-9,30	-1,37	-1,71
Norveç	1,09	1,48	1,80	1,71	1,87	1,03	1,10	1,34	1,38	1,08	9,11
İrlanda	1,39	1,28	2,81	2,72	-6,99	-1,38	-3,23	-1,25	-8,04	-5,66	-3,88
İngiltere	-3,59	-3,54	-2,91	-3,00	-5,06	-1,08	-9,70	-0,77	-8,32	-5,65	-0,57
Yunanistan	-8,83	-6,19	-5,95	-6,71	-1,02	-1,52	-1,12	-1,02	-8,82	-1,24	-3,57
İspanya	-0,42	1,21	2,20	2,00	-4,42	-0,11	-9,39	-9,46	-1,04	-6,91	-5,89
İtalya	-3,57	-0,42	-3,59	-1,53	-2,69	-0,53	-4,24	-3,48	-2,98	-2,94	-3,04
Portekiz	-0,62	-6,19	-4,33	-3,01	-3,77	-9,81	-1,12	-7,38	-5,66	-4,84	-7,18

Kaynak: OECD, National Accounts at a Glance, (<https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm>) (Erişim. 10.01.2016)

Kamu borçları kuşkusuz krizin etkilerinin en fazla hissedildiği alandır. Tablo 5'e göre, İskandinav ülkeleri hariç, diğer tüm ülkelerde kriz sonrasında kamu borçlarının GSYH'ya oranı dramatik bir biçimde artmıştır. Ancak kamu borçlarının artışı sorunu sadece Güney Avrupa ülkelerinin değil aynı zamanda Kıta Avrupası/Bismarkçı olarak adlandırılan ülkeler için de geçerlidir. Öyleki, Hollanda'nın 2004-2007 döneminde kamu borçlarının GSYH'ya oranı Maastrich kriterlerinin altındadır. Kriz sonrasında bu oran %80'lere kadar yükselmiştir. Maastrich kriterlerinin üzerinde bir borç oranına sahip Belçika ve Fransa gibi ülkelerde de benzer bir seyir gözlenmektedir. İskandinav ülkeleri dikkate alındığında ilginç sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İsveç ve Norveç kriz koşullarında bile kamu borç oranını 2000'lerin başındaki rakamlara düşürmeyi başarmıştır. Danimarka ve Finlandiya'da da kriz öncesinde azalma eğiliminde iken kriz sürecinde bir miktar artış göstermiştir.

İrlanda'nın kriz sürecindeki borç oranlarının seyri de ilginç bir görüntü sergilemektedir. Küresel kriz öncesinde İrlanda dünyanın en zengin ülkelerinden biri konumundadır. Ülkenin kamu borç oranı 2000'lerin başında %25-35 gibi oldukça düşük bir düzeydedir. Kriz sonrasında kamu borçları çok keskin bir artış göstererek GSYH'nin %130'larına sızmıştır. Kamu borç oranları konusunda tartışmasız en fazla ilgiyi çeken Güney Avrupa ülkeleridir. Fakat borç krizini yaşayan Güney Avrupa ülkeleri arasında İspanya farklı bir konuma sahiptir. Öyleki, 1997/98-2007 arasındaki on yıllık yüksek büyüme oranı, düşük kamu borcu, azalan işsizlik ve 2005-2007 döneminde ulaşılan bütçe fazlası "İspanyol mucizesi" deyiminin sıkça duyulmasına neden olmuştur (Basco ve Verney, 2012:139).

Tablo 5: Seçilmiş AB Ülkelerinde Toplam Kamu Borcu 2004-2014 (GSYH %)

Ülkeler/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	110,2	107,8	99,8	93,6	100,9	109,3	107,6	110,0	120,1	117,9	129,5
Almanya	67,7	70,3	68,4	64,3	68,1	75,6	84,1	83,5	86,4	81,6	82,2
Fransa	80,0	81,7	76,9	75,6	81,5	93,2	96,8	100,7	110,4	110,1	119,2
Hollanda	58,0	57,1	51,0	48,2	61,0	63,7	67,6	71,6	77,4	76,4	81,0
Danimarka	52,4	45,1	40,5	34,6	42,0	49,5	53,8	60,6	61,0	57,5	60,0
Finlandiya	49,4	46,5	43,1	39,1	38,3	49,2	55,1	57,5	63,4	64,4	71,0
İsveç	62,5	63,6	57,6	51,9	50,7	54,5	51,9	52,8	53,4	55,9	62,5
Norveç	49,9	46,9	57,8	55,6	54,2	48,1	48,4	33,8	34,5	34,8	32,3
İrlanda	31,5	31,4	27,6	27,4	47,5	67,8	84,6	109,2	129,7	133,0	125,4
İngiltere	54,7	56,1	55,3	55,6	68,3	81,7	92,8	106,7	111,0	106,3	116,8
Yunanistan	107,2	111,3	115,8	113,1	117,4	134,7	128,4	110,7	167,0	181,7	179,8
İspanya	52,5	50,0	45,7	41,7	47,1	61,7	66,5	77,5	92,0	103,8	117,8
İtalya	114,6	117,4	115,0	110,6	112,9	125,9	124,8	117,8	136,0	143,2	156,2
Portekiz	76,7	80,0	79,4	78,1	82,8	96,1	104,1	107,8	136,9	140,7	149,9

Kaynak: National Accounts at a Glance, (<https://data.oecd.org/gga/general-government-debt.htm#indicator-chart>) (Erişim: 10.01.2016).

İspanya'nın 2004-2008 yılları arasında kamu borçlarının GSYH'ya oranı %45-52 düzeyinde iken kriz sonrasında hızla artarak bu oran %120'lere tırmanmıştır. Portekiz açısından vurgulanması gereken nokta krizin ülkeyi bir konsolidasyon dönemin ortasında yakalamış olmasıdır. Ülke 2009 başında henüz kamu maliyesini ve ekonomisini tam bir düzene sokmamış durumda iken yaklaşan borç krizi girdabından daha fazla etkilenir hale gelmiştir (Tayfur, 2013:211). Borç krizinin merkezindeki ülke kuşkusuz Yunanistan'dır. Bir yandan altı yıldır sürekli küçülen ekonomi, diğer yandan hızla artan kamu borçları ülkeyi neredeyse bir "mali tuzak⁹ - fiscal trap" riski ile karşı karşıya bırak-

⁹ Mali tuzak düşük büyüme oranları söz konusu iken sıkı maliye politikası tedbirlerinin kendi kendini besleyen bir işleyişle ekonominin içine girdiği süreci açıklamak için kullanılmaktadır. Şöyle ki, ekonomi durgunlukta iken mali konsolidasyon politikalarının uygulanması bir kısır döngüye sebep olmaktadır. Harcamaların azaltılması ve/veya vergi artışları ile bütçe açığı/GSYH oranının azaltılması hedeflenirken, bu uygulama talebin düşmesine yol açarak GSYH'nin ve dolayısıyla da vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilmektedir. Dolayısıyla hedeflenenin aksine böylesi bir politika, bütçe açığı/GSYH oranının artmasına ve durgunluğun devam etmesine neden olabilmektedir. Bu

mıştır. 2000'lerin başında %110'lar düzeyinde olan kamu borçlarının GSYH'ya oranı kriz sonrasında %180'lere fırlamıştır.

Kamu harcama oranlarının seyri Tablo 6'dan izlenebilir. Küresel kriz ve kamu harcama oranları arasındaki ilişkiye dair birkaç noktanın altı çizilmelidir. İlk olarak Kıta Avrupası/Bismarkçı ve İskandinav ülke gruplarında kriz öncesinde kamu harcamalarının GSYH'ya oranlarında bir azalma eğilimi gözlenmektedir. Güney Avrupa ve Liberal refah devleti ülkelerinde ise bu oranların küçük farklılıklara rağmen, istikrarlı bir biçimde seyrettiği söylenebilir. İkinci olarak, küresel krizle birlikte 2008-2009 yıllarında ülkelerin tamamında kamu harcamalarının GSYH'ya oranları artış göstermiştir. Bu durum iki nedenden ortaya çıkmış olabilir. Birincisi küresel krizle birlikte ülke ekonomilerinin daralması ve/veya küçülmesi durumunda kamu harcamaları aynı kalsa bile oransal olarak bir artışın gerçekleşmesidir. İkincisi ülkelerin kriz karşısında uyguladıkları mali teşvik/mali canlandırma programlarından kaynaklanan bir kamu harcama artışıdır. 2010 sonrasında birçok ülkede (Norveç, Hollanda, İsveç, Almanya, İngiltere) kamu harcama oranları tekrar azalma eğilimine girmiştir. Bu durum canlandırma paketlerinin yürürlükten kaldırılması biçiminde okunabilir. Benzer durum İrlanda ve Güney Avrupa ülkeleri için de geçerlidir. Ancak bu ülkelerde kamu harcamalarının GSYH'ya oranındaki azalmanın temel nedeninin uygulanan mali konsolidasyon paketleri olduğu iddia edilebilir.

Tablo 6: Seçilmiş AB Ülkelerinde Toplam Kamu Harcamaları 2003-2013 (GSYH %)

Ülkeler/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	50,08	48,34	50,83	47,78	47,62	49,58	53,34	52,42	53,36	54,90	54,77
Almanya	47,71	46,23	46,04	44,53	42,69	43,42	47,36	47,10	44,49	44,11	44,15
Fransa	52,78	52,52	52,88	52,49	52,23	52,99	56,76	56,44	55,92	56,80	57,05
Hollanda	44,74	43,64	42,32	43,04	42,45	43,57	48,18	48,21	47,01	47,13	46,21
Danimarka	53,64	53,02	51,22	49,82	49,58	50,52	56,80	57,06	56,84	58,31	56,56
Finlandiya	49,38	49,31	49,28	48,34	46,80	48,26	54,76	54,77	54,36	56,14	57,56
İsveç	54,37	52,78	52,69	51,35	49,65	50,34	53,10	51,17	50,55	51,67	52,35
Norveç	47,87	44,98	42,06	40,81	41,44	40,25	46,09	45,01	43,81	42,93	44,01
İrlanda	32,93	33,09	33,31	33,83	35,89	41,85	47,18	65,56	45,42	41,72	39,54
İngiltere	41,16	42,28	42,73	42,89	42,79	46,57	49,60	48,73	46,75	46,69	44,96
Yunanistan	44,7	45,5	44,6	45,3	47,5	50,6	54,0	51,4	52,0	53,6	58,5
İspanya	38,27	38,69	38,31	38,27	38,92	41,15	45,77	45,62	45,65	47,88	45,07
İtalya	47,22	46,82	47,12	47,61	46,77	47,81	51,13	49,85	49,12	50,80	50,88
Portekiz	45,32	46,06	46,68	45,24	44,49	45,34	50,22	51,82	49,98	48,82	50,35

Kaynak: National Accounts at a Glance, (<https://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm#indicator-chart>) (Erişim, 10.01.2016)

durum mali tuzak riski olarak nitelendirilmektedir. Bu konuda Hannsgen ve Papadimitriou (2012), Göker (2014), Göker ve Akyol (2014)'a bakılabilir.

Küresel Kriz Sonrası Uygulanan Mali Konsolidasyon Politikaları

Bilindiği gibi, küresel krizin ortaya çıkmasıyla birlikte birçok ülkede kurtarma ve mali teşvik/canlandırma politikaları uygulamaya konulmuştur. Ancak, bu uygulamaların mali yükünün kamu kesimine aktarılmasıyla kamu dengeleri hızla kötüleşmiştir. Bu yeni durum karşısında kamu kesiminde ortaya çıkan problemlerin çözümü için mali konsolidasyon paketleri (mali disiplin-kemer sıkma) (fiscal austerity) hayata geçirilmiştir. Kriz karşısındaki somut politika değişimi olarak kabul edilebilecek mali konsolidasyon politikaları, 2010 Baharında özellikle Güney Avrupa (Yunanistan, İspanya, Portekiz, İtalya ve İrlanda) ülkeleri başta olmak üzere birçok ülkede yeni politika seçeneği olarak ortaya çıkmıştır. Bu politikalar temel olarak, mali konsolidasyonun sağlanması ve borç oranlarının düşürülmesine odaklanmakta ve böylelikle kamu kesimi dengelerinde bir iyileşme ile birlikte ekonomide toparlanmayı sağlayacağı beklenmektedir¹⁰. Küresel finansal krizin bir kamu borç krizine dönmesiyle birlikte, AB özelinde IMF, Avrupa Merkez Bankası (AMB) ve Avrupa Komisyonundan oluşan yapı¹¹ mali konsolidasyon politikalarının temel belirleyicisi olmuş ve mali konsolidasyon politikalarını uygulayan ülkeleri yakından izlemeye ve denetlemeye başlamıştır.

AB özelinde uygulanan mali konsolidasyon politikalarının içeriği dikkate alındığında önemli bir bölümünün benzer olduğu gözlenmektedir. Bu ortak noktalar şu başlıklar altında toplanabilir:

- Nakit faydalar ve kamu emekli maaşlarında kesinti önerisi
- Doğrudan vergiler ve katkıların arttırılması
- Dolaylı vergilerin arttırılması
- Hane halkının kullandığı ve refahında doğrudan etki eden kamu hizmetlerinin kesintiye uğraması
- Kamu harcamalarının azaltılması ve vergilerde artışlar
- Kamu sektöründeki maaşlarda azaltma
- Kamu istihdamının azaltılması

Mali konsolidasyon politikaları genel olarak harcama kesintisi ve vergi artışının bir karışımından oluşmaktadır¹². Küresel krizin euro bölgesinde bir borç krizi biçiminde ortaya çıkmasıyla birlikte bir-

¹⁰ Mali konsolidasyon konusundaki tartışmalar bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır. Bu nedenle mali konsolidasyon konusuna odaklanan çalışmalara ilişkin kısa bir açıklama ile yetinilecektir. Kriz ortamında mali konsolidasyon politikasının etkili olup olmayacağı konusunda literatürde birbirine zıt iki farklı görüşün olduğu gözlenmektedir. Mali konsolidasyon lehindeki ilk görüş daraltıcı politikaların genişletici etkisine vurgu yapmaktadır. Alesine ve Ardagna (2010), Perotti (2011) ve IMF (2010) çalışmaları bu görüşü destekleyen çalışmalardır. Özellikle Alesine ve Ardagna'nın çalışmaları harcama kesintisinin ekonomik daralmadan kurtulmada ve borcun istikrarlı hale getirilmesinde vergi artışlarından daha etkili olacağını öne sürmektedir. Buna karşın Jayadev ve Konczal (2010); Baker (2010); Sawyer (2012); Boyer (2012); Calcagno (2012); Gravelle ve Hunerfold (2013) kriz ortamında mali konsolidasyon politikasının etkili olamayacağını savunmakta ve bu politikaları teorik ve politik açıdan eleştirmektedir.

¹¹ IMF, Avrupa Merkez Bankası (AMB) ve Avrupa Komisyonundan oluşan bu yapı Troyka olarak adlandırılmaktadır.

¹² Kamu harcamaları ve vergi artışlarının etkileri farklıdır. Mali konsolidasyon paketleri kapsamındaki harcama kesintilerinin önemi bu kesintilerin etkilerinin yüksek ve düşük gelirli hane halkları için kamu tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin tüketimi önemli bir yere sahiptir. Yüksek gelirli kesimler ise istedikleri mal ve hizmetleri piyasadan temin etme imkânına sahiptir. Kamu transfer harcamaları açısından da benzer şeyler söylenebilir. Bazı özgün harcama kalemleri büyük şirket sahipleri, orta ve üst gelir gruplarına veya bazı yüksek gelirli kesimlere fayda sağlayabilir.

çok ülkede mali konsolidasyon programları uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum Tablo 7’de gösterilmektedir. AB’de toplamda on yedi ülkede farklı yıllarda ve büyüklüklerde olmak üzere mali konsolidasyon paketleri benimsenmiştir. En yüksek kesinti miktarı İngiltere, Fransa, Almanya, Yunanistan, İtalya ve İrlanda iken İsveç kesinti yapmayan aksine artış sağlayan tek ülkedir. Mali konsolidasyon paketleri incelendiğinde, 2010 yılında Yunanistan’da GSYH’nın %5,6’sına ulaştığı görülmektedir. Bu çerçevede Yunanistan, Portekiz ve İrlanda’da bu paketlerin GSYH oranı (ortalama %4,2) görece olarak daha yüksektir. İngiltere ve Fransa’da ise uygulanan paketlerin GSYH’ya oranı %1-1,5 düzeyindedir.

Mali konsolidasyon paketlerinin kompozisyonuna incelendiğinde gelir artışından ziyade harcama kesintisine dayandığı anlaşılacaktır. Mali konsolidasyon paketi uygulayan on ülke dikkate alındığında paketlerin %35’i gelir ve vergiden, geri kalan %65’i ise harcama kesintisini oluşturmaktadır. Ancak İrlanda, Yunanistan gibi ülkelerde mali konsolidasyon paketlerinin yaklaşık %80-90’lık kısmını harcama kesintileri oluşturmaktadır (Theodoropoulou and Watt, 2011:18).

Tablo7: Seçilmiş AB Ülkelerinde Mali Konsolidasyon Programları

	Planlanan bitiş yılı	Mali konsolidasyon paketinin büyüklüğü (milyar Euro)	2010 % GSYH	2011 % GSYH	2012 % GSYH	2013 % GSYH	2014 % GSYH
Avusturya	2014	-13.6	-	-0.8	-0.3	-0.1	-0.2
Almanya	2014	-80	-	-0.4	-0.3	-0.2	-0.1
Danimarka	2013	-3.3	-	-	-	-	-
İspanya	2012	-15.3	-0.5	-0.9	-	-	-
Fransa	2014	-83.2	-	-1	-1	-1.1	-0.9
Yunanistan	2013	-37.6	-5.6	-6.3	-2.4	-2	-
İrlanda	2014/15	-22.3	-2.1	-2.6	-3.8	-	-
İtalya	2012	-3.7	-	-	-	-	-
Lüksemburg	2014	-0.7	-	-1.5	-	-	-
Portekiz	2013	-21.7	-1.2	-4.9	-2.8	-3.6	-
İsveç	2011	14	-	0.4	-	-	-
İngiltere	2015/16	-129	-0.5	-1.5	-1.6	-1.4	-1.1

Kaynak: Theodoropoulou and Watt, 2011:14

Borç krizi içine giren Güney Avrupa ülkelerinde uygulanan mali konsolidasyon politikaları dikkat çekici niteliktedir. Yunanistan ve İrlanda gibi borç finansmanı krizi ile karşı karşıya kalan ülkeler AB ve IMF’den kaynak talep etmişlerdir. Dış kaynak talep eden bir diğer ülke Portekiz’dir. Yunan-

Butür transferlerin kesilmesi gelir dağılımı açısından faydalı olabilir. Mali konsolidasyon kapsamında uygulanan vergi artışları, ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığı durumda genel olarak daha kazanç azaltıcı olma olasılığına sahiptir. Çünkü toplumun gelir düzeyi düşük kesimlerinin yurt içi mallara yönelik talebi yüksek gelirli gruplara göre daha fazladır. Gıda malları üzerinde KDV’nin artışı vergi gelirlerini azaltıcı etkiye sahip iken, lüks mallara yönelik vergiler gelirleri artırıcı olacaktır. Bununla birlikte sermaye gelirleri üzerindeki (varlık/servet, toprak, veraset/miras ve finansal sektör) genel olarak eşitsizliği azaltmada etkili olabilir.

istan hükümeti ilk mali konsolidasyon paketini Mart 2010 tarihinde açıklamış, bunu Mayıs 2010 tarihindeki ikinci paket izlemiştir. Bu çerçevede Yunanistan'ın Avrupa Komisyonu, IMF ve AMB ile toplam 110 milyon Euro'luk finansal destek paketi üzerinde uzlaştıkları ve bu kapsamda IMF ve Yunanistan'ın 30 milyon euro tutarında stand-by anlaşması yaptıkları kamuoyuna duyurulmuştur¹³. Haziran 2011'de üçüncü mali konsolidasyon paketi ilan edilmiş ve bir ay sonra 130 milyar euro tutarında kurtarma paketi devreye sokulmuştur. 2012 Haziran'ında merkez sağ ve merkez sol partileri tarafından kurulan "ulusal birlik" koalisyon hükümeti uygulama süresinin daha geniş bir zaman aralığına yayılması karşılığında, Kasım 2012'de Troyka ile 11,5 milyar euroluk yeni bir mali konsolidasyon paketi üzerinde anlaşmaya varmıştır¹⁴ (Callan vd., 2011:7).

Yunanistan paketinin açıklanmasından hemen sonra, Avrupa Finansal İstikrar Kolaylığı (European Financial Stability Facility-EFSF) kurulmuş ve İrlanda Aralık ayında yeni kolaylıklardan fon talep eden ilk ülke olmuştur. İrlanda'da mali konsolidasyon paketi uygulanmadan önce yardım programlarını önemli ölçüde muhafaza etmiştir. 2009 yılında asgari emeklilik maaşı %20 oranında arttırılmış ve düşük gelirli emeklilere yönelik vergi indirimleri getirilmiştir (Karger, 2014:41). Ancak ülkenin kamu finansman probleminin artmasıyla birlikte 2009-2011 bütçe dönemlerinde mali konsolidasyon paketleri uygulamaya konmuştur. Mali konsolidasyon politikası ile birlikte özellikle vergi indirimlerinde ve sosyal harcama kalemlerinde önemli kesintilere başvurulmuştur¹⁵. İrlanda'da uygulanan mali konsolidasyon politikasının toplumsal etkileri siyasal seçimlere de yansımıştır. 2013 yılında yapılan seçimlerde Sosyal Demokrat Parti iktidarı kaybederken, yerine istihdam, refah yaratma ve sosyal güvenliği koruma vaadiyle merkez sağ hükümeti iktidara gelmiştir. Bu seçim zaferi IMF tarafından dayatılan mali konsolidasyon politikalarına bir tepki olarak görülebilir (Karger, 2014:42).

¹³ Mali konsolidasyon paketi kapsamında yapılan düzenlemeler şunlardır: Vergi artışlarının getirilmesi (alkol sigara ve petrol vb.), ücretler %7 oranında azaltılması ve beş yıllık bir süre için dondurulması, kamu işçilerinin iki aylık ikramiyelerinin %30 azaltılması, ücretli izin ödemeleri ve diğer ikramiyelerde kesinti yapılması; kamu sektöründeki sözleşmeli ve geçici işçiler işten çıkarılması (150.000 kişi); kamudan emekli olan her beş kişinin yerine sadece bir kişinin işe alınması ve emeklilik yaşının artırılması öngörülmekte; aralarında Olympia Havayolları, su hizmetleri, elektrik üreticileri, toplu taşıma, posta idaresi ve limanlarında bulunduğu çok sayıda devlet kuruluşu kısmen ya da tamamen özelleştirilmesi benimsenmektedir. Ayrıca, rüşvet ve vergi kaçırmaya karşı bir savaş stratejisi başlatılmıştır (Albo ve Evans, 2012:331; Monastiriotis, 2013:5).

¹⁴ 2012 yılındaki mali konsolidasyon önlemleri öncekilerin sert bir biçimde uygulanmasına dayanmaktadır. Paketin kapsamı sosyal faydalarda daha fazla kesinti, akaryakıt vergilerinde artış, maaşların tamamının verilmemesi ve emekli maaşlarından daha fazla kesinti ile 2012 yılında 15.000 kamu çalışanının işten çıkarılmasını içermektedir. Bir bütün olarak ele alındığında Ocak 2010-Ocak 2013 arasında emeklilik ve kamu sektörü ödemeleri ortalama %25 düşerken, etkin vergi oranları %20'den fazla bir artış göstermiştir. Kamu sektörü istihdamı dondurulmuş ve iş hukuku yasalarındaki kısıtlamalar kapsamlı bir şekilde kaldırılmıştır. Aynı zamanda özel sektördeki ücretler de %15 azalmıştır (Monastiriotis, 2013:6-7).

¹⁵ Kişisel gelir vergisi kapsamındaki indirimler (1830 eurodan 1650 euroya) ve %20 oranındaki standart vergi dilimi azaltılmıştır. Refah ödemeleri 2010 ve 2011 yıllarında %4 oranında indirilmiştir. Bu kapsamda 25 yaş altındaki işsizlere yönelik destek yardımı keskin bir biçimde azalmıştır (22-24 yaş aralığında olanlar için %25, daha genç işsizler için %50). Gelir vergisi istisnası 65 yaş üzerindeki bireyler için sınırlandırılarak 20.000 eurodan 18.000 euroya düşürülmüştür. Kamu çalışanlarının maaşlarında 2010 yılında ilk 30.000 euroluk kısım için %5, sonraki 40.000 euroluk kısım için %7,5 ve sonraki 55.000 euroluk kısım için %10 oranında kesinti uygulanmıştır. Sosyal güvenlik katkıları ile ilgili ödeme oranı serbest çalışanlar için %3'ten %4'e çıkarılmıştır. Aylık 1100 euro olan erken çocuk bakımına yönelik nakit yardım programı kaldırılmış, bunun yerine 3 yaşındaki çocuklar için erken çocuk bakımına yönelik nakit olmayan sübvansiyon programı yürürlüğe konmuştur. Genel çocuk yardım ödemesi 166 eurodan 140 euroya düşürülmüş ve banka mevduatlarından elde edilen faiz gelirlerine yönelik vergi %5 (dönem içine %27'sine kadar) oranında arttırılmıştır (Callan vd., 2011:31-32).

Yunanistan ve İrlanda'dan sonra AB ve IMF'den dış yardım talep eden diğer bir ülke Portekiz'dir. AB'nin artan baskıları karşısında ülke 2010 Mart'ında itibaren aynı yıl içinde üç mali konsolidasyon paketini parlamentodan geçirmiştir. 2011 yılında beklentiler gerçekleşmemiş ve dördüncü bir mali konsolidasyon paketi parlamentoya getirilmiş ancak muhalefet tarafından reddedilmiştir. Bu durum karşısında ülkenin sosyalist başbakanı istifa etmek durumunda kalmıştır. Yeni seçimler yapılmadan Mayıs 2011 tarihinde AB ve IMF ile yapılan müzakereler sonucunda 78 milyar avroluk bir kurtarma paketi üç partinin onayıyla kabul edilmiştir. Ancak Haziran 2011 tarihinde iktidara gelen merkez sağ iktidarı 2013 yılının ortalarına kadar bütçe konusunda beklenen hedeflere ulaşamamıştır (Tayfur, 2013:211). Kurtarma paketi karşılığında ülkede bir dizi mali konsolidasyon önlemi hayata geçirilmiş, kamu çalışanlarının haftalık çalışma süresi 42 saate çıkarılarak (AB'nin en uzun çalışma sürelerinden biri), kamu sektörü maaşları %10 oranında indirilmiştir. Bununla birlikte, memur ve emeklilerin tatil ve yılsonu ikramiyeleri askıya alınmış ve emeklilere uygulanan vergi indirimleri düşürülmüştür. Vergi oranı %1'den %1,5'e çıkarılmış, yıllık 153.300 euro geliri olanlara yeni bir vergi dilimi getirilerek en yüksek vergi oranı %42'den %45'e yükseltilmiştir. Ocak 2011 tarihinde standart KDV oranı %20'den %23'e yükseltilmiş, bazı kalemlerde daha önce indirim yapılan KDV oranları %13 çıkarılmıştır. Sağlık, refah ve eğitim harcamaları gibi sosyal harcamalarda kesintiye gidilerek aile yardımlarına erişim koşulları zorlaştırılmıştır (Callan vd., 2011:34-35).

İspanya hükümeti, küresel krizin etkilerini hafifletmek için 2008-2009 döneminde mali teşvik/ canlandırma paketi yürürlüğe koymuştur. 2008-2009 mali teşvik paketi kapsamındaki uygulamalar işi olmayanlara yeni yardımlar, işsizlik yardımları, yeni kişisel vergi kredisi, işsizler için kısmi mortgage moratoryumu, ücretsiz iki yıl boyunca mortgage süresini uzatma hakkı ve çeşitli önlemleri içermektedir (Callan vd., 2011:8-9). Mali konsolidasyon önlemleri ise kamu harcamalarının kısılmasını, kamu sektöründeki maaşların dondurulmasını, emeklilik yaşının 67'ye çıkarılmasını, tütün ürünleri üzerindeki vergi oranının %28 yükseltilmesini ve zenginler için daha yüksek vergi oranlarını kapsamaktadır. 2011 yılında Mariano Rajoy'un muhafazakâr hükümeti Berlin ve Brüksel'in baskısıyla yen bir mali konsolidasyon paketini kabul etmek durumunda kalmıştır. Bu önlemler vergilerin artırılmasını, sağlık, eğitim ve sosyal hizmetlerdeki harcama kesintilerini içermektedir. Bununla birlikte, İspanya'da özelleştirme süreci kamu borçlarının geri ödeme baskısı altında gündeme gelmiştir. Devlet piyango idaresi, Barselona ve Madrid havaalanı, gemi kanalları ve demiryolu sistemi olası özelleştirme hedefleri arasında yer almaktadır (Karger, 2014:40).

Avrupa'nın en borçlu ülkelerinden biri olan İtalya 2010 yılından kamu mali dengelerini düzeltmek amacıyla mali konsolidasyon paketini uygulamaya geçirmiştir. Berlusconi hükümeti görevden ayrılmadan önce 91 milyar dolarlık bir mali konsolidasyon paketi benimsemiştir. Bu paket sağlık hizmeti ücretlerinin arttırılmasını, bölgesel teşviklerin kesilmesini, aile vergi yardımlarının azaltılmasını ve yüksek maaş alan emeklilerden kesinti yapılmasını kapsamaktadır. 40 milyar dolar kapsamındaki ikinci mali konsolidasyon önlemleri 2011 de Başbakan Mario Monti tarafından kamuoyuna duyurulmuştur. Bu çerçevede satış vergilerinin artışı, ikinci ev, yat, özel jet, lüks arabaları içeren mülkiyet ve varlıklar üzerindeki servet vergisinin artışı ve vergi kaçakçılığı ile mücadele benimsenmiştir. Bununla birlikte, önlemler kamu sektöründeki personel maaşlarının azaltılmasını ve yeni işe almaya yönelik sınırlandırmaları da içermektedir. 2011 yılında sosyal güvenlik alanındaki reformlarla emeklilik yaşı kadınlar için 62, erkekler için 66 olarak düzenlenmiştir. Mali konsolidasyon paketinin gelirler alanın-

daki gelişme ise KDV oranının % 23'e çıkarılmasıdır (Karger, 2014:38). Mali konsolidasyon çabaları 2012 yılında devam etmiş; bu kapsamda İtalyan hükümeti geniş bir özelleştirme programı uygulayacağını ilan ederek somut planlar Kasım 2012'de kamuoyuna duyurulmuştur. Plana göre petrol ve gaz şirketi Oni, enerji şirketi Enel ve savunma şirketi Finmeccanica'nı yanı sıra diğer devlet varlıkları ve araziler de özelleştirme kapsamına alınmıştır (Busch vd., 2013:24). İtalya'da uygulanan mali konsolidasyon politikalarının harcama kesintilerine dayandığı, bireyleri ve hanehalklarını koruma şemsiyesi altına alan güvenlik ağlarının azaldığı ve sosyal transferlerin kötüleştiği gözlenmektedir. Daha da önemlisi, bu politikalar birçok Güney Avrupa ülkesinde olduğu gibi emeğe yönelik korumaların azaltılmasına yol açmıştır (Petsimesidou ve Guillen, 2015:17).

Mali konsolidasyon politikalarının en sert biçimde uygulandığı yerler İrlanda ve Güney Avrupa ülkeleridir. Ancak bunun dışındaki ülkelerde de farklı boyutlarda ve içerikte bir takım mali konsolidasyon politikaları hayata geçirilmiştir.

Fransa ve İngiltere gibi ülkelerde merkez sağ hükümetler veya merkez sağ ağırlıklı koalisyon hükümetleri kamu maliyesi problemlerini ortadan kaldırmak için mali konsolidasyon paketleri ilan etmiştir. Örneğin İngiltere'de 2010 yılında kamu açıklarının GSYH'ya oranının %10'lara ulaşmasının anlaşılmasıyla mali konsolidasyon paketi devreye sokulmuştur¹⁶. Bu çerçevede 2011 yılında 150.000 paundu aşan gelirler için %50 vergi bandı uygulaması getirilmiştir. Aynı yıl vergi indirimleri %39'dan %41'e çıkarılmıştır. Çalışanlara yönelik vergi indirimi ilk eşik seviyede dondurularak, ikinci eşik seviye nominal olarak azaltılmıştır. 2011 yılında çocuk sahibi olanlara yönelik vergi indirim miktarı dondurularak çocuk bakımı %80'den %70'e düşürülmüştür. Standart KDV oranı ise %15'ten %20'ye çıkarılmıştır.

Almanya'da 2011-2014 dönemi arasında 80 milyar euro tutarında kapsamlı paketler planlanmıştır. Ülkenin bütçe açıkları AB'nin geri kalanı ile karşılaştırıldığında dramatik bir biçimde artmamıştır. Almanya önemli miktarda cari işlemler bilançosu fazlasına sahiptir. Cari işlemler fazlasının varlığı mali konsolidasyon paketlerinin daha az şiddetli olmasına neden olmaktadır. AB genelinde ekonomik canlanmanın sağlanamaması ve kırılmanın devam etmesi durumunda talep ve ücret artışına ihtiyaç duyan bu tür ülkeler de 2012 kadar mali konsolidasyon önlemlerini ertelemişlerdir. Harcama kesintisi programlarla birlikte hızlanmış, Almanya'da GSYH'nin %1'ine ulaşarak zirve noktasına çıkmıştır (Theodoropoulou and Watt, 2011:14-15).

Mali konsolidasyon paketleri bağlamında İskandinav ülkelerinin deneyimi diğer ülkelerden farklılıklar göstermektedir. Birçok ülkeden farklı olarak İsveç, 2008 krizini çok daha az sıkıntı çekerek atlattı. Ülke 2008 krizine çok sağlam bir bankacılık sistemi ve güçlü bir kamu maliyesi ile girmiş ve bu nedenle krizden çok az etkilenmiştir. Bununla birlikte İsveç ekonomisi krizden çok hızlı çıkmış ve yüksek büyüme oranlarını koruyabilmiştir. İsveç Avrupa'da krizi en az hasarla atlattı ve hızlı büyüme trendi yakalayan ülkelerin başında gelmektedir. İsveç'te konut fiyatları çöküşü yaşanmadığı gibi, İsveç bankaları-Baltık ülkelerindeki bazı operasyonları dışında- ciddi bir finansal darboğaza da düşmemiştir. 2009 yılında yaşanan ekonomik daralma dışında İsveç ekonomisi hızlı bir şekilde büyümeye devam etmiştir. Bütün bu süreçte İsveç'in kamu borç stoku önemli ölçüde azalmıştır (Bayram, 2013:157-8).

¹⁶ 2011 yılından önce 2009 yılında tüm işçi ve işverenlerin sosyal sigorta katkıları %1 oranında artırılmıştır.

Norveç'te 2009 yılında yaşanan küçük bir daralma dışında finansal krizden kaçınmış gibi görünmektedir. Norveç hükümetine göre böyle bir durumun ortaya çıkmasında ülkenin disiplinli bir kamu finansmanı ile yönetilmesi etkili olmuştur. Norveç hükümetinin kriz koşullarında uyguladığı iktisat politikaları da dikkat çekicidir. Maliye politikası uyarıcıları 2009-2010 dönemindeki genişlemeden hemen sonra 2011 yılında az da olsa yavaşlatılmıştır. Ekonomide önemli bir yer tutan kamu harcamaları, kamu hizmetlerinin sağlanması yoluyla Norveçliler için vazgeçilmez olan yeniden dağıtım ve açık toplum idealinin emrine sokulmaya devam ettirilmiştir. Norveç vergi sistemi, çevresel dışsallıklara artan ilginin –ve kayıtlı ekonominin iyi işlediğinin bir göstergesi olarak- “makbuz koleksiyonu”nda ve gelir bölüşümünde en yüksek başarıyı yakalamış durumdadır (Kalaycı, 2013:26).

Mali konsolidasyon politikalarıyla ilgili birkaç noktanın altı çizilebilir. İlki, butür programlar bazı ülkelerde tek yılda uygulanırken diğer bazı ülkelerde birkaç yıllık dönemlere yayılmıştır. Bazı ülkelerde ise mali konsolidasyon politikaları hiç gündeme gelmemiştir. İkincisi mali konsolidasyon politikalarının farklı kompozisyonlara sahip olmasıdır. Genel eğilim olarak vergi-gelirler harcama kesintilerine göre daha az yer tutmaktadır. Özellikle krizin etkilerinin şiddetli yaşandığı ülkelerde harcama kesintileri çok daha yüksek boyutlara ulaşmaktadır. Üçüncüsü, bu politikalar bir taraftan makroekonomik yavaşlama riskini azaltma amacını taşıırken, diğer taraftan siyasal olarak uygulanabilme sorununu da gündeme getirmektedir. Örneğin Yunanistan, Portekiz, İrlanda, İtalya'da genel seçimler sonucu siyasal iktidarlar değişmiştir. Siyasal yapı ile ilgili diğer bir nokta özellikle Güney Avrupa ülkelerinde uygulanan mali konsolidasyon politikalarına sosyal demokrat hükümetlerden ciddi ve açık bir eleştiri gelmemesidir. Almanya ve Fransa'daki sosyal demokrat partiler buna en iyi örnektir. Mali konsolidasyon politikalarının iktidar değişimlerinde etkili olduğu vurgulanabilir. Son nokta, bu politikaların vergi ve refah devletinin uzun dönem yeniden yapılandırılmasıyla da ilişkili olmasıdır. Bu anlamda mali konsolidasyon politikaları büyüme, finansal piyasaları ve refah-sosyal harcamalarını etkileyen bir süreç olarak değerlendirilebilir.

KÜRESEL KRİZ VE MALİ DİSİPLİN KISKACINDA KAMU SOSYAL HARCAMALARI

Sosyal harcamalar refah devletlerinin niteliğinin belirlenmesinde tek başına yeterli olmasa da en önemli göstergelerden biridir. Ülkelerin sosyal harcama şemsiyesi altında yaptıkları yaşlılık, işsizlik, sağlık vb. harcamaların niteliği ve büyüklüğü ülke farklılıklarını belirlemede önemli bir kıstas olarak kullanılmaktadır. Benzer şekilde, ülkelerin sosyal harcamalarının kamu harcamalarına ve milli gelire oranının büyük olması o ülkenin gelişmişlik düzeyini ve vatandaşların refahı ile sosyal refah devleti anlayışına verdiği önemi göstermesi açısından önemlidir.

İyi işleyen bir sosyal koruma sisteminin, özellikle kriz konjonktüründe büyük önem taşıdığı vurgulanmaktadır. Toplam talebi ve istihdamı destekleyici yönü olan bu sistem, durgunlukta en çok baskı altında olan sistemdir. Hükümetlerin çoğunun kamu borç döngüsünü durdurmaya çalışırken mali desteğe başvurması bunun bir kanıtı olarak görülebilir (Kalaycı, 2013: 40).

Çalışmanın bu bölümünde küresel finansal kriz sürecinde ve sonrasında uygulanan politikaların, refah devleti uygulamaları farklı olan çalışma kapsamındaki ülkelerde sosyal harcama düzeylerini

nasıl etkilediği açıklanacaktır. Bu amaçla öncelikle sosyal harcamaların neler olduğu ve nasıl sınıflandırıldığı açıklanacak, daha sonra ülke örnekleri sayısal verilerle incelenecektir.

Kamusal Sosyal Harcamalarının Sınıflandırılması

Sosyal harcamalarının sınıflandırılması uluslararası düzeyde iki yöntemle yapılmaktadır. OECD tarafından yapılan sınıflandırmada harcamalar, Sosyal Harcama Veri Tabanı (SOCX) ile tasnif edilmekte ve izlenmektedir. AB'nin kullandığı sınıflandırmada ise harcamalar Avrupa Bütünleştirilmiş Sosyal Koruma İstatistikleri (ESSPROS)¹⁷ yöntemi ile sınıflandırılmaktadır¹⁸. Bu çalışma kapsamında incelenen ülkelerin AB üyesi ülkeler olduğu dikkate alınarak, daha uygun olduğu düşünülen ESSPROS yöntemi kullanılmıştır. ESSPROS yöntemine göre sosyal harcamaları fonksiyonel ayrımı ve yardımlarla sağlanan faydaların biçimi Tablo-8 ve Tablo-9 da açıklanmaktadır.

Tablo-8: Sosyal Harcamaların Sınıflandırılması (ESSPROS)

Harcama Fonksiyonu / Yardım Biçimi	Parasal Yardımlar	Aynı Yardımlar
Hastalık/ Tedavi Fonksiyonu	–Ücretli hastalık izni	–Yatarak ve ayakta tedavi –Doğrudan yardım –Geri ödeme –Tıbbi malzeme yardımı
Engellilik Fonksiyonu	–Sakatlık aylığı –Erken emeklilik ve malullük ödemesi –Bakım ödeneği –Engellilerin ekonomik uyumu yardımı	–Konut yardımı –Günlük aktiviteler yardımı –Rehabilitasyon
Yaşlılık Fonksiyonu	–Yaşlılık aylığı –Erken emeklilik aylığı –Kısmi emeklilik aylığı –Bakım ödeneği	–Konut yardımı –Günlük aktiviteler yardımı
Dul ve Yetim Fonksiyonu	–Dul ve yetim aylığı –Ölüm yardımı	–Cenaze giderleri

¹⁷ The European System of Integrated Social Protection Statistics, (ESSPROS), AB üyesi ülkelerin sosyal koruma harcaması politikalarının belirlenmesi ve izlenmesinin sağlanmasında gerek duyulacak istatistik verileri uyumlaştırmak için 1970'li yılların sonunda geliştirilmiştir. 2005 yılından itibaren ise Avrupa Parlamentosu tarafından resmi ve yasal istatistik verisi olarak kabul edilmiştir. İlk istatistik veriler 2008 yılında yayımlanmıştır (EU, 2012). Sistemde sosyal harcamalar “Sosyal Koruma Harcamaları” olarak yer almıştır. Bu çalışmada “Sosyal Harcamalar” kavramı kullanılacaktır.

¹⁸ İki yöntem arasındaki temel fark, SOCX’de eğitim harcamaları da sosyal harcamalara dâhil edilmektedir. SOCX yöntemine göre sosyal harcamalar, sosyal amaçlı nakit yardımı, mal ve hizmet yardımı ve sosyal amaçlı vergi indirimini içerir. Yardımlar dar gelirli aileler, hasta, yaşlı ve engelliler, işsizler ve gençlere yöneliktir. Yardımların sosyal yardım olarak kabul edilmesi için kaynakların hane halkı arasında yeniden dağılımını gerçekleştirmesi ve katılımın zorunlu olması gerekmektedir. Merkezi devlet ve sosyal güvenlik kurumları tarafından kontrol edilen yardımlar kamusal sosyal yardımları oluşturmaktadır. Devlet veya devlete ait kurumlar tarafından kontrol edilmeyen yardımlar ise özel yardımlar olarak kabul edilmektedir. Net sosyal yardım harcamaları kamu ve özel sosyal harcamalar ile sosyal amaçlı dolaylı ve dolaysız vergi indirimlerini kapsamaktadır. İstatistik veriler GSYH’nin oranı veya kişi başı dolar cinsinden ölçülmektedir (OECD, 2016).

Aile ve Çocuk Fonksiyonu	–Doğumda çocuk bakım yardımı –Doğum yardımı –Doğumda ebeveyn izin parası –Aile veya çocuk yardımı	–Çocuk gündüz bakımı –Konut yardımı –Evde yardım
İşsizlik Fonksiyonu	–İşsizlik yardımı –Kısmi (geçici) işsizlik yardımı –Emek piyasasından kaynaklı erken emeklilik yardımı –Mesleki eğitim yardımı –İşsizlik fonu ödemeleri	–Mesleki eğitim –İş arama ve yeniden işe yerleştirme
Konut Fonksiyonu		–Kira yardımı –Sosyal konut –Ev sahibine kira ödemesi
Sosyal Dışlanma Fonksiyonu (sınıflandırılmamış)	–Gelir desteği	–Konut yardımı –Alkol ve uyuşturucu bağımlısı rehabilitasyonu

Kaynak: EU, (2012)'den tarafımızca düzenlenmiştir.

Sosyal harcamaların uluslararası düzeyde kabul edilmiş tek bir tanımı yoktur. ESSPROS yöntemine göre sosyal harcama, çeşitli risk ve ihtiyaçların yükünü azaltmak üzere hanehalkı ve bireylere devlet ya da özel organlar tarafından yapılan, aynı ya da nakdi transferlerdir. Böylece sosyal harcamalardan yararlananların gelirinde doğrudan ya da dolaylı yoldan bir artış sağlanmış olmaktadır. Dolayısıyla ESSPROS yöntemi gelirin yeniden dağıtımını gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Sosyal harcama ile sağlanan faydaların kapsadığı alanlar; hastalık, tedavi, engellilik, yaşlılık, aile, çocuk, işsizlik, konut ve sosyal dışlanma olarak ortaya çıkmaktadır (EU, 2012:10). Faydalanma hakkı olan hanehalkı ve kişilere sağlanan faydalar başlıca üç biçimde verilmektedir. Bunlar, nakit ödemeler, hanehalkı ve bireyler tarafından yapılan harcamaların geri ödenmesi ve mal ve hizmet sağlanarak yapılan aynı yardımlardan oluşmaktadır.

Tablo-9: Sosyal Harcamaların Fonksiyonlarına Göre Kısa Açıklaması

Fonksiyon:	Kısa Açıklama:
Hastalık/ Tedavi Fonksiyonu	Engelli olma dışındaki fiziksel veya ruhsal hastalıkların tedavi edilmesi, sağlığın yeniden kazanılması ve iyileştirilmesi için nakit gelir desteği yapılması, ayakta ve yatarak tedavilerde tedavi masraflarının karşılanması ve kişiler tarafından yapılmış tedavi harcamalarının geri ödenmesini içerir.
Engellilik Fonksiyonu	Fiziksel ve ruhsal hastalıklar dışında engelli bireylerin ekonomik ve sosyal olarak yeniden kazanılması için yapılan yardımlardır. Yardımlar nakit gelir desteği, evde ve dışarda günlük aktivitelerin yerine getirilebilmesi için yardım edilmesi, rehabilitasyon ve konut yardımından oluşur.
Yaşlılık Fonksiyonu	Yaşlılara yapılan gelir desteği, yaşlılık aylığı, konut yardımı, kısmi emeklilik ödeneği, erken emeklilik aylığı, bakım ödeneği ve günlük aktivitelerini yerine getirebilmek için yapılan yardımlardan oluşur. Hastalık tedavi giderlerinin dışındadır.
Dul ve Yetim Fonksiyonu	Aile bireylerinin ölümü sonrasında dul ve yetimlere yapılan nakit yardım, dul ve yetim aylığı, ölüm yardımı ve cenaze giderlerinden oluşur.
Aile ve Çocuk Fonksiyonu	Sağlık yardımı dışında annelere hamilelik döneminde, doğum sırasında ve doğum sonrasında yapılan nakit ödemeler, çocuk bakım yardımı, doğum yardımı, doğum öncesi ve sonrası çalışan anne baba için izin parası, aile ve çocuk yardımları, çocuk gündüz bakım yardımı (kreş yardımı) ve ev içi yardımlarını kapsar.

İşsizlik Fonksiyonu	Çalışanların işten ayrıldıkları dönemde ödenen işsizlik aylığı, iş arama ve yeniden işe yerleştirme yardımları ve mesleki eğitimi kapsar.
Konut Fonksiyonu	Barınma giderlerine yardımı içerir. Geçici olarak veya uzun süreli kira yardımı, sosyal konutlara yerleştirme, mortgages taksitleri veya faizlerinin ödenmesini kapsar.
Sosyal Dışlanma Fonksiyonu (sınıflandırılmamış)	Düşük gelirliler, sağlık eğitim ve iş bulma konusunda kronik sorunları olanlara yapılan yardımları içerir. Bu fonksiyonu diğer benzer yardımlardan ayıran özelliği, yardım alanların genellikle toplumsal dışlanmış, göçmen, mülteci, alkol ve madde bağımlılığı olan kişiler ile suçlu ve suç işlemeye eğilimli kişiler olmasındandır.

Kaynak: EU, 2012'den tarafımızca düzenlenmiştir.

Kamusal Sosyal Harcamaların Gelişimi: Ülke Örnekleri

Seçilmiş ülke örneklerinde sosyal harcamaların gelişimi incelenirken önce genel bir değerlendirme yapılacaktır. Bunun için sosyal harcamaların GSYH'ya oranı ve kamu harcamaları içindeki payına bakılacaktır. İkinci olarak 2005 yılı sabit fiyatlarıyla kişi başına sosyal harcama verilerinden yararlanılarak, kişi başına harcamalar ve seçilmiş sosyal harcamaların gelişimi ele alınacaktır. İncelenen sosyal harcama türleri belirlenirken küresel krizin en çok etkilediği ve yardıma daha çok ihtiyaç duyulan alanlar seçilmiştir. Kişi başı işsizlik yardımları, kişi başına aile/çocuk yardımı, kişi başına hastalık/tedavi harcamaları ve kişi başına barınma harcamaları seçilen sosyal harcama türleridir.

1.1.1. Toplam Sosyal Harcamalar

Tablo 10 kamu sosyal harcamalarının GSYH'ya oranlarını göstermektedir. 2000'li yıllardan itibaren Güney Avrupa ülkelerinde sosyal harcamalar artmaya başlamıştır. Bu artışın gerisinde bölge ülkelerinin düşük olan sosyal harcama düzeylerini AB düzeyine çıkarma çabasının olduğu söylenebilir.

Bir bütün olarak bakıldığında ise 2007-2009 krizin başlangıç döneminde tüm ülkelerde sosyal harcamaların GSYH'ya oranının arttığı görülmektedir. 2007-2009 döneminde sosyal harcama oranlarındaki artışın iki nedenden kaynaklandığı söylenebilir. Birincisi küresel krizle birlikte ekonomilerin yavaşlaması veya küçülmesi nedeniyle sosyal harcamaların sabit kalması durumunda bile oran olarak artmış olmasıdır. İkincisi, küresel kriz karşısında ülkelerin kriz karşısında uygulamaya koydukları mali teşvik/canlandırma paketlerinden dolayı reel kamu harcamaları ve sosyal harcamaların artmış olmasıdır¹⁹.

AB'nin bir borç krizine girmesiyle birlikte, 2010 ve 2011 yıllarında sosyal harcamaların GSYH'ya oranları azalış eğilimine girmiştir. Bu azalışta birçok ülkede uygulanan mali konsolidasyon paketlerinin etkili olduğu söylenebilir. İskandinav ülkelerinde azalma görece olarak daha yavaş olmuş ve sosyal harcama oranı sabit kalmıştır. İngiltere ve İrlanda gibi liberal ülkelerde kriz öncesinde keskin bir biçimde artan oran benzer şekilde hızla tersine dönmüştür. K. Avrupası/Bismarkçı ülkelerde (Almanya hariç) azalma çok daha ılımlı bir şekilde gerçekleşmiş ve daha sonra artış eğilimi devam etmiştir. Almanya'da 2009-2011 döneminde azalan sosyal harcama oranı daha sonra sabit bir seyir

¹⁹ 2008-2010 yılları arasında gelişmiş ülkelerin 1129 milyar dolarlık toplam canlandırma paketinin %38,3'ü vergi kesintileri, %61,7'si harcama artışları ile ilgili iken, gelişmekte olan ülkelerin toplam 937 milyar dolarlık canlandırma paketinin %4,7'si vergi kesintisi, %95,3'ü harcama artışlarını içermektedir (UNCTAD, 2011).

izlemiş ve 2000'ler düzeyinin gerisine düşmüştür. Güney Avrupa ülkelerinde 2008-2009 döneminde sosyal harcamaların GSYH'ya oranı artarken, 2010-2012 döneminde Yunanistan hariç, diğer ülkelerde ılımlı artış seyri devam etmiştir. Ancak 2012 yılında Yunanistan'da, 2013 yılında ise Portekiz ve İspanya'da azalmaya başlamıştır.

Tablo 10: Seçilmiş AB Ülkelerinde Kamu Sosyal Harcamaları 2004-2014 (GSYH %)

Ülkeler/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	25,62	25,63	25,50	25,43	26,67	29,05	28,84	29,42	30,30	30,87	30,69
Almanya	26,75	26,99	25,79	24,81	25,01	27,60	26,82	25,55	25,45	25,58	25,80
Fransa	29,64	29,59	28,99	28,83	29,11	31,47	31,68	31,38	31,47	31,95	31,88
Hollanda	21,25	21,75	21,50	21,27	20,94	23,13	23,67	23,48	24,13	24,55	24,74
Danimarka	27,69	27,27	26,61	26,01	26,22	29,74	29,85	30,06	30,16	30,18	30,14
Finlandiya	24,93	24,99	24,71	23,68	24,32	28,28	28,65	28,31	29,41	30,55	31,04
İsveç	29,21	28,74	28,13	27,03	27,19	29,42	27,85	27,21	27,73	28,23	28,11
Norveç	22,67	21,07	19,80	19,98	19,54	22,79	22,36	21,82	21,68	22,03	22,03
İrlanda	15,76	15,75	15,89	16,59	19,54	23,41	23,28	22,34	22,02	21,87	20,99
İngiltere	20,17	20,18	19,98	20,14	21,64	23,91	22,82	22,71	23,03	22,52	21,74
Yunanistan	19,99	21,08	21,30	21,47	22,22	24,38	24,24	25,70	26,12	24,29	24,00
İspanya	20,62	20,89	20,90	21,35	22,77	26,13	26,69	26,80	27,12	27,33	26,77
İtalya	24,66	24,85	24,95	24,77	25,78	27,78	27,77	27,54	28,08	28,67	28,64
Portekiz	21,97	22,84	22,60	22,39	22,80	25,27	25,21	24,80	24,79	25,81	25,21

Kaynak: OECD, Social Expenditure: Aggregated data, (<https://data.oecd.org/social-exp/social-spending.htm#indicator-chart>) (Erişim, 10.01.2016).

Sosyal harcamaların gelişimi açısından önemli bir gösterge de kamu harcamaları içindeki payıdır. Bu durum Tablo 11'de sergilenmektedir. 2000'lerin başlarından itibaren ülkelerin kamu harcamaları içindeki sosyal harcama payının %45-66 gibi oldukça yüksek düzeylerde seyrettiği söylenebilir. K. Avrupası/Bismarkçı ülkeler açısından krizle birlikte Fransa ve Hollanda'da küçük bir azalma gerçekleşirken, 2009-2010 yıllarından itibaren Belçika hariç diğer ülkelerde bir artış gerçekleşmiştir. İskandinav ülkeleri içinde İsveç ve Norveç'te 2004-2007/8 yılları arasında kamu harcamaları içinde sosyal harcamalarının payı azalmış, sonrasında İsveç'te istikrarlı, Norveç'te ise dalgalı bir biçimde artmıştır. Finlandiya'da dalgalı bir seyir izlemesine rağmen sürekli artış trendini korumuştur. Danimarka'da ise kriz öncesi sosyal harcamaların payındaki artış, kriz sonrasında yerini azalışa bırakmış, ancak 2012'den itibaren tekrar artmaya başlamıştır. Bütün ülkeler arasında en dikkat çekici örnek İrlanda'dır. 2000'lerin başında sosyal harcamaların kamu harcamalarının içindeki payı %40'lardan %50 düzeyine yükselen ülkede, küresel krizle birlikte küçük bir azalış gerçekleşmiştir. Ancak 2009 yılındaki artıştan sonra 2010 yılında keskin bir biçimde azalarak %37'lere kadar inmiştir. Devamında tekrar artış trendine girmiştir. Sosyal harcamaların kamu harcamaları içindeki payı Güney Avrupa ülkelerinde farklı seyretmiştir. İtalya'da, diğer ülkelere farklı olarak istikrarlı bir biçimde art-

mış, 2010-2011 döneminde sabit kalmış, devamında artış eğilimine girmiştir. Portekiz, İspanya ve Yunanistan'da 2004-2006 yıllarında arasında sosyal harcama oranı artmıştır. Ancak kriz öncesinde azalan oran devam etmiş ve Portekiz'de 2010, İspanya ve Yunanistan'da ise 2008 yılı düzeyine kadar düşmüştür. Portekiz ve Yunanistan'da sosyal harcamaların kamu harcamaları içindeki payı 2009-2010 yıllarından itibaren artarken, İspanya'da 2012 yılında azalmıştır.

Tablo 11:Seçilmiş AB Ülkelerinde Toplam Sosyal Harcamaların Kamu Harcamalarına Oranı 2003-2013

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	53,25	55,07	52,15	54,94	54,41	55,20	55,40	55,16	54,56	53,62	54,25
Almanya	62,23	62,68	62,59	62,19	62,60	62,12	64,08	62,96	63,90	64,50	65,15
Fransa	57,04	57,82	57,80	57,75	57,45	57,19	57,46	57,95	58,14	58,63	59,09
Hollanda	59,47	60,89	61,96	62,43	62,16	60,81	60,83	62,03	64,00	65,63	67,40
Danimarka	56,13	56,43	57,50	56,92	58,63	57,29	57,80	57,46	56,80	55,20	58,82
Finlandiya	51,73	51,94	51,88	52,48	52,24	51,95	52,88	53,33	53,00	53,53	54,16
İsveç	55,92	56,37	55,96	55,72	55,20	55,04	56,67	55,81	55,88	56,71	57,33
Norveç	55,83	56,15	55,35	53,88	53,23	53,98	55,10	55,73	56,43	57,01	56,70
İrlanda	49,67	49,77	50,02	49,45	48,28	47,91	50,59	37,26	51,00	54,91	55,57
İngiltere	59,87	58,64	57,92	57,27	59,27	56,77	58,68	59,00	61,14	61,69	62,58
Yunanistan	48,55	47,44	52,85	52,53	50,45	49,77	50,45	54,52	56,10	57,26	
İspanya	51,66	51,33	52,48	52,37	52,05	52,08	53,41	54,05	55,58	53,24	56,85
İtalya	52,48	53,36	53,66	53,73	54,88	55,80	56,33	57,83	58,09	57,64	58,36
Portekiz	50,31	50,72	51,04	52,41	51,81	51,64	51,35	49,74	51,51	54,36	55,29

Kaynak: Eurostat verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır. (<http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim 28.01.2016)).

Sosyal harcamaların gelişimini daha iyi yansıtabilecek bir göstergede sabit fiyatlarla kişi başı sosyal harcama miktarıdır. Tablo 12 bu amaçla oluşturulmuştur.

Tablo 12: Kişi Başına Toplam Sosyal Harcamalar 2003-2013 (Euro, 2005 sabit fiyatlarıyla)

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	7736	7930	7974	7989	8040	8385	8921	8897	8927	8909	8952
Almanya	8234	8118	8067	7996	7989	8104	8789	8839	8710	8911	8973
Fransa	8255	8460	8597	8674	8778	8791	9206	9365	9345	9491	9634
Hollanda	8564	8725	8764	9315	9500	9787	10465	10690	10651	10703	10665
Danimarka	11065	11348	11570	11556	12039	11994	12705	12907	12567	12470	12834
Finlandiya	7518	7826	8011	8202	8317	8527	9034	9196	9176	9398	9687
İsveç	9970	10100	10228	10396	10368	10370	10617	10542	10572	10840	11185
Norveç	12115	12378	12505	12819	13332	13894	14597	14847	15417	15833	16086
İrlanda	6164	6427	6823	7068	7350	7815	8936	9131	8879	8771	-
İngiltere	7512	7777	7976	8100	8531	8749	9169	9060	8974	9046	8926
Yunanistan	3771	3955	4366	4531	4692	4972	5217	4995	4715	4504	-
İspanya	4036	4126	4285	4393	4529	4702	5196	5127	5079	4852	4773
İtalya	6313	6417	6501	6643	6742	6851	7102	7126	6985	6854	6771
Portekiz	3358	3490	3598	3637	3612	3642	4024	4069	3890	3769	4000

Kaynak: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim: 24.01.2016).

K.Avrupası/Bismarkçı ülkeler arasında Almanya ve Belçika'da kriz öncesinde kişi başı sosyal harcama miktarının 8000 Euro düzeyinde seyrettiği gözlenmektedir. Fransa'da kriz öncesi artmaya başlayan kişi başı sosyal harcama miktarı kriz sürecinde de devam etmiş 2013 yılında neredeyse 1000 Euro artmıştır. Hollanda'da 2005 yılında 8764 Euro olan kişi başı sosyal harcama miktarı 2010 yılında % 22 oranında artarak 10.600 Euro düzeyine sışramıştır. 2010 sonrasında ise sabit bir seyir izlemiştir. İskandinav ülkeleri beklenebileceği gibi yüksek kişi başı sosyal harcama düzeylerini sürdürmeyi ve hatta sürekli arttırmayı başarabilmiştir. Norveç ve Finlandiya'da bu süreç sürekli artış biçimde olurken, İsveç ve Danimarka'da kriz sonrası 2010-2012 yılları arasında önemsiz sayılabilecek azalışlar gerçekleşmiştir. İngiltere ve İrlanda gibi liberal ülkelerde kişi başı sosyal harcama düzeyi 2003-2009 döneminde sırasıyla %22 ve %45 oranında önemli bir artış göstermiştir. 2010 yılından itibaren İngiltere'de sabit bir seyir izlerken İrlanda'da azalmaya başlamıştır. Kişi başı sosyal harcamalar açısından Güney Avrupa ülkeleri bir takım farklılıklara göstermektedir. Bunların ilki, İspanya hariç, diğer üç ülkede kişi başı sosyal harcama düzeyinin oldukça düşük olmasıdır. Öyle ki Güney Avrupa ülkelerinin kişi başına sosyal harcama düzeyi Kıta Avrupası ve İskandinav ülkelerindeki düzeylerin neredeyse üçte biri kadardır. İkincisi kriz öncesi artış eğiliminde olan kişi başına sosyal harcamaların dört ülkede 2009-2010 döneminden sonra azalmasıdır. Bu azalış başta Yunanistan olmak üzere İtalya ve İspanya'da daha şiddetli iken, Portekiz'de daha ılımlı ve dalgalı bir biçimde gerçekleşmiştir.

1.1.2. Seçilmiş Sosyal Harcama Türlerinin Gelişimi

Çalışmada ilk olarak kişi başı işsizlik yardımı harcamaları ele alınmıştır. Kriz ve mali konsolidasyon koşulları altında en dikkat çeken sosyal harcama kuşkusuz işsizlik yardımı harcamasıdır, bu veriler Tablo 13'den izlenebilir.

Tablo13: Kişi Başına İşsizlik Yardımı Harcamaları 2003-2013 (Euro, 2005 sabit fiyatlarıyla)

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	955	985	990	991	965	966	1100	1105	1086	1067	1001
Almanya	624	612	567	514	446	417	528	487	386	356	355
Fransa	616	616	607	571	544	522	521	544	521	538	553
Hollanda	494	506	499	439	382	356	478	520	482	567	561
Danimarka	1057	1043	965	810	497	414	616	770	742	742	720
Finlandiya	719	742	718	678	625	588	715	736	628	636	705
İsveç	574	617	610	562	390	309	436	477	410	438	465
Norveç	378	382	329	222	168	255	404	471	413	383	375
İrlanda	501	519	517	546	583	699	1112	1378	1322	1275	
İngiltere	203	202	206	196	166	189	253	222	210	211	181
Yunanistan	209	227	218	203	206	243	300	294	335	274	
İspanya	435	433	452	450	446	498	751	678	723	668	608
İtalya	107	114	121	124	280	292	368	359	362	373	389
Portekiz	171	185	195	188	173	157	205	219	201	243	259

Kaynak: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim:24.01.2016).

Kıta Avrupası ülkeleri arasında Belçika hariç, diğer üç ülkede 2003-2008 döneminde bu harcamalar sürekli azalmıştır. Yardımlarındaki azalış Almanya'da %33, Hollanda %28, Fransa'da %15 oranında gerçekleşmiştir. Kriz sonrası, 2008-2009 döneminde işsizlik yardımları Almanya, Hollanda ve Belçika'da daha belirgin olmak üzere, Fransa'da ise daha ılımlı bir biçimde artmıştır. 2010 yılından itibaren ise Almanya ve Belçika'da işsizlik yardımları azalmıştır. Öyle ki bu azalış Almanya'da %33 ve Belçika'da %9 oranında olmuştur. İskandinav ülkeleri açısından yapılabilecek ilk gözlem 2003-2007/8 döneminde dört ülkede kişi başına işsizlik yardımlarının azalmasıdır. Ancak krizin etkisiyle bu etki tersine dönmüş 2008-2010 yılları arasında hızlı bir artış eğilimine girmiştir. Bu tarihten sonra Danimarka ve Norveç'te azalmaya başlarken, Finlandiya ve İsveç'te kısa bir düşüşten sonra tekrar toparlanmıştır. Küresel krizin etkilerini en derinden yaşayan İrlanda'da işsizlik yardımları 2007-2010 döneminde %97 gibi keskin bir artış sergilemiştir. İngiltere'de ise sabit bir seyir izleyerek 200 Euro düzeyinde hareket etmiştir. Güney Avrupa ülkeleri Kıta Avrupası ve İskandinav ülkelerinin neredeyse yarısı kadar işsizlik yardımına sahiptir. Krizin etkisiyle İtalya ve İspanya'da daha belirgin olmak üzere tüm ülkelerde işsizlik yardımları artmıştır. Kişi başına işsizlik yardımı 2009 yılında bir önceki yıla göre İspanya'da %51, İtalya %26, Portekiz'de %31 ve Yunanistan'da %23 oranında

artmıştır. İspanya ve Yunanistan’da 2010 sonrasında işsizlik yardımları azalırken, İtalya’da sabit kalmıştır. Güney Avrupa ülkeleri için vurgulanması gereken nokta kriz sonrasında işsizlik yardımlarının azalmasına karşın kriz öncesi düzeylere kadar inmemiş olmasıdır.

İkinci olarak kişi başına aile/çocuk yardımı harcamaları incelenmiştir. Buna ilişkin veriler Tablo 14’ten sergilenmektedir. Kıta Avrupası ülkeleri içinde Almanya ve Hollanda’nın durumu oldukça ilginçtir. Almanya’da aile/çocuk yardımları 2003-2007 sürekli azalırken, tersine Hollanda’da artmıştır. Kriz sonrasında ise Almanya’da artmaya başlarken, Hollanda’da azalmıştır. Fransa ve Belçika’da kriz öncesinde artmaya başlayan aile/çocuk yardımları, kriz sonrasında Fransa’da azalmaya başlamış, Belçika’da ise 2011 yılına kadar artmaya devam etmiş, sonrasında ise azalmıştır.

Tablo14: Kişi Başına Aile/Çocuk Yardımı Harcamaları 2003-2013 (Euro, 2005 sabit fiyatlarıyla)

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	599	602	604	610	639	632	670	670	672	636	638
Almanya	892	884	839	799	796	816	879	922	923	951	961
Fransa	660	674	689	731	733	725	714	702	693	700	706
Hollanda	392	395	398	475	524	406	429	413	399	354	326
Danimarka	1.423	1.436	1.454	1.478	1.551	1.576	1.635	1.603	1.501	1.443	1.424
Finlandiya	835	870	899	917	937	959	990	994	996	1.011	1.011
İsveç	924	944	964	1.027	1.047	1.069	1.067	1.085	1.102	1.122	1.151
Norveç	1.393	1.447	1.489	1.560	1.649	1.701	1.781	1.818	1.894	1.925	1.947
İrlanda	909	931	967	1.007	1.056	1.147	1.283	1.212	1.154	1.129	-
İngiltere	512	512	486	471	851	907	968	1.006	989	972	942
Yunanistan	267	265	273	272	282	301	341	308	279	237	-
İspanya	215	224	246	258	273	291	313	303	273	259	248
İtalya	245	250	246	262	282	283	308	279	283	274	269
Portekiz	204	173	173	175	180	191	212	210	178	174	173

Kaynak: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim, 24.01.2016).

İskandinav ülkelerinde kişi başına aile/çocuk yardımı harcamaları Danimarka hariç, sürekli bir artış göstermiştir. Danimarka’da 2009 yılından sonra sürekli azalmıştır. İngiltere ve İrlanda’da çok keskin artışlar söz konusudur. İrlanda’da 2003-2009 döneminde %90, İngiltere’de ise 2006-2010 döneminde %112 oranında bir artış gerçekleşmiştir. Ancak bu eğilim 2009-2010 yıllarında tersine dönmüş kişi başına aile/çocuk yardımları azalmaya başlamıştır. Güney Avrupa ülkeleri açısından dikkat çeken nokta 2009 yılına kadar dört ülkede aile/çocuk yardımlarının sürekli olarak artmasıdır. Ancak bu durum 2010 yılından itibaren hızla tersine dönmüş, neredeyse ülkelerin tamamında kriz öncesi düzeylere veya altına kadar gerilemiştir.

Üçüncü olarak kişi başına hastalık/televi harcamaları incelenmiştir. Buna ilişkin veriler Tablo-15 gösterilmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde kişi başına hastalık/televi harcamalarının benzer bir seyir izlediği söylenebilir. Bu ülkelerde kriz döneminde başlayan artış ya istikrarlı bir biçimde devam etmiş ya da sabit kalmıştır. Ancak Hollanda’da kişi başına hastalık/televi harcamalarındaki artış diğer ülkelere göre daha keskin bir biçimde olmuştur. Öyle ki bu artış 2005-2012 döneminde %45 oranında gerçekleşmiştir. İskandinav ülkeleri içine Finlandiya ve İsveç’te görece istikrarlı bir seyir izlerken, Danimarka’da 2009 sonrasında azalmıştır. Norveç’te 2005-2009 döneminde %18 oranında artış göstermiş, 2010 yılındaki azalıştan sonra artış eğilimini sürdürmüştür. Güney Avrupa ülkelerinde kişi başına hastalık/televi harcamalarının gelişimi oldukça dramatiktir. Portekiz istisna olmak üzere, 2000’lerden itibaren başlayan artış 2009 yılında en yüksek düzeyine ulaşmış iken bu eğilim 2010-2013 döneminde tersine dönmüş, İtalya’da %11, İspanya’da %18, Portekiz’de %18 ve Yunanistan’da %38 oranında azalmıştır.

Tablo15: Kişi Hastalık/Tedavi Harcamaları 2003-2013 (Euro, 2005 sabit fiyatlarıyla)

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	2.022	2.140	2.144	2.090	2.161	2.257	2.407	2.418	2.446	2.457	2.461
Almanya	2.314	2.213	2.205	2.214	2.296	2.390	2.712	2.744	2.772	2.879	2.949
Fransa	2.304	2.382	2.413	2.413	2.436	2.430	2.533	2.566	2.559	2.565	2.604
Hollanda	2.498	2.482	2.508	2.853	2.899	3.228	3.450	3.547	3.585	3.636	3.482
Danimarka	2.203	2.268	2.331	2.426	2.502	2.581	2.689	2.652	2.574	2.539	2.489
Finlandiya	1.825	1.929	2.007	2.079	2.123	2.213	2.244	2.256	2.280	2.312	2.322
İsveç	2.726	2.655	2.622	2.681	2.675	2.661	2.642	2.592	2.664	2.715	2.796
Norveç	4.089	4.017	3.930	4.092	4.250	4.425	4.659	4.575	4.640	4.703	4.762
İrlanda	2.214	2.345	2.561	2.580	2.717	2.815	3.061	2.946	2.782	2.714	-
İngiltere	2.207	2.326	2.416	2.496	2.485	2.491	2.607	2.653	2.675	2.690	2.688
Yunanistan	967	1.017	1.181	1.264	1.286	1.397	1.484	1.411	1.165	926	-
İspanya	1.229	1.270	1.312	1.357	1.385	1.448	1.502	1.450	1.381	1.252	1.192
İtalya	1.523	1.615	1.676	1.717	1.669	1.714	1.731	1.730	1.660	1.584	1.539
Portekiz	899	993	1.014	996	968	969	1.095	1.060	917	891	897

Kaynak: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim, 24.01.2016).

Son olarak kişi başına barınma harcamaları incelenmiştir. Bu harcamaya ait veriler Tablo-16’den izlenebilir. Kıta Avrupası ülkelerinde kriz öncesinde kişi başı barınma harcamaları çok ılımlı bir artış göstermiştir. Bu artış Almanya ve Belçika’da Hollanda ve Fransa’ya göre daha fazla olmuştur. Kriz sonrasında ise bütün ülkelerde görece istikrarlı ve sabit bir seyir izlemiştir. İskandinav ülkelerinde Danimarka ve Norveç’te çok önemli bir değişiklik göstermemiş, ancak Finlandiya’da 2008 yılında bir önceki yıla göre %73 oranında artmıştır. İsveç’te ise kriz öncesi başlayan azalma 2011 yılına kadar devam etmiş, sonrasında ise az da olsa artmıştır. İrlanda’da 2000’li yılların başından 2008’e kadar 50 Euro civarında seyretmiştir. Ancak krizle birlikte 2010 yılında bir önceki yıla göre %180 gibi

muazzam bir artış göstermiştir. 2011 yılından itibaren ise azalmaya başlamıştır. Kişi başına barınma harcamalarının İngiltere’de diğer ülkelere kıyasla oldukça yüksek düzeylerde seyrettiği söylenebilir. 2003-2006 yılları arasında artan kişi başı barınma harcamaları 2007 yılında keskin bir biçimde azalmasına karşın, krizin etkisiyle 2008-2012 dönemi boyunca istikrarlı bir biçimde artmıştır. Güney Avrupa ülkeleri içinde İspanya ve Yunanistan’ın durumu oldukça dikkat çekicidir. Kriz öncesinde İspanya ve Yunanistan’da sürekli artan kişi başına barınma harcamaları kriz sonrasında keskin bir biçimde azalmıştır. 2008-2012 döneminde barınma harcamaları Yunanistan’da %63, İspanya’da ise 2011-2013 yılları arasında %59 oranında gerçekleşmiştir.

Tablo16: Kişi Başına Barınma Harcamaları 2003-2013 (Euro, 2005 sabit fiyatlarıyla)

Ülkeler/Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belçika	16	17	19	39	43	67	72	65	67	74	72
Almanya	96	103	176	192	188	180	195	196	186	183	182
Fransa	224	226	221	217	216	223	233	234	233	233	238
Hollanda	104	106	105	123	127	125	124	127	128	125	129
Danimarka	249	263	270	259	265	261	262	267	270	271	269
Finlandiya	84	84	83	82	79	137	147	155	157	164	174
İsveç	178	176	176	176	169	162	158	160	159	169	171
Norveç	83	73	70	74	77	78	80	87	93	86	83
İrlanda	47	51	53	56	60	65	74	207	202	180	-
İngiltere	408	428	439	451	367	383	436	446	454	466	461
Yunanistan	84	89	94	96	92	98	93	66	56	36	-
İspanya	31	32	36	36	40	41	41	44	46	28	19
İtalya	2	2	3	3	4	7	8	7	7	7	6
Portekiz	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0

Kaynak: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/social-protection/data/database> (Erişim, 24.01.2016).

Bir bütün olarak 2007-2011 döneminde kamu sosyal harcamaların Euro bölgesinde ve AB-27 üyelerinde arttığı söylenebilir. Buna karşın, Avrupa’da 2010 ve 2011 yıllarında sosyal harcamalar azalış eğilimine girmiştir. Sosyal harcamalar ekonomilerin kötü zamanlarında otomatik istikrarlandırıcı işlevi görmektedir. Harcama düzeyi arttığında piyasadan elde edilen gelirlerdeki azalmayı izleyerek hane halklarının harcanabilir gelirinde başlangıçtaki azalmayı kısmen telafi edebilmektedir. Sosyal koruma sisteminin istikrarlandırıcı işlevi günümüzde işsizlik yardımlarında belirgin olarak ortaya çıkmaktadır (Bontout ve Lokajikova, 2013).

Küresel krizin bir AB borç krizine dönmesiyle birlikte genelde tüm ülkelerde özelde ise Güney Avrupa ülkelerinde işsizlik oranlarının hızla artması işsizlik yardımlarının artışındaki en önemli et-kendir. Buna karşın, sağlık, aile/çocuk ve konut/barınma harcamalarındaki artış daha sınırlı düzey-lerde olmuştur.

2010-2011 dönemiyle birlikte sosyal harcamaları Güney Avrupa ve Liberal ülkelerde azalmaya başlamıştır. Sosyal harcamalardaki bu azalışlar hem yardım çeşitlerini hem de nakit yardımları etkilemiştir. 2012 yılında AB genelinde durgunluğun ikinci evresine girilmesi ve birçok ülkede hayata geçirilen mali konsolidasyon politikaları harcama azalışlarının temel belirleyicisi olmuştur.

Küresel kriz ve mali konsolidasyon politikalarının sosyal harcamalar dışındaki bir başka etkisi de gelir dağılımı yoksulluk konusunda gözlenen değişimdir. Özellikle piyasadan elde edilen gelirlerdeki keskin azalmalar gelir dağılımında önemli değişimleri beraberinde getirmiştir. Yapılan bir çalışmaya göre Yunanistan'da 2013 yılındaki (ortalama) gelirin altında kalan nüfusun oranının 2009 yılındaki yoksulluk çizgisinden %45 daha fazla olduğu sonucuna varılmıştır. Bu 25 puanlık dramatik bir artışı göstermektedir. Benzer şekilde bu değişim Portekiz'de %3,6, İspanya'da %4,5 ve İtalya'da %3,0 olarak gerçekleşmiştir. Gini katsayısı açısından bakıldığında Yunanistan'da inanılmaz bir artış olduğu gözlenmektedir. Gini katsayısı %13 oranında artarak 0,321'den 0,364'e çıkmıştır. İspanya'da ise bir miktar artmış (2013'te), Portekiz'de (2009-2013) düzenli olarak azalmış ve İtalya'da neredeyse aynı kalmıştır (Matsaganis ve Leventi, 2014:402).

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

2008 yılından ABD ortaya çıkan küresel finansal kriz, kısa sürede birçok ülkeyi derinden etkileyerek AB borç krizine evrilmiştir. Kriz karşısında ülkeler ilk önce kurtarma ve canlandırma paketlerini uygulamaya koyarak krizin etkilerini hafifletmek ve/veya ortadan kaldırmaya çabalamıştır. 2010 yılından itibaren AB'de krizin derinleşmesiyle birlikte, artan kamu borçları ve bütçe açıkları canlandırma paketlerinin yerini mali konsolidasyon paketlerinin almasına neden olmuştur. 2012 yılına gelindiğinde AB ekonomilerinde beklenen iyileşmenin ortaya çıkmaması, aksine durgunluğun devam etmesi "çift dipli resesyon" olgusunu gündeme getirmiştir. Günümüzde ABD'den farklı olarak AB'de beklenen bir ekonomik canlanma gerçekleşmemiştir. Aksine krizin derinleşme olasılığının devam edebileceği öngörülmektedir. 2016 başında OECD İstişare Komitesi Başkanı W. White'ın yeni bir küresel borç krizinin ortaya çıkabileceğine yönelik açıklamaları bu sürecin devam ettiğini göstermesi açısından önemlidir.

AB açısından dikkat çeken nokta 2010 yılından itibaren birçok ülkede mali konsolidasyon politikalarının hayata geçirilmiş olmasıdır. Mali konsolidasyon paketlerinin içeriği vergi artışı ve harcama kesintilerinden oluşmaktadır. Bir yandan krizin ortaya çıkardığı sorunlar diğer yandan mali konsolidasyon politikaları hane halklarının gelirlerinin azalmasına ve sosyal koruma taleplerinin artmasına yol açmıştır. Mali konsolidasyon paketlerinin özellikle harcama kesintilerine dayanması kamu harcamalarının kısılması yoluyla sosyal harcamaları etkilemiştir. Birçok ülkede oldukça sert bir biçimde uygulamaya konan mali konsolidasyon paketleri siyasal ve toplumsal nedenlerle ya tam olarak uygulanamamış yada siyasal iktidar değişimleri sonucunda farklı bir biçimde hayata geçirilmiştir.

Küresel kriz sonrasında bir bütün olarak 2007/8-2010 döneminde AB ülkelerinde sosyal harcamalar artış göstermiştir. Buna karşın, 2010 sonrasında bu eğilim tersine dönerek ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, azalmış veya sabit kalmıştır. Kriz ve mali konsolidasyon politikalarının sosyal harcamalara etkisinin refah devleti uygulamaları kapsamında farklılık gösterdiği söylenebilir. Kriz sonrasında İskandinav Refah Devleti kapsamındaki ülkelerin hemen tamamında sosyal harcamaların

artışı sürdürülebilmiştir. Bu açıdan özellikle İsveç ve Norveç gibi yüksek sosyal harcama düzeyine sahip ülkeler krizi görece sorunsuz geçirmiş ve ciddi bir kamu finansmanı problemi yaşamamıştır. Güney Avrupa Refah Devletleri kuşkusuz kriz ve mali konsolidasyon politikalarından en fazla etkilenen ülkelerdir. Bu ülkelerde mali konsolidasyon paketleri sonrasında kişi başı sosyal harcama miktarı azalmıştır. Üstelik İspanya gibi kriz öncesinde yüksek büyüme oranı ve bütçe fazlasına sahip ülkelerin küresel krizin kurbanı olduğu, bu nedenle krizin maliyetinin mali konsolidasyon paketleriyle toplumun farklı kesimlerine yansıtıldığı söylenebilir.

Sosyal harcamaların alt kalemleri dikkate alındığında ise kriz sonrasında en hızlı artan harcamanın işsizlik yardımları olduğu görülmüştür. Özellikle İrlanda ve Güney Avrupa ülkelerinde bu artış dikkat çekicidir. Kuşkusuz bu durum, kriz sonrasında AB’de en yüksek işsizlik oranına sahip ülkeler olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat işsizlik yardımları mali konsolidasyon politikalarıyla birlikte tekrar azalmaya başlamıştır. Kıta Avrupası ülkelerinde de kriz öncesinde artan işsizlik yardımları 2010 sonrasında azalmış, sadece İskandinav ülkelerinde kriz sonrasında istikrarlı bir biçimde sürdürülebilmiştir. Sosyal harcamalar açısından en dikkat çeken gelişmelerden bir tanesi de Güney Avrupa ülkelerinde aile/çocuk yardımı, barınma, hastalık ve tedavi harcamalarında gözlenen keskin azalmalardır. Öyle ki diğer ülkelerle kıyaslandığında zaten düşük olan bu harcamalar kriz öncesi düzeylerin bile gerisinde kalmıştır.

Mali konsolidasyon politikalarının hane halkları üzerindeki etkisi yalnızca makroekonomik ve finansal durum, emek piyasası ve gelir eşitsizliği açısından ele alınamaz. Buna ek olarak, kamu harcamalarının kesintiye uğraması nedeniyle toplumun özellikle alt gelir grupları açısından bazı temel kamu hizmetlerinden yararlanma ve/veya erişme koşullarının ortadan kalkmasına da neden olacağı dikkate alınmalıdır.

Çalışmanın başında ifade edildiği gibi, ekonomik kriz ile sosyal harcamalar arasındaki ilişki iki düzeyde ele alınabilir. İlk olarak kriz karşısında bireylerin ve toplumsal kesimlerin yaşadıkları sorunların ortadan kaldırılması için sosyal harcama taleplerinin artmasıdır. İkinci olarak kriz karşısında uygulanan mali politikalar sosyal harcamaları etkilemektedir. Bu bağlamda, küresel finansal kriz sonrasında birçok AB ülkesinde sosyal harcamalar artış göstermiştir. 2010 yılından itibaren ise küresel krizin bir AB borç krizine dönmesiyle birlikte uygulanan mali politikalar sosyal harcamaları etkilemiştir. Kriz sonrasında artan sosyal harcamalar ya azalmış ya da sabit kalmıştır. Sosyal harcamalar hem ülkelerin karşı karşıya kaldıkları ekonomik koşullar hem de ülkelerin farklı refah sistemlerine sahip olması nedeniyle sosyal harcamaların seyri farklılaşmıştır. Bu açıdan İskandinav refah devletleri sosyal harcama artışlarını sürdürebilirken Güney Avrupa refah devleti ülkelerinde ise sosyal harcamalar azalmıştır.

Sonuç olarak, küresel ekonomik kriz ve mali konsolidasyon politikaları sadece eşitsizlik ve büyümenin yönlendiricisi olarak değil, aynı zamanda krizin maliyetlerinin nasıl paylaşıldığı/paylaşılacağı konusundaki makro düzenlemeler bağlamında da değerlendirilmelidir. Bu açıdan küresel kriz ve sosyal harcamalar arasındaki ilişki konusunda birkaç noktanın altı çizilebilir. İlk olarak, bilindiği gibi küresel kriz finansal sistemden kaynaklanmış krizden kurtulmak için yapılan müdahalelerin maliyeti kamu maliyesine yüklenmiştir. Bu nedenle krizin suçluları ile kurbanları arasında doğrusal olmayan bir durum ortaya çıkmıştır. Başka bir deyişle, küresel krizin ve daha sonra ortaya çıkan AB borç kri-

zinin maliyeti toplumun büyük bir bölümüne ve özellikle çalışanlara aktarılmıştır. İkinci olarak, küresel kriz ve borç krizi sonrasında finansal sektöre yönelik herhangi bir düzenleme ve vergilendirme konusu gündeme gelmemiştir. Bu çerçevede finansal sektöre yönelik bir vergilendirme önerilebilir. Üçüncüsü ise devletin krizler karşısında finansal sektörü son başvuru mercii olarak kurtarıırken çalışanlar için bu politika gündeme gelmemiştir. Finansal piyasalar için uygulanan bu yaklaşımın emek içinde uygulanması talep edilebilir. Başka bir deyişle, devletin istihdam konusunda son başvuru mercii rolünü kriz koşullarında yerine getirmesi önerilebilir.

Kaynakça

- Albo, Greg ve Bryan Evans (2012), “Kurtarma Stratejilerinden Çıkış Stratejilerine Geçiş: Kamuda Kemer Sıkma Kavgası”, Leo PANICTH, Greg ALBO, ve Vivek CHIBBER (Ed.), Sosyalist Register 2011 Bu Defaki Kriz, *Yordam Kitap*, İstanbul, ss.310-335.
- Alesine, F. Alberto and Silvia Ardagna; (2010), *Large Changes in Fiscal Policy: Taxes Versus Spending*, NBER Working Paper, No.15438, <http://www.nber.org/papers/w15438> (Erişim:05.10.2013).
- Arcanjo, Manuela (2011), “Welfare State Regimes and Reforms: A Classification of Ten European Countries between 1990 and 2006”, *Social Policy & Society*, 10(2): 139-150.
- Arın, Tülay (1997), “Toplumsal Eşitsizlikler Ve Sosyal Haklara Karşı Yükselen Sosyal Politika Söylemi”, *I. Uluslararası ODTÜ İktisat Kongresinde Sunulan Tebliğ*. 18-20 Eylül. Ankara.
- Arın, Tülay (1993), “Refah Devleti: Bir Analiz Çerçevesi” *IX. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Bütçe Harcamaları*, Çukurova Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını: 55-74.
- Arts, Wil, Gelissen, John (2002), “Three worlds of welfare capitalism or more?”, *Journal of European Social Policy*, 12(2):137-158.
- Baker, Dean (2010), “The Myth of Expansionary Fiscal Austerity” *Center for Economic and Policy Research*. www.cepr.net (Erişim:10.8.2013).
- Bambra, Clare (2007), “Sifting the Weat from the Chaff: A Two Dimensional Discriminant Analysis of Welfare State Regime Theory”, *Social Policy & Administration*, 44(1): 1-28.
- Barr, Nicholas (1990), *The Economics of the Welfare State*, Weinden Feld and Nicholson, London.
- Barr, Nicholas, (1992), “Economic Theory and the Welfare State: A Survey and Interpretation”, *Journal of Economic Literature*, Vol.XXX (June): 741-803.
- Bonoli, Guilliano (1997), “Classifying Welfare State: a Two dimension Approach”, *Journal of Social Policy*, 26(3):351-372.
- Bontout, Olivier ve Lokajikova, Terezie (2013) Social protection budgets in the crisis in the EU, Working Paper, European Commission Social Europe, <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=113&langId=en> (Erişim: 12.11.2015)
- Bosco, A. ve Verney, S. (2012), ‘Electoral Epidemic: The Political Cost of Economic Crisis in Southern Europe, 2010 - 11’, *Southern European Politics and Society*, 17 (2): 129-154.
- Boyer, Robert (2012), “The Four Fallacies of Contemporary Austerity Policies: the Lost Keynesian Legacy” *Cambridge Journal of Economics*, 36, pp.283-312.
- Briggs, Asa (2000), “The Welfare State in Historical Perspective”, *The Welfare State A Reader*, der., Pierson C., ve Castle F.G., 18-32, Polity Press, Cambridge.
- Calcagno, Alfredo (2012), “Can Austerity work?” *Review of Keynesian Economics*, 1, pp.24-36.
- Callan, Tim; Leventi, Chrysa; Horacio Levy, Manos Matsaganis, Alari Paulus ve Holly Sutherland (2011) “The Distributional Effects Of Austerity Measures : A Comparison of Six EU Countries”, Euromod Working Paper Series, No. EM/6/11 <https://www.iser.essex.ac.uk/research/publications/working-papers/euromod/em6-11.pdf> (Erişim: 21.10.2015)
- Esping-Andersen, Gosta. (1990), *The Three Worlds Of Welfare Capitalism*, Polity Press, Cambridge.

- European Union (2012), *The European System fo Integrated Social Pritection Statistics (ESSPROS)*, Publication Office of the European Union, Luxemburg.
- Ferrera, Maurizio (1996), “The ‘Southern Model’ of Welfare In Social Europe” *Journal of European Social Policy*, 6(1): 17-37.
- Flora, P. ve Heidenheimer A. J. (1984), “The Historical Core and Changing Boundaries of the Welfare State”, *The Development of Welfare State in Europe and America*, der., Flora P., ve Heidenheimer Arnold J., 17-34, Transaction Publishers, New Jersey.
- Gough Ian (1979), *The Political Economy of the Welfare State*, The Macmillan Press, London, 1979.
- Gough, Ian (2001), “Social assistance regimes: a cluster analysis”, *Journal of European Social Policy*, Vol.11(2):165-170.
- Göker, Zeliha (2014), “Küresel Kriz Sonrası Maliye Politikalarında Değişim Ve Mali Tuzak Riski”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 1(40), ss.103-116.
- Göker, Z. ve Akyol, S. (2014) “Kemer Sıkma Politikalarından Mali Tuzağa:AB Çevre Ülkeleri Bağlamında Bir İnceleme” *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(1):177-197.
- Gravelle, J.G. ve Hungerford, T.L. (2013), “Can Contradictionary Fiscal Policy Be Expansionary?” *Congressional Reserach Service*, 7-5700, www.crs.gov (Erişim: 5.9.2013).
- Hannsgen, Greg. ve Dimitri B. Papadimitriou, (2012), *Fiscal Traps and Macro Policy After The Eurozone Crisis*, *Levy Economics Institute*, Public Policy Brief, No.127. http://www.levyinstitute.org/pubs/ppb_127.pdf (Erişim: 02.09.2013).
- Howard Karger (2014) “The Bitter Pill: Austerity, Debt, and the Attack on Europe’s Welfare States” *Journal of Sociology &social Welfare*, Vol. XLI, No. 2:33-53.
- IMF (2010), *Will It Hurt? Macroeconomic Effects of Fiscal Consolidation*, *Economic Outlook*, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2010/02/pdf/c3.pdf>, (Erişim: 11.8.2013).
- Bayram, İsmail E. (2013) “Finans Odaklı Büyüme ve Avrupa’da Sosyal Refah Devletinin Geleceği: Kriz Sürecinde İsveç ve İrlanda Deneyimleri”, Ed. Fikret Şenses, Ziya Öniş ve Caner Bakır, *Küresel Kriz ve Yeni Ekonomik Düzen içinde*, 143-168. *İstanbul: İletişim*.
- Jajadev, Arjun ve Mike Konczal; (2010), *The Boom Not The Slump: The Right Time For Austerity*, *Roosevelt Institute*, www.rooseveltinstitute.org (Erişim:14.09.2013).
- Kalaycı, İrfan (2013) “Büyük Durgunluk ve Avrupa Refah Devleti Modeli Açısından Norveç, Yunanistan ve Türkiye: Diyalektik İlişkiler” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90: 19-47.
- Klaus Busch, Christoph Hermann, Karl Hinrichs and Thorsten Schulten (2013) “Euro Crisis, Austerity Policy And The European Social Model”, *Friedrich Ebert Stiftung*, International Policy Analysis, <http://library.fes.de/pdf-files/id/ipa/09656.pdf> (Erişim: 12.11.2015)
- Korpi, Walter (1989) “Power, Politics, and State Autonomy in the Development of Social Citizenship: Social Rights During Sickness in Eighteen OECD Countries Since 1930”, *American Sociological Review*, Vol.54-June:309-328.
- Korpi, Walter (2000) The Power Resources Model, *The Welfare State A Reader*, der., Pierson C., ve Castles F. G., 77-90:Polity Press.

- Lapavitsas, C., Kaltenbrunner, A., Lindo, D., Michell, J., Paineira, J.P., Pires, E., Powell, J., Stenfors, A. ve N. Teles, (2010) "Eurozone Crisis: Beggar Thyself and Thy Neighbour" *RMF Occasional Report* <http://researchonmoneyandfinance.org/media/reports/eurocrisis/fullreport.pdf> (Erişim: 22.10.2013).
- Matsaganis, Manos ve Leventi, Chrysa (2014) "The Distributional Impact of Austerity and the Recession in Southern Europe", *South European Society and Politics*, Vol.19, No.3, 393-412.
- Minas, Christos, Jacobson, David, Antoniou, Efi ve McMullan, Caroline (2014) "Welfare Regime, welfare pillar and southern Europe" *Journal of European Social Policy*, Vol 24(2):135-149.
- Mishra, R. (1999) *Globalization and The Welfare State*, Edward Elgar, Northampton.
- Monastiriotis, Vassilis (2013), "A Very Greek Crisis", *Intereconomics*, 48(1), pp.4-9.
- Kutlay, Mustafa (2013) "Euro Krizinin Politik Ekonomisi ve AB'nin Uluslararası Sistemdeki Geleceği", Ed. Fikret şenses, Ziya Öniş ve Caner Bakır, *Küresel Kriz ve Yeni Ekonomik Düzen içinde*, 169-185. *İstanbul: İletişim*.
- OECD (2016) *Social spending indicator*, doi: 10.1787/7497563b-en, (Erişim: 05.01.2016).
- Özdemir, Süleyman (2005) "Sosyal Gelişi Düzeyleri Farklı Refah Devletlerinin Sınıflandırılması Üzerine Bir İnceleme" *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (Prof. Dr. Turan Yazgan'a Armağan Özel Sayısı) Sayı, 49: 232-266.
- Perotti, Roberto; (2011), *The "Austerity Myth": Gain without Pain? NBER Working Paper*, No.17571. <http://www.nber.org/papers/w17571> (Erişim: 14.02.2013).
- Petsimesidou, Maria ve Guillen, Ana (2015) "Economic Crisis and Austerity in Southern Europe: Threat or Opportunity for a Sustainable welfare state?" *OSE Research Paper* No:18.
- Pierson, C. (1991) *Beyond the Welfare State? The New Political Economy of Welfare*, Polity Press, Oxford.
- Rosanvallon, Pierre (2004) *Refah Devletinin Krizi*, Dost Kitapevi, Ankara.
- Sawyer, M. (2012) "Fiscal Austerity: The 'cure' which makes the patient worse", *Center for Labour and Social Studies*, Policy Paper, http://classonline.org.uk/docs/2012.05.20_Malcolm_Sawyer_-_the_cure_that_makes_the_patient_worse.pdf (Erişim: 05.9.2013)
- Scarborough E. (2000) "West European Welfare State : The Old Politics Of Retrenchment", *European Journal of Political Research*, (3):225-259.
- Tayfur, M. Fatih, (2013) "Tarihsel Süreç İçinde Güney Avrupa'nın Borç Krizi: Yunanistan, İspanya ve Portekiz", Ed. Fikret şenses, Ziya Öniş ve Caner Bakır, *Küresel Kriz ve Yeni Ekonomik Düzen içinde*, 187-218. *İstanbul: İletişim*.
- Theodoropoulou, Sotiria ve Watt, Andrew (2011) "Withdrawal symptoms:an assessment of thhe austerity packages in Europe" Working Paper 2011.02 ETUI, <https://www.etui.org/Publications2/Working-Papers/Withdrawal-symptoms-an-assessment-of-the-austerity-packages-in-Europe>
- Titmuss, R.M. (1958) *Essays on 'The Welfare State'* . London: Allen and Unwin.
- UNCTAD (2011), Trade and Development Report, Post-Crisis Policy Challenges in the World Economy, United Nations Publications, New York, Geneva.
- Van Voorhis, R. A. (2002) "Different Types of Welfare States? A Methodological Deconstruction of Comparative Research" *Journal of Sociology and Social Welfare*, Vol. XXXIX, No.4: 3-18.

Wilensky, Harold L. ve Charles N. Lebeaux, (1958), *Industrial Society and Social Welfare: The Impact of Industrialization on the Supply and Organization of Social Welfare Services in the United States*. New York: Free Press.

Wilensky, Harold L., (1975) *The Welfare State and Equality*, University of California Press, London.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY -BAŞKAN- Zamanında ve güzel bir şekilde tebliğini sunduğu için tekrar tekrar teşekkürler. Şimdi ikinci konuşmacı Doç. Dr. Yakup Karabacak beyefendiye söz vereceğiz ve 20 dakika süreniz var. Lütfen süreye dikkat ederek, söz sizin efendim, buyurun.

TÜRKİYE’DE DEVLET BÜTÇESİNİN SINIFSAK YAPISI: SOSYAL ÜCRET KAVRAMSALLAŞTIRMASI TEMELİNDE BİR ANALİZ (2006-2014)

Doç. Dr. Yakup Karabacak*

ÖZET

Bu çalışmada Türkiye’de devlet bütçesinin sınıfsal yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri sınıfsal yapısına ayrıştırılmıştır. Yapılan ayrıştırmanın ardından, net sosyal ücretin ya da sosyal kârın oluşup oluşmadığı ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan ölçümler Türkiye’de işçi sınıfı açısından net sosyal ücretin oluşmadığını göstermektedir. Ancak sermaye sınıfı açısından sosyal kârın oluştuğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu bulgulardan hareketle, iki hususun ayrıca vurgulanması gerekmektedir: Birincisi, Türkiye’de refah devleti, işçi sınıfının kendi arasında dayanışması ile işleyen sınırlı bir yapıya sahip görünmektedir. İkincisi ise, özellikle gelişmiş batı ülkeleri için Ana akım iktisat yazını içinde sıklıkla dile getirildiği gibi ekonomik sorunların arkasında geniş kapsamlı refah devleti uygulamalarının bulunduğu görüşü, en azından Türkiye özelinde, destekten yoksun görünmektedir. Zira Türkiye’de işçi sınıfı bütçe karşısında net vergi ödeyicisi konumundadır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Ücret, Refah Devleti, Toplumsal Sınıflar.

JEL Sınıflandırması: H20, H53, I30.

ABSTRACT

This paper tries to analyze the social structure of the state budget in Turkey. For this purpose, the budget expenditures and the budget revenues have separated into their class structures. After then, it is studied to be measured whether the net social wage or the social profit occurs or not. These measurements indicate clearly that the net social wage for the working class does not occur in Turkey. However, it is found that the social profit occurs in terms of the capital-class. From these findings, it is also necessary to emphasize two points: Firstly, the welfare state in Turkey seems to have a limited structure functioning of the working class solidarity among their own. Secondly, as it is frequently expressed by the mainstream economics literature, the view that there are the policies of the comprehensive welfare state behind the economic problems especially for the developed countries seems to lack of support for at least the case of Turkey, because the working class in Turkey is in a net tax payer position in view of the budget.

Keywords: Social Wage, Welfare State, Social Classes.

JEL Classification: H20, H53, I30.

* Akdeniz Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü

1. GİRİŞ

Tarihi süreç içinde devlet her zaman toplumdan vergi ve benzeri başlıklar altında gelir toplamış ve bu gelirleri erken dönemlerde daha çok idari, güvenlik, adalet, savaş vb. alanlarda sarf etmiştir. Devletin barış zamanlarında vergi toplaması ve söz konusu kaynakları toplum yararına kullanmaya başlaması daha geç dönemlere özgü bir gelişme olmuştur. Ancak devletin savaş yapan güvenlikçi devlet (warfare state) konumundan yurttaşlarına maddi refah sağlayan sosyal devlete (welfare state) dönüşmesi çok kolay olmamıştır. Bu dönüşümün arkasında toplumsal mücadelelerle kazanılan haklarla beraber kapitalist ekonomik sistemde birikim biçiminin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için devletin yüklendiği işlevler vardır. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrası dönem, 1970’li yıllarda tıkanıncaya kadar, devletin müdahaleci işlevleri pek bir eleştiri konusu olmadığı gibi, bu dönemin yüksek büyüme oranları, liberal demokrasinin bir başarısı olarak, ‘altın çağ’ diye ifade edilerek, övünç vesilesi bile yapılmıştır.

Bununla beraber 1970’li yıllarda başlayan ekonomik durgunluk, enerji fiyatlarının yükselmesi, enflasyon ve işsizlik oranlarının artması, büyüme oranlarının düşmesi veya negatif çıkması gibi arzu edilmeyen ekonomik ve toplumsal sorunlar; bir zamanlar övünç kaynağı olan “karma ekonomi” döneminin bütün ekonomik ve toplumsal sorunların kaynağı olarak gösterilmeye başlandığı yeni bir düşünce iklimini yaratmaya başlamıştır. Bu dönemde özellikle Ana akım iktisat içersinden yayılan “yeni sağ” görüşler, toplumsal ve ekonomik işlevleriyle aşırı yüklenen devletin görevini yapamaz hale geldiğini dolayısıyla da toplumsal ihtiyaçların etkin bir şekilde karşılanabilmesi için tekrar piyasa mekanizmasının etkinlik alanının genişletilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Ayrıca devletin, sağladığı sosyal haklar ile emek piyasasını katılaştırdığını, işsizlik yardımları gibi katkılarla insanların iş bulma ve çalışma güdülerini olumsuz etkilendiğini, artan kamu harcamalarının ve vergilerin ekonomik etkisizlikler yarattığını ve özellikle giderek artan kamu sosyal harcamalarının sıklıkla bütçe açıklarına ve kamu borç krizine neden olduğunu iddia etmişlerdir.

Bunlara ek olarak, devletin yurttaşlarının maddi refah düzeylerini arttıracak biçimde gerçekleştirdiği yeniden bölüşüm politikalarının eleştirisini yapan başka yaklaşımlar da söz konusu olmuştur. Özellikle Kamusal Tercih Kuramı, analizlerini ekonomik alandan siyasal alana kaydırarak çok önemli görüşler ortaya koymuşlardır: Örneğin kamusal karar almada sıklıkla kullanılan oy çokluğu kuralı sayesinde ortanca seçmen modelleri çerçevesinde gelir düzeyi düşük ve oy sayısı fazla olan çoğunlukların, kamu harcama ve vergi politikalarını kendi çıkarları doğrultusunda etkilemeyi başarabildikleri ileri sürülmüştür. Bunun sonucunda tasarruf eğilimi yüksek; fakat oy sayısı düşük toplumun varsıl kesimlerini “vergi sömürsüne” uğratabildikleri ifade edilmiştir. Ayrıca kamu politikalarını kendi çıkarları doğrultusunda etkileyebilen fakir veya düşük gelirli çoğunlukların, kamu harcamalarının finansmanında borçlanma olanaklarının daha çok kullanılmasına neden olarak kamuda bedavacılık olgusunun gelişmesine neden oldukları savunulmuştur.

Benzer çerçeveden yapılan başka analizlerde ise, siyasi karar alma sürecindeki aksaklıkların, devletin demokratik kontrolünü zayıflatması nedeniyle, devletin gelir düzeyi yüksek toplumsal kesimler üzerine aşırı vergi yükleyen bir canavara (Leviathan) dönüştüğü iddia edilmiştir. Öte yandan emek yoğun bir sektör olarak kamu sektörünün, kaynakları etkin kullanmadığı, siyasal yozlaşma, baskı ve çıkar grubu faaliyetleri, bürokrasinin büyümesi, siyasal rekabet, yolsuzluk, kayırmacılık,

rant kollama gibi başlıklar altında toplanabilecek devlet mekanizmasının etkin işlemediği ve dolayısıyla da sınırlandırılması gerektiği düşüncesini güçlendiren çok sayıda gerekçe ileri sürülmüştür.

Devletin kapitalist sistemdeki işlevleri ve toplumsal sınıflarla ilişkileri, Marksist iktisat kuramcıları tarafından da irdelenmiştir. Ulaşılan bulguların çok az bir kısmı (örneğin Bowles ve Gintis 1982a; O'Connor 1984; Bowles, Gordon ve Weisskopf, 1986) yukarıda ifade edilen Ana akım iktisat kuramı temelinde ileri sürülen görüşleri destekleyen sonuçlara ulaşmışlardır. Ancak Marksist iktisat kuramının farklı okullarına mensup diğer araştırmacılar, devletin işçi sınıfına karşı iyiliksever (benevolent) bir tutum içinde olmadığını, işçi sınıfının kamu bütçesinden sağladığı refah artışlarını yine kendi ödediği vergilerle finanse ettiği bulgularını ortaya koymuşlardır. Hal böyle iken, devletin işçi sınıfına yönelik harcamalarının büyük boyutlara ulaşmış olmasının ekonomik daralma veya “kâr sıkışmasının” (profit squeeze) nedeni olmaktan ziyade, tam bir “ücret sıkışması” (wage squeeze) ile sonuçlandığı açıktır. Örneğin, Tonak (1987) tarafından yapılan bir çalışmada, Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) 1952-1985 döneminin tamamında, işçi sınıfının devlet bütçesinden sağladığı refah artışları, ödedikleri vergilerden düşük çıkmıştır. Daha sonra Shaikh ve Tonak (1987; 1994; 2000), Miller (1989; 1992), Shaikh (2003) tarafından yapılan çalışmalarda da ABD’de için benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca Guerrero (1992) İspanya için; Fazeli (1996), Fazeli ve Fazeli (2010) ve Freeman (1991) İngiltere için; Maniatis (2003) Yunanistan için; ve Sepheri ve Chernomas (1992) Kanada için; Shaikh ve Tonak (1987) metodolojisini kullanarak araştırmalar yapmışlar; söz konusu çalışmalar ağırlıklı olarak negatif sosyal ücret bulgusu ortaya koymuştur.

Bu çalışma yukarıda kısaca değinilen sosyal ücret yazınından yararlanarak, Türkiye’de 2006-2014 yılları arasında devlet bütçesi ile işçi sınıfı arasında yaşanan karşılıklı transferlerin net bir sosyal ücret oluşturup oluşturmadığını ölçmeyi amaçlamaktadır. Böyle bir ölçüm, iki temel konuda değerlendirme yapma olanağı sağlayacaktır: Bunlardan birincisi, devletin bütçe üzerinden toplumsal sınıflarla kurduğu ilişki - sosyal ücretin büyüklüğü ve işaretiyle bağlı olarak – tartışılabilir. İkincisi ise, özellikle ana akım iktisat yazınında sıklıkla dile getirildiği üzere, refah devleti uygulamalarının kapitalist ekonomik sistemin krizinin veya durgunluğunun nedeni olup olmadığı hususunun tartışılmasına olanak sağlayacaktır. Eğer ölçüm sonuçları net sosyal ücret çıkıyor ise, bu, Ana akım iktisat görüşlerini destekleyecek bir bulgu olacaktır. Aksi durumda ise, kapitalizmin ekonomik krizlerinin arkasındaki başka yapısal dinamiklerin araştırılmasını gerektirmektedir.

Çalışmanın geri kalan kısımları şu şekilde organize edilmiştir: İlk olarak, sosyal ücret tartışmaları gözden geçirilecektir. İkinci olarak, sosyal ücreti hesaplama metodu ele alınarak, kamu harcamaları ve kamu gelirlerini sınıf paylarına ayırtmada kullanılan analitik çerçeve tartışılacaktır. Üçüncü olarak, ülkemizde 2006-2014 yılları bütçe verileri esas alınarak, devlet bütçesinin sınıfsal yapısı aydınlatılmaya çalışılacaktır. Çalışma ulaşılan bulguların özetlenmesi ve genel bir değerlendirme ile sona ermektedir.

2. SOSYAL ÜCRET TARTIŞMALARI

Sosyal ücret kuramcıları çalışanların iki tür ücreti arasında ayırım yaparlar: Bunlardan birincisi; çalışanların emek arzlarının karşılığı olan ücret, maaş, yevmiye vb. *parasal gelirleridir* (money wages). İkincisi ise; bir ülkenin yurttaşları olarak çalışan kesimin devlet bütçesinden kendilerine yöne-

lik kaynak kullanımlarından oluşan *sosyal ücrettir* (social wage). Farklı kaynaklardan gelen bu iki gelirin toplamı bir ülke için *toplumsal ücreti* (societal wage) oluşturur (Miller, 1992: 285). Bununla birlikte sosyal ücret üzerine çalışan araştırmacılar arasında, sosyal ücreti neyin oluşturduğu ve sosyal ücretin ekonomik etkileri üzerine görüş ayrılıkları süregelmektedir (Miller, 1992: 284). Söz konusu çalışmaların bir kısmı, sosyal harcamaları bir tür sosyal ücret olarak değerlendirmişler ve fakat ücretli kesim tarafından ödenen vergileri dikkate almamışlardır (Therborn, 1984: 25; Sefton, 2002: 1). İkinci grup araştırmacılar ise, işçi sınıfının devlet bütçesinden faydalandıkları harcama tutarı ile devlet bütçesine aktardıkları kaynakları birlikte değerlendirerek, sosyal ücretin kaynağının emek gelirleri mi yoksa sermaye gelirleri mi olduğunu ayırt etmeye çalışmışlardır (Tonak, 1985: 51).

Devletin toplumsal sınıflarla ilişkilerini, kapitalist sistemlerde devletin yüklendiği işlevleri dikkate alarak çözümleyen en önemli sosyal ücret kuramcılarında biri, James O'Connor'dır. 1973 yılında yayımlanan ünlü *Devletin Mali Krizi* (The Fiscal Crisis of the State) başlıklı kitabında, O'Connor, devletin kapitalist sistemlerde yüklendiği ve birbiriyle çelişkili başlıca üç işlevden bahseder. O'Connor'a göre, devlet bir yandan ekonomik sistemin işlerliğini sağlayacak tedbirler (güvenlik, hukuk sistemi vb.) alırken; diğer yandan en önemli üretim faktörlerinden sermaye ve emek gücünün yeniden üretim maliyetlerini toplumsallaştırmakta, öte yandan da toplumsal talebi arttırarak sistemi meşrulaştırıcı yönde faaliyetler yürütmektedir. Ancak yazara göre, böylesi bir davranış, ekonomik krizin özel kesimden kamu sektörüne aktarılmasıyla sonuçlanacaktır. Zira devlet artan kamu harcamalarını finanse etmek için yeterince vergi geliri toplayamadığı zaman mali krizle karşı karşıya kalacaktır (O'Connor, 1973: 2).

Ancak O'Connor'ın 1973 tarihli çözümlemesinde, daha sonra 1984 yılında yazdığı bir başka kitapta (Birikim Bunalımı, 1984) bu konudaki görüşünü değiştirmiş olsa bile, devletin mali krize girmesinin sebebi, bütçeden işçi sınıfına yönelik yapılan kamu harcamaları değildir. Zira O'Connor'ın net sosyal ücret hesaplamasının sonucu negatif çıkma eğilimindedir. Nitekim O'Connor (1973) yaklaşımı uygulanarak, yapılan bir çalışmada, 1952-1985 döneminde ABD'de negatif sosyal ücret bulgusuna ulaşılmıştır (Miller, 1992: 306). Bu bulgu doğrudur; çünkü O'Connor ücretli kesimin vergi payını hesaplarken, hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin yayımlı etkilerini birlikte dikkate alır. Ona göre, ABD'de güçlü tekeller, ödedikleri vergilerin (kurumlar vergisi ve diğer dolaylı işletme vergileri) önemli bir kısmını, piyasa ve fiyat mekanizması aracılığıyla, ya ücretleri düşük tutarak ya da fiyatları arttırarak, işçi sınıfına ve daha küçük işletmelere aktarma gücüne sahiptir. Böylece işçi sınıfının vergi yükünün sürekli arttığı ve sermaye sınıfının neredeyse affa yakın bir vergileme muamelesine tabi tutulduğu bir vergileme düzeni ile işçi sınıfının vergi sömürsü (tax exploitation) kavramına ulaşılır (O'Connor, 1973: 205).

O'Connor'dan sonra refah devletinin toplumsal sınıflarla ilişkisini analiz eden iki önemli Radikal iktisatçı Gough (1979) ve Therborn (1984)'dur. Therborn (1984) devlet bütçesinden emek gücünün yeniden üretimi için yapılan sosyal hizmet ve transfer harcamaları gibi kamu harcamalarına, "gayri-safi sosyal ücret" olarak dikkat çekmekle birlikte; işçi sınıfından kamu bütçesine aktarılan kaynakları (vergiler vb.) dikkate almamıştır (1984:25-26). Ayrıca Gough (1979) refah devletinin gelişimini sınıf mücadelesinin ürünü olarak incelemiş ve fakat İngiltere'de devletin, parasal transferler veya sosyal tüketim harcaması olarak verdiğinden daha çoğunu, vergilerle işçi sınıfından geri aldığını tahmin etmiştir (Saybaşıllı, 1992:95-96). Gough'un tahmini, hanehalkları ile devlet arasındaki net mali trans-

fere işaret etmekle birlikte, işçi sınıfının devlet bütçesi karşısındaki net mali pozisyonunun tam bir açıklaması olmayabilir (Maniatis, 2003:380). Zira Gough'un (1979) analizine temel oluşturan hanehalkı, çeşitli sosyal sınıflardan oluşabilir.

Öte yandan Bowles ve Gintis (1982a; 1982b) ve Bowles, Gordon ve Weisskopf (1986) gibi Radikal iktisat kuramcıları, II. Dünya Savaşı sonrası dönemde ABD'de işçi sınıfının net sosyal ücret elde ettiğini ileri sürmüşlerdir (Miller, 1992: 285). II. Dünya Savaşı sonrası dönem 1970'li yıllarda tıkanmaya kadar, liberal demokrasinin doğası gereği, işçi sınıfı bütçe harcama ve vergileme politikaları üzerinde etkili olma imkanına kavuşmuş ve sözü edilen dönemde kurulmuş olan birikimin toplumsal yapısı, devletin yeniden dağıtım politikaları ile işçi sınıfını giderek daha büyük boyutta sübvansetmesine olanak sağlamıştır. Böylece işçi sınıfı, sözü edilen dönemde, sermaye sınıfı ile masa başında doğrudan ücret pazarlığı sırasında kazanamadığı gelir artışını, dolaylı olarak, siyasal süreçte sürdürdüğü mücadele ile kamu harcama ve vergileme politikalarına etki ederek kazanmıştır (Maniatis, 2014: 16-17). Böylece II. Dünya Savaşı sonrası dönemde, ABD'de işçi sınıfının elde ettiği yurttaş ücreti (citizen wage), emek arzı karşılığı elde edilen parasal ücretlere göre beş kat artmıştır (Bowles ve Gintis, 1982a: 73). Ancak Radikal iktisat kuramından ve özellikle de Birikimin Toplumsal Yapısı (Social Structures of Accumulation) yaklaşımına göre, işçi sınıfının gerek parasal ücret olarak emek piyasasından gerekse sosyal ücret (yurttaş ücreti) olarak devlet bütçesinden kazançlarının toplamı, "toplumsal ücret" faturasının giderek kabarmasına neden olmuş, 1970'li ve 1980'li yıllarda yaşanan kâr sıkışması (profit squeeze) ve ekonomik durgunluğun yaşanmasına yol açmıştır (Bowles ve Gintis, 1982a: 77; Bowles, Gordon ve Weisskopf, 1986).

Bununla birlikte sosyal ücret yazını içinde Bowles ve Gintis'in (1982a) çalışmasına ciddi eleştiriler de yöneltilmiştir. Bu eleştiriler daha çok Bowles ve Gintis'in (1982a) kullandığı metodolojiyle ilgilidir. Zira Bowles ve Gintis (1982a) vergi payının hesaplanmasında dört kişilik bir ailede sadece çalışan kişinin haftalık brüt geliri ile kullanılabilir geliri arasındaki farkı, vergi yükü olarak dikkate almışlardır (1982a:73; Miller, 1992: 290). Oysa brüt ücret üzerinden hesaplanan ve toplam ücret maliyetinin bir parçası olan "sosyal güvenlik primi işveren payı" gibi yükümlülükler de ücretlilerin ödediği dolaysız vergilerin bir parçasıdır. Ayrıca söz konusu hesaplama biçimi, hem hanehalkı içinde ücret geliri elde eden diğer kişilerin vergi yükünün dikkate alınmaması hem de ücretli kişinin ödediği dolaylı vergiler payının hesaplamaya dahil edilmemesi nedeniyle, muhtemelen işçi sınıfının vergi payının oldukça düşük tahmin edilmesi sonucunu yaratmıştır (Shaikh ve Tonak, 1987: 181, 185).

Öte yandan Bowles ve Gintis, vatandaş ücreti olarak, sosyal harcamaları dört kişilik hanehalkı sayısına göre genelleştirmiştir (1982a:73). Bu hesaplama biçimi de kamu harcamalarından çalışan toplumsal kesimlerin aldığı payın olduğundan daha yüksek tahmin edilmesi riskini taşımaktadır. Zira kamu sosyal harcamalarının hem bireysel hem hanehalkı başına dağılımı mutlak eşit değildir. Bir insanın yaşam süresi boyunca yararlandığı kamu hizmetleri veya harcamaları da değişiklikler göstermektedir. Örneğin, çocukluk yıllarında sağlık hizmetleri, ergenlik ve gençlik yaşlarında eğitim hizmetleri ve ileri yaşlarda ise sosyal güvenlik ve sağlık hizmetlerine yönelik kamu harcamalarının önemi artmaktadır. Dolayısıyla Bowles ve Gintis'in (1982a) çalışmasında ulaştığı bulgular, kamu bütçesinden yapılan net transferlerin, olduğundan daha yüksek hesaplandığı şüphesi altındadır (Shaikh ve Tonak, 1987:185). Zaten Bowles'in de dahil olduğu ABD bağlamında yapılan başka bir çalış-

mada, Kore Savaşı sonrası dönemde, sermaye kesiminin vergi yükü düşerken işçi sınıfının vergi yükünün arttığı tahmin edilmiştir (Bowles, Gordon ve Weisskopf, 1986: 146).

Devletin toplumsal sınıflarla ilişkilerini, devlet bütçesinin sınıfsal yapısına ayırıştırarak analiz eden ve giderek birçok sosyal ücret kuramcısı tarafından benimsenen analiz çerçevesi Tonak (1987), Shaikh ve Tonak (1987; 1994; 2000) tarafından geliştirilmiştir. Shaikh ve Tonak sosyal ücret kavramsallaştırması çerçevesinde kamu gelir ve harcamalarını toplumsal sınıflar arasında ayırtmışlardır. Bu ayırtırmadan hareketle daha sonra kamu bütçesi bağlamında devletle ücretli kesim arasında yaşanan karşılıklı transferlerin, gerçekten bir sosyal ücretle sonuçlanıp sonuçlanmadığını ölçmüşlerdir. Örneğin Tonak (1987) ve Shaikh ve Tonak (1987), Amerika Birleşik Devletleri'nde, 1952-1985 yıllarının çoğunda, ücretli kesimin kamu bütçesinden yararlandığı kamu harcama tutarlarından daha fazla vergi ödediğini saptamışlardır. Daha sonra Shaikh ve Tonak (1994) ve Shaikh ve Tonak (2000) tekrar yaptıkları ölçümlerde de ABD'de çalışan kesimin "net vergi" ödeyicisi konumunda olduğunu saptamışlardır.

Sosyal ücret tartışmalarında Tonak (1987), Shaikh ve Tonak'ın (1987; 1994; 2000) çalışmalarında ulaştıkları iki sonuç oldukça önemlidir: Bunlardan birincisi, refah devletinin büyümesinin ücretli kesimin gelirlerinde net bir artış değil; tam tersine azalış yarattığı bulgusudur. Zira farklı zamanlarda yapılan ölçümlerde ulaşılan bulgular, işçi sınıfının devlet bütçesinden faydalandığı kamu harcama tutarlarından daha fazlasını vergi olarak geri devlet bütçesine aktardığını göstermektedir. Aynı zamanda söz konusu bulgular, sosyal ücretin sermaye sınıfı aleyhine, toplumsal ücret tutarına bir ekleme yapmadığı anlamına gelmektedir. Bu bağlamda ortaya çıkan ikinci sonuç ise, sosyal ücretin ABD'de 1970'li yıllarda yaşanan kâr sıkışmasının ve ekonomik daralmanın nedeni olarak yorumlanamayacağıdır. Çünkü işçi sınıfının kendi vergileriyle kendi arasında dayanışarak finanse ettiği sosyal ücret, diğer sosyal sınıflara bir yük getirmemesinin yanında, bütçeye çalışan kesimin net vergi katkısı, parasal ücretlerin baskılanmasına neden olarak tam bir ücret sıkışması ile sonuçlanmış görünmektedir (Miller, 1992: 287).

Shaikh ve Tonak'ın geliştirdiği sosyal ücret kavramsallaştırması çerçevesinde farklı ülkeleri kapsayan başka çalışmalar da yapılmıştır. Örneğin, 1955-1988 dönemi için Sepehri ve Chernomas (1992) refah devletinin Kanada'daki yeniden dağıtıcı performansını saptamaya çalışmışlar ve buldukları sonuçları Tonak (1987) ve Shaikh ve Tonak (1987)'in ABD üzerine yaptıkları çalışmada ulaştıkları bulgularla karşılaştırmışlardır. Bu bağlamda her iki ülkede emek kesimine yapılan transferlerin, 1955-1978 yılları arasında hemen hemen aynı olduğu; fakat 1979-1985 yılları arasında ise, Kanada'nın ücretli kesime yaptığı transferlerin ABD'nin yaptığı transferlerden daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Sepehri ve Chernomas, 1992:82-84). Sepehri ve Chernomas (1992), bu farklılığı, iki ülke arasındaki işsizlik oranındaki farklılaşmaya yormuş olsalar da karşılaştırılan çalışmalar arasında metodolojik yaklaşım farklılıkları da söz konusudur. Zira Sepehri ve Chernomas (1992) toplam kişisel gelirler içinde çalışan kesimlerin maaş ve ücretleri oranında işletme vergilerinin belli bir bölümünü, ücretli kesimin ödediğini esas almışlardır (1992:74-75). Halbuki, Tonak (1987) ve Shaikh ve Tonak (1987)'in ABD üzerine yaptıkları çalışmalarda, işletme vergilerinden emek kesimine olan yansımaları, tamamen ücretli kesimin vergi yükümlülükleri dışında tutulmuştur (Maniatis, 2003:385).

Sepehri ve Chernomas (1992) ile aynı metodolojiyi kullanarak yapılan bir başka araştırma ise, Akram-Lodhi'nin (1996), 1970-1990 arası dönemi kapsayan İngiltere üzerine yaptığı çalışmadır. Bu çalışmada İngiltere'de ücretli kesimin, esas alınan dönem boyunca kamu harcamalarından yararlandığı tutardan daha fazla bir kaynağı devlete veya devlet aracılığıyla öteki toplumsal kesimlere aktardığını ve dolayısıyla emek kesiminin bu dönemde net vergi ödeyicisi konumunda olduğu sonucuna ulaşmıştır (Akram-Lodhi, 1996:14, 22'de Tablo:8). Ancak Akram-Lodhi (1996) yaptığı karşılaştırmada, kendi bulgularıyla aynı dönemi kapsayan, Tonak'ın (1987) ABD'ye ve Sepehri ve Chernomas (1992)'in Kanada'ya ilişkin net vergi bulgularının farklı olduğunu da vurgulamaktadır (Akram-Lodhi, 1996:15, 23'de Tablo:9).

Öte yandan Akram-Lodhi (1996)'nin bulgularına tam zıt olan sonuçlara, Shaikh ve Tonak metodolojisini kullanan Fazeli (1996)'nin, İngiltere üzerine yaptığı çalışmasında ulaşmıştır. Fazeli (1996)'ye göre, İngiltere'de refah devleti, 1950-1986 döneminde ücretli kesime her yıl gayri safi yurtiçi hasıla (GSYH) içindeki yüzde payı olarak ortalama %10 civarında net sosyal ücret transferinde bulunmuştur. Daha sonra Fazeli ve Fazeli (2010), yine İngiltere için yaptıkları bir başka çalışmada devletin, 1990-2003 yılları arasında ücretli kesime GSYH'ya oranı olarak %10 civarında net sosyal ücret ödediğini tahmin etmişlerdir (2010:119, 122).

Freeman (1991) ise, dolaylı vergilerden ücretlilere yansıyan kısım hariç, Shaikh ve Tonak metodolojisini kullanarak yine İngiltere kapsamında yaptığı çalışmasında, karşılıklı transferlerin eşit olduğu sadece bir yıl dışında; 1951-1987'yi kapsayan dönemde, ücretli kesimin devlete net vergi transferinde bulunduğunu belirtmektedir (1991:101). Zaten Fazeli (1996)'nin yukarıda değinilen çalışmasında, vergi payının hesaplanmasında dolaylı vergilerden ücretli kesime yansıyan kısım da dikkate alındığında, emek kesiminin net vergi ödeyicisi konumunda olduğunu belirtmektedir (1996:155). Maniatis (2003)'in Yunanistan için 1958-1995 yıllarını kapsayan dönem için yaptığı çalışmasında ise, kamu bütçesinden ücretli kesime transfer edilen kaynaklar ile ücretli kesimden bütçeye aktarılan kaynakların çok küçük pozitif veya negatif farklarla neredeyse başabaş olduğu görülmektedir (2003:392).

3. NET SOSYAL ÜCRETİ ÖLÇME METODU

Tonak (1987), Shaikh ve Tonak (1987; 1994; 2000) geliştirdikleri sosyal ücret kavramsallaştırması temelinde vergiler ve kamu harcamalarını kullanarak devletin işçi sınıfının gelirleri üzerindeki etkisini ölçmüşlerdir. Buna göre, işçi sınıfının devlet bütçesinden faydalandığı harcama tutarı (**B**) ve devlet bütçesine vergi olarak ödediği tutar (**T**) arasındaki fark, net sosyal ücreti (**N**) oluşturur. Ancak işçi sınıfının ödediği vergi, faydalandığı kamu harcama tutarından fazla ise, sonuç “net vergi” veya “negatif sosyal ücret” olarak ifade edilebilir (Maniatis, 2014: 18).

(1)

Söz konusu denklemi toplumsal sınıflar açısından net bütçe artığının bulunması olarak da ifade edebiliriz. Bununla birlikte Shaikh ve Tonak ölçüm metodunun üç kritik belirleyicisi söz konusudur: Bunlar; toplumsal sınıfların tanımlanması, bütçe harcamalarının ve bütçe gelirlerinin toplumsal sınıf paylarına ayrıştırılması olarak sıralanabilir (Maniatis, 2014: 18).

Klasik Marksist kuramda kavramsal olarak toplum iki sınıf olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamada kişilerin kapitalist üretim ilişkisinde konumu belirleyici olmuştur¹. Bir yanda kendisinin ve bağımlı aile bireylerinin geçimini sağlamak için emek gücünü satarak bunun karşılığında ücret geliri elde edenler; öte yanda ise, üretim araçlarının özel mülkiyetinden dolayı artık değeri mülk edinen kapitalistler bulunmaktadır. Buradan hareketle Tonak (1987), Shaikh ve Tonak (1987; 1994; 2000) toplumsal sınıfları üretim ilişkileri içindeki konumlarıyla bağlantılı olarak elde ettikleri gelir türüne göre ayırtmışlardır. Böylece işçi sınıfının ulusal gelirden aldığı pay, ücret olarak ifade edilirse; geri kalan gelirler (kar, faiz ve kira) sermaye sınıfının gelirlerini oluşturacaktır. Ücret gelirlerinin (W) ulusal gelire (Y) oranı ise, yüzde olarak işçi sınıfının ulusal gelirden aldığı payı ifade edecektir (Maniatis, 2014: 19). Ancak bizim çalışmamızda toplumsal sınıfların gelir paylarının hesaplanması aynı yöntemle dayanmakla birlikte bazı farklılıklara sahiptir.

Bu farklılıkların sebeplerinden biri, ülkemizde henüz toplumsal sınıfların ABD'deki kadar açık şekilde oluşmamış olmasından kaynaklanmaktadır. İkinci zorluk ise, ülkemizde ulusal hesaplarda veya gelir istatistiklerinde benimsenen kayıt biçimlerinden ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda iki sorun önemli görünmektedir. Bunlardan birincisi, ücret geliri elde ediyor görünmesine karşın, gerçekte işçi sınıfından çoktan çıkmış olan üst düzey yöneticilerin aldıkları maaşların ulusal istatistik hesaplarında ücret geliri olarak kaydedilmiş olmasıdır. Bu durum işçi sınıfı gelir payının (W) bir miktar yüksek çıkmasına neden olacaktır². İkinci zorluk ise, gerçekte sermayeden ziyade emek faktörüne dayalı olarak yürütülen küçük çaplı ticaret, serbest meslek ve zirai faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ulusal istatistik sisteminde müteşebbis geliri olarak kayıtlara geçirilmiş olmasıdır. Bu tür gelirler ise, sermaye kesiminin gelir payının yüksek hesap edilmesine neden olma riski yaratmaktadır³.

Bütün bu zorluklara rağmen, çalışmamızda, bağımlı aile fertleri de dâhil, çalışan, işsiz, emekli nüfusun tamamı işçi sınıfı olarak ele alınmıştır. Bu tanımlamadan hareketle, çalışmamızda kullandığımız emek payı katsayısı ise, Türkiye üzerine, TÜİK'in (2015) "Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2006-2014" adlı araştırmalarında sunulan "gelir türlerine göre toplam yıllık kullanılabilir kişisel gelirlerinin dağılımı" verilerine dayanmaktadır. Bu verilerden yararlanarak hesapladığımız emek gelirleri (W); *maaş, ücret, yevmiye ve sosyal transferlerden oluşurken*; bunların dışındaki *müteşebbis geliri, gayrimenkul, menkul kıymet ve diğer transferler* toplamı ise, emek dışı toplumsal kesimlerin gelir payı olarak ele alınmıştır.

¹ Toplumsal sınıf tartışmaları için Sungur Savran (2008) ve Tülin Öngen'in (2002) çalışmalarına bakılabilir.

² 2015 yılında yayımlanan bir çalışmada bu tür yönetici konumundaki ücretlilerin gelirleri "özel yönetim emeği" başlığı altında sınıflandırılmış ve toplam gelir içinde 2006 yılında %2,6; 2007 yılında %2,9; 2008 yılında %3,7; 2009 yılında %3,6; 2010 yılında %3,7 ve 2011 yılında %4,0 olarak hesaplanmıştır (Bağımsız Sosyal Bilimciler, 2015: 131, Tablo: IV.4.).

³ Yine aynı kaynaktan "küçük burjuva" ve "küçük köylü" olarak sınıflandırılan kişilerin gelir payları toplamı ise 2006 yılında %15,7; 2007 yılı için %12,6; 2008 yılı için %10,9; 2009 yılı için %13,2; 2010 yılı için %11,5; 2011 yılı için %12,4 olarak hesaplanmıştır (Bağımsız Sosyal Bilimciler, 2015: 131, Tablo: IV.4.).

Tablo 1: Türkiye’de Gelir Türlerine Göre Toplam Yıllık Kullanılabilir Kişisel Gelirlerin Dağılımı (%)

Yıllar	Emek Gelirleri Payı	Emek Dışı Diğer Kişisel Gelirler Payı	Kişisel Gelirler Toplamı (%)
2006	0,623	0,377	100
2007	0,619	0,381	100
2008	0,651	0,349	100
2009	0,660	0,340	100
2010	0,678	0,322	100
2011	0,677	0,323	100
2012	0,699	0,301	100
2013	0,712	0,288	100
2014	0,725	0,275	100

Kaynak: TÜİK (2015) “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2006-2014” <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10-12-2015).

Ayrıca sözü geçen araştırmada sosyal transferler başlığı altında görünen gelirler de işçi sınıfının gelir payına eklenmiştir. Zira sosyal transferleri emek kesiminin payına eklemek, emek kesiminin harcama ve gelir payının bir miktar yüksek ölçülmesi riskini taşımakla birlikte, böyle bir tercih hem yukarıda değinilen geniş kapsamlı emek kesimi tanımlamasına uygun düşecektir hem de emekli maaşı gibi parasal transferler üzerinden dolaylı vergiler ödendiği için işçi sınıfının vergi payının daha gerçekçi ölçülmesine olanak sağlayacaktır. Kaldı ki, Tablo 1’de sunulan toplumsal sınıfların gelir payları ile Bağımsız Sosyal Bilimcilerin (2015: 131) çalışmasında sunulan verilerle hesaplanan gelir payları birbirine oldukça yakın çıkmaktadır⁴.

Bu bağlamda kişisel gelirlerin toplamı (Y) ile işçi sınıfının gelirleri (W) ile ifade edilirse, işçi sınıfının toplam kişisel gelirler içindeki payı (s) aşağıdaki gibi yazılabilir:

$$(2)$$

Bu formül aşağıda ele alınacak olan kamu harcama ve gelirlerinin toplumsal sınıflara ayrıştırılmasında yararlanacağımız emek payı (labor share) kat sayısıdır.

3.1. Kamu Harcamalarının Sosyal Sınıf Paylarına Ayrıştırılması

Toplumsal sınıflara göre, kamu harcama kalemleri ayrıştırılmaya çalışıldığında, temelde üç grup kamu harcamasının varlığı dikkatleri çekmektedir. Bunlardan birinci grup (B_p), ya birikim sisteminin esenliği için yapılan ya da toplumdaki emek kesimi dışındaki kesimlerin faydalandıkları kamu harcamalarından oluşmaktadır (Fazeli ve Fazeli, 2010:115). Sistemin esenliği için yapılan harcamalara; yasama, yürütme, yargı, savunma, kamu düzeni ve güvenliği hizmetleri örnek verilebilir. Bu tür kamu harcamaları, Marx’ın kapitalist toplumun *faux frais* olarak ifade ettiği, sistemi yeniden üretme ve idame ettirme masraflarıdır (Marx, 1977: 446; Akt: Shaikh ve Tonak, [1994] 2012: 389). O’Connor’ın

⁴ 2015 yılında yayımlanan bir çalışmada sunulan verilerden “küçük burjuva”, “çiftçi/köylü” ve “emekçi sınıf katmanları”, olarak ifade edilen gelir paylarına “özel yönetim emeği” gelir payı dâhil edilmeden toplama yapılırsa, Türkiye’de işçi sınıfının; 2006 yılında %60,9; 2007 yılında %61,4; 2008 yılında % 57,7; 2009 yılında % 59,5; 2010 yılında %60,1 ve 2011 yılında %62,6’lık bir gelir payına sahip olduğu görülmektedir (Bağımsız Sosyal Bilimciler, 2015: 131, Tablo: IV.4).

yaklaşımıyla ifade edilecek olursa, değinilen kamu harcama kalemleri üretkenliğe katkısı olmayan ‘sosyal masraf’ harcamalarıdır (1973:6-7). Bu tür kamu harcamalarının işçi sınıfının refahına bir katkısı olmadığı açıktır. Ancak söz konusu kamu harcamalarının sermaye sınıfına olan katkısı ise, doğrudan olmayıp dolaylı bir biçimde birikim sisteminin sorunlarının çözülmesi ve sistemin işlerliğinin garanti altına alınması biçimindedir.

Ayrıca birinci grup kamu harcamaları içinde ele alınan ekonomik işler ve hizmetlere yönelik kamu harcama kalemlerinin emek kesiminin refah düzeyine doğrudan bir katkısı söz konusu değildir. Zira genel ekonomik işler ve hizmetler, tarım, ormancılık, balıkçılık, avcılık hizmetleri, yakıt ve enerji hizmetleri, madencilik, imalat ve inşaat hizmetleri, tamamen toplumun emek dışı kesimlerine katkı sağlayan kamu harcamalarıdır. Örneğin genel kamu hizmetleri içinde bulunan “faiz ödemeleri” toplumda sadece devlete kredi verebilecek denli finansal birikime sahip olanlara yapılan bir transfer harcamasıdır (Shaikh, 2003:540). Dolayısıyla bu tür kamu harcamalarının işçi sınıfının kamusal hizmet tüketiminin dışında tutulması gerekmektedir (Fazeli ve Fazeli, 2010:115). Burada ifade edilen birinci grup kamu harcamalarını, işçi sınıfının kamu harcama payından tamamen dışlamaktayız.

Kamu harcamaları içinde ikinci grubu (B_2) ise, toplumun tüm toplum kesimlerinin yararlandığı kolektif tüketime yönelik harcama kalemleri oluşturmaktadır (Shaikh, 2003: 539). Genel olarak bu grup; çevre koruma hizmetleri, iskân ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, dinlenme, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetlerine yönelik kamu harcamalarından oluşmaktadır. Örneğin, çevre koruma hizmetlerine yönelik harcamalar bir canlı olarak her insanın yarar sağladığı kamu harcamalarıdır. Benzer biçimde iskân ve toplum refahı başlığı altında toplanan hizmetler de toplumun ortaklaşa yararlandığı kamu hizmetleridir. Yine sağlık hizmetleri, dinlenme, kültür ve din hizmetleri ve eğitim hizmetleri toplumun ortaklaşa tüketimine yönelik kamu harcamalarıdır. Bütün bu ikinci grupta sayılan toplumsal hizmetlerin toplumsal sınıflar arasında gelir payı katsayısına göre ayrıştırılması gerekmektedir (Fazeli ve Fazeli, 2010:114-115).

Üçüncü grup (B_3) olarak ele alınabilecek kamu harcamaları ise, emek gücünün yeniden üretimine yönelik, doğrudan emek kesiminin yararlandığı kamu harcama kalemlerinden oluşmaktadır. Bu gruba giren kamu harcamaları, genel olarak, sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetlerinden oluşmaktadır (Fazeli ve Fazeli, 2010:114). Bahsi geçen kamu harcamalarının, olduğu gibi, işçi sınıfının faydalandığı kamu harcama tutarına eklenmesi gerekir.

Böylece işçi sınıfının yararlandığı kamu harcama payını şu şekilde ifade edebiliriz:

$$\mathbf{B} = s\mathbf{B}_2 + \mathbf{B}_3 \quad (3)$$

Yukarıdaki ifadede (\mathbf{B}) ile gösterilen işçi sınıfının tükettiği kamu harcama payının dışında kalan kamu harcamaları ise sermaye sınıfı tarafından tüketilmektedir.

3.2. Kamu Gelirlerinin Sosyal Sınıf Paylarına Ayrıştırılması

Toplumsal sınıfların devlet bütçesine vergi ve benzeri adlar altında transfer ettiği kamu gelir kaynakları da üç temel grup içerisinde ele alınabilir (Maniatis, 2014: 19): Buradan ilk grubu tamamen işçi sınıfı tarafından ödenen vergiler (T_1) oluşturmaktadır. Bunun en iyi örneği, sosyal güvenlik kurumuna ödenen prim, katkı, fon ve benzeri vergilerdir. Ayrıca işçi sınıfının sosyal güvenlik kurum-

larına ödediği vergilere ülkemizde sosyal güvenlik işveren payı ve benzeri başlıklar altında ödenen vergiler de dâhil edilmiştir. Zira bu vergiler ücret maliyetinin bir parçasıdır ve muhasebe sisteminde işveren payı olarak kayıt edilse bile gerçekte sözü edilen vergileri de işçiler ücret gelirleri üzerinden ödemektedirler.

İkinci grup kamu gelirleri ise, toplumun tüm kesimlerinin ödediği kapsamlı vergi ve benzeri yükümlülüklerden (T_2) oluşmaktadır. Örneğin gelir vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, bina vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, eğlence vergisi, yangın sigorta vergisi, ilan ve reklam vergisi, yerel veya merkezi düzeyde ödenen harçlar ve vergi benzeri diğer tüm zorunlu ve gönüllü ödemeler ikinci grup kamu gelir kalemelerini oluşturmaktadır. Söz konusu bütçe gelirlerinin yukarıda Denklem (2)'de ifade edilen toplam gelirler içindeki sınıf payı katsayısına göre ayrıştırılması gerekmektedir.

Son grup kamu gelirleri grubu ise, toplumsal sınıflardan sadece sermaye sınıfının ödediği vergilerden (T_3) oluşmaktadır. Örneğin bunlar; kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, arsa ve arazilerden üzerinden ödenen emlak vergisi gibi tamamen sermaye sınıfının ödediği vergilerdir.

Yukarıda üç farklı grupta sınıflandırılan bütçe gelirlerinin özelliklerini dikkate alarak bütçe gelirinin toplumsal sınıf paylarına ayrıştırılması mümkündür: Örneğin, işçi sınıfının devlet bütçesine toplam katkıları yukarıda (T_1) olarak ifade edilen vergilere (T_2) grubundaki vergilerden daha önce emek payı katsayısı (bakınız: Denklem 2) olarak ifade edilen (s) ile ayrıştırılması sonucu bulunan tutarın eklenmesi ile hesap edilebilir. Böylece işçi sınıfının toplam bütçeye katkısı aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$T = sT_2 + T_3 \quad (4)$$

Söz konusu toplamda daha önce (T_3) vergiler grubundan işçi sınıfı üzerine oluşan vergi yansıması dikkate alınmamıştır.

4. TÜRKİYE'DE NET SOSYAL ÜCRETİN ÖLÇÜLMESİ

Çalışmanın bu kısmında 2006-2014 tarihleri arasında Türkiye'de net sosyal ücret ve sosyal kâr ölçülmeye çalışılacaktır. Bu amaçla, önce devlet bütçesinin harcama tarafı daha sonra ise, gelir tarafı ayrı ayrı toplumsal sınıf paylarına ayrıştırılacaktır. Bu ayrıştırma işlemi yukarıda net sosyal ücreti ölçme metodu kapsamında açıklanan yaklaşım temelinde gerçekleştirilecektir.

4.1. Türkiye'de Kamu Harcamalarının Sosyal Sınıf Paylarına Ayrıştırılması

Çalışmanın bu kısmında sınıfsal yapısına ayrıştırılacak olan kamu harcamaları, 2006-2014 dönemini kapsamaktadır. Söz konusu kamu harcamaları kamu kesimini kapsayacak şekilde aşağıdaki Tablo 2'de sunulmuştur. Tabloda görülen kamu harcamalarından 2011-2014 dönemi "Genel Yönetim Bütçe" harcamalarından olduğu gibi alınmıştır. Geri kalan 2006-2010 yılları için "Merkezi Yönetim Bütçesi", "Yerel Yönetimler Bütçesi" ve "Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçesi" kamu harcamaları tarafımızca birleştirilmiştir. Ayrıca bu birleştirmede 2006 ve 2007 yılları için sadece "Sosyal Güvenlik

Kururumu” bütçe harcamaları “Merkezi Yönetim Bütçesi” ve “Yerel Yönetimler Bütçesi” harcamaları toplamına eklenmiştir.

Tablo 2: Kamu Harcamaları

(Milyon TL.)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Genel Kamu Hizmetleri	80.476	87.567	96.760	105.216	107.546	85.759.	99.068	105.731	110.559
Savunma Hizmetleri	11.622	11.856	12.861	14.602	15.078	16.306	18.568	19.960	21.360
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	11.394	13.549	15.323	17.649	20.530	24.432	28.692	32.570	37.093
Ekonomik İşler ve Hizmetler	28.360	32.027	39.125	43.659	52.726	56.289	63.689	76.050	78.070
Çevre Koruma Hizmetleri	2.713	3.074	3.712	3.890	5.182	5.917	6.596	8.307	9.582
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	12.294	15.604	15.215	14.121	16.805	13.547	16.239	21.400	24.596
Sağlık Hizmetleri	27.492	32.030	39.072	45.274	49.327	54.946	58.412	67.777	73.285
Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri	4.314	4.922	5.859	6.398	7.538	9.483	11.113	13.684	14.780
Eğitim Hizmetleri	23.548	27.391	32.181	37.806	43.583	50.870	60.572	70.765	78.192
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	71.659	87.721	97.341	125.242	139.730	148.727	171.438	198.386	220.810
TOPLAM	273.877	315.746	357.454	413.860	458.051	466.280	534.393	614.635	668.331

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2016) “Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri”, “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, “Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri”, “Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe İstatistikleri”, <https://portal.muhasebat.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.01.2016).

Daha önce çalışmanın yöntem kısmında ayrıntılı olarak açıklandığı gibi söz konusu kamu harcamaları toplumsal sınıflara sağladığı faydalara göre üç farklı grup içinde ayrıştırılabilir. Bunlardan biricisi (B_1), işçi sınıfı dışındaki toplumsal kesimlere dolaylı veya doğrudan fayda sağlayan kamu harcama kalemlerinden oluşmaktadır. Bu tür harcamaları “genel kamu hizmetleri”, “savunma hizmetleri”, “kamu düzeni ve güvenliği hizmetleri”, “ekonomik işler ve hizmetler” olarak toplamak mümkündür. Ancak bu grup içinde genel kamu hizmetleri başlığı altında toplanan yerel yönetimlere yapılan transferler ve bağışlar mükerrer hesaplamayı önlemek için sermaye sınıfının yararlandığı kamu harcama payına eklenmemiştir.

Toplumsal sınıfların ortaklaşa tükettiği kamu harcamaları ise, (B_2) grubunu oluşturmaktadır. Bu tür harcamalar; “çevre koruma hizmetleri”, “iskân ve toplum refahı hizmetleri”, “sağlık hizmetleri”, “dinlenme, kültür ve din hizmetleri” ve “eğitim hizmetlerinden” oluşmaktadır. Bu gruba giren kamu harcamaları Tablo 1’de sunulan gelir paylarına göre sınıfsal yapısına ayrıştırılmıştır.

Son olarak emek gücünün yeniden üretimi için kullanılan kamu harcamaları ise, (B_3) grubunu oluşturmaktadır. Bu nedenle Tablo 2’de sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamaları olarak görülen kamu harcamalarının tamamı işçi sınıfının faydalandığı kamu harcama payına eklenmiştir. Bu şekilde sınıfsal yapısına ayrıştırılan kamu harcamaları aşağıdaki Tablo 3’de özetlenmiştir.

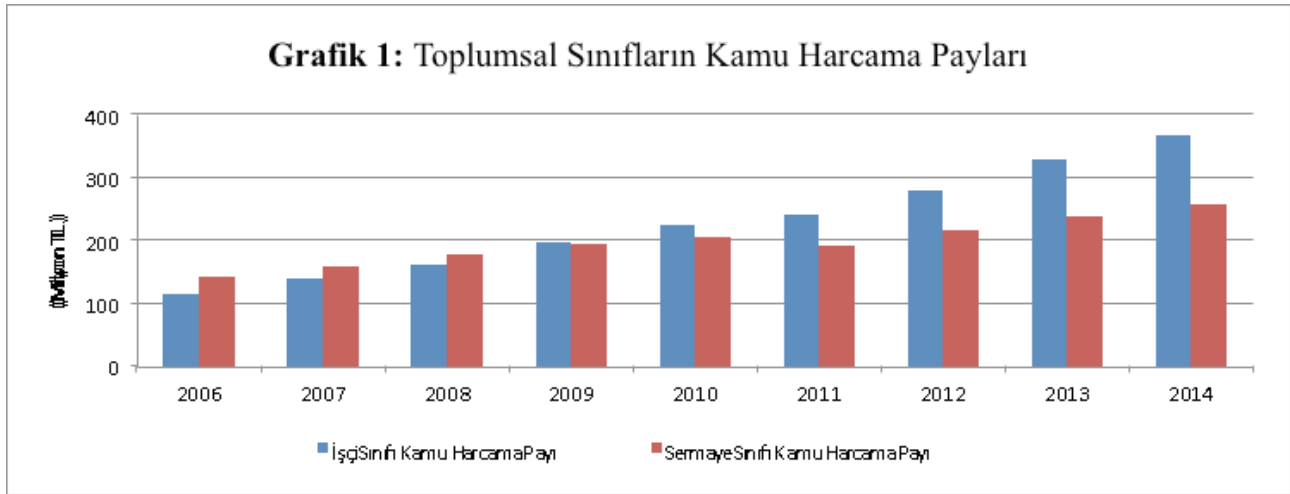
Tablo 3: Bütçe Harcamalarının Sınıfsal Yapısı**(Milyon TL.)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
İşçi Sınıfı Kamu Harcamaları Payı	115.496	139.113	159.864	196.187	222.743	239.964	278.340	327.924	366.128
Sermaye Sınıfı Kamu Harcamaları Payı	142.035	158.531	176.162	194.366	204.710	190.380	216.876	238.784	255.860
İşçi Sınıfı Kamu Harcamaları Payı (%)	44,85	46,74	47,57	50,23	52,11	55,76	56,21	57,83	58,86
Sermaye Sınıfı Kamu Harcamaları Payı (%)	55,15	53,26	52,43	49,77	47,89	44,24	43,79	42,14	41,14
Toplam (%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: Tablo 2'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 3'de görüldüğü gibi, Türkiye'de 2006-2014 yılları arasında toplumsal sınıfların kamu harcamalarından faydalandıkları payların tutarları artmaya eğilimi içindedir. Ancak toplumsal sınıfların kamu harcama paylarına oransal olarak bakıldığında ise sermaye sınıfının payı giderek azalırken işçi sınıfının payı artma eğilimi içindedir.

Bu durum Grafik 1'de görsel olarak daha açık olarak fark edilecektir. Grafikte görüldüğü gibi, her iki toplum kesiminin hemen hemen eşitlendiği 2009 yılı hariç tutulursa, 2006-2008 arasında sermaye kesimi, daha çok kamu harcama payına sahipken; 2010-2014 yılları arasında işçi sınıfının faydalandığı kamu harcama payı daha yüksek çıkmıştır.



Kaynak: Tablo 3'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bununla birlikte toplumsal kesimlerin bütçe ile ilişkisinin saptanmasında devlet bütçesinin gelir tarafı dikkate alınmadan yapılacak bir değerlendirme kuşkusuz eksik kalacaktır. Aşağıda kamu gelirlerinin sınıfsal yapısına ayrıştırılması ele alınmaktadır.

4.2. Türkiye'de Kamu Gelirlerinin Sosyal Sınıf Paylarına Ayrıştırılması

Türkiye'de toplumsal sınıfların kamu bütçesine vergi ve benzeri adlar altında transfer ettiği kaynaklar aşağıda üç farklı bütçe (Tablo 4, 5, 6) aracılığıyla ele alınmıştır. Daha önce kamu gelirlerinin

ayrıştırılması ile ilgili kısımda açıklandığı gibi kamu gelirlerinin toplumsal sınıflarla bağlantısı üç farklı şekilde kurulabilir. Bunlardan birincisi (T_1) tamamen işçi sınıfının ödediği sosyal güvenlik yükümlülükleridir. İkincisi ise (T_2) toplumsal sınıfların ortaklaşa ödedikleri vergiler ve diğer yükümlülüklerdir. Bu gelirler toplumsal sınıfların gelir paylarına göre ayrıştırılacaktır. Üçüncü gelir grubu (T_3) sadece sermaye kesiminin ödediği vergi ve benzeri mali yükümlülükleri kapsamaktadır.

Bu çerçeveden Tablo 4'te sunulan Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerine bakıldığında “Kurumlar Vergisi” ile “Veraset ve İntikal Vergisinin” sermaye kesiminin ödediği vergiler (T_3) grubunu oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 4: Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri

(Milyon TL.)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Genel Bütçe Gelirleri	168.546	184.802	203.026	208.610	246.051	286.554	320.535	375.563	408.675
I-Vergi Gelirleri	137.480	152.835	168.108	172.440	210.560	253.809	278.780	326.169	352.514
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	40.140	48.198	54.935	56.468	61.317	75.799	85.510	92.748	106.206
a) Gelir Vergisi	28.982	34.447	38.029	38.445	40.392	48.807	56.493	63.760	73.901
b) Kurumlar Vergisi	11.157	13.750	16.905	18.022	20.924	26.992	29.017	28.987	32.305
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3.117	3.645	4.088	4.663	5.248	6.257	7.009	7.693	8.215
a) Veraset ve İntikal Vergisi	119	124	144	168	215	253	292	339	428
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.998	3.520	3.943	4.495	5.033	6.003	6.716	7.353	7.786
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	59.408	63.589	67.258	73.136	91.735	103.380	113.836	134.854	142.111
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	15.911	16.793	16.804	20.852	26.325	29.956	31.572	37.995	38.121
b) Özel Tüketim Vergisi	36.926	39.110	41.831	43.619	57.285	64.188	71.705	85.461	91.095
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.624	3.149	3.695	4.003	3.570	4.288	5.470	6.160	7.486
d) Şans Oyunları Vergisi	368	326	376	395	434	528	615	692	768
e) Özel İletişim Vergisi	3.577	4.210	4.550	4.264	4.120	4.418	4.472	4.545	4.640
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	27.562	28.970	32.781	28.651	39.527	53.451	55.310	68.269	71.143
a) Gümrük Vergileri	2.080	2.440	2.770	2.465	3.239	4.653	5.194	5.409	6.542
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25.425	26.492	29.972	26.134	36.208	48.685	50.000	62.727	64.411
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	56	37	39	51	79	113	115	132	189
5. Damga Vergisi	3.148	3.642	3.945	4.169	5.082	6.464	7.360	9.415	10.324
6. Harçlar	3.958	4.743	5.050	4.755	7.033	8.343	9.674	12.947	14.510
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	144	45	50	595	615	111	78	239	2
II-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	7.530	8.239	7.422	9.948	9.804	9.063	13.986	14.311	16.125
III-Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	2.254	1.844	849	807	965	1.068	1.651	1.095	1.281

IV-Faizler, Paylar ve Cezalar	19.439	15.706	17.125	23.057	21.114	19.739	22.707	23.651	28.301
V-Sermaye Gelirleri	1.841	6.079	9.113	2.044	3.375	2.529	2.053	10.105	9.548
VI-Alacaklardan Tahsilat		97	406	312	231	344	1.355	230	904
Özel Bütçeli İdarelerin Gelirleri	3.529	3.971	4.824	5.036	6.333	8.174	9.621	11.445	13.524
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri	1.407	1.585	1.746	1.811	1.892	2.095	2.317	2.673	3.182
Merkezi Yönetim Gelirleri Toplamı	173.483	190.359	209.598	215.458	254.277	296.823	332.474	389.681	425.382

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2016) “Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.01.2016).

Geri kalan vergi ve benzeri yükümlülüklerin tamamı toplumsal sınıflar tarafından birlikte ödenmektedir. Bu tür kamu gelir kalemlerinin, toplumsal sınıfların gelir paylarına göre ayrıştırılması gerekmektedir. Buradan (sT_2) olarak ayrıştırılacak kamu gelirleri işçi sınıfının kamu gelirlerine katkısı olurken; geri kalan kısım sermaye kesiminin katkısı olarak değerlendirilecektir.

Tablo 5’te sunulan yerel yönetim bütçe gelirlerine bakıldığında ise, arsa ve arazi üzerinden alınan “Emlak Vergisi” sermaye kesiminin ödediği vergiler (T_3) grubunu oluşturmaktadır.

Tablo 5: Yerel Yönetimler Bütçe Gelirleri

(Milyon TL.)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I-Vergi Gelirleri	3.377	3.690	4.190	3.776	5.904	6.901	7.249	8.213	9.291
a) Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	1.627	1.723	1.983	2.142	2.978	3.851	3.911	4.231	5.354
Bina Vergisi	955	989	1.231	1.346	1.860	2.432	2.509	2.755	3.563
Arsa Vergisi	415	449	458	480	771	978	971	1.040	1.367
Arazi Vergisi	25	24	27	27	37	53	46	50	62
Çevre Temizlik Vergisi	231	259	265	288	309	387	383	384	361
b) Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	659	708	857	320	1.113	1.175	1.385	1.612	1.653
Haberleşme Vergisi	55	55	59	50	50	48	44	34	38
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	419	431	544	8	750	741	918	1.100	1.132
Eğlence Vergisi	61	77	90	96	104	128	135	161	163
Yangın Sigortası Vergisi	18	19	21	18	18	18	20	26	27
İlan ve Reklam Vergisi	104	123	140	146	189	239	266	289	291
c) Harçlar	1.059	1.237	1.33	1.293	1.794	1.857	1.935	2.349	2.269
e) Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	30	21	15	18	17	17	16	19	13
II-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	8.060	8.992	9.187	10.558	11.922	13.868	16.050	17.916	18.025
III-Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	4.304	4.589	5.208	5.860	8.876	10.261	10.330	13.938	6.979
IV-Faizler, Paylar ve Cezalar	13.621	16.012	18.404	19.885	24.172	28.852	32.546	37.690	42.934
1) Faiz Gelirleri	676	777	670	527	452	590	750	731	665

2) Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	12.041	13.513	16.219	17.446	21.721	25.674	28.846	33.988	39.363
a) Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	10.847	12.142	14.571	15.740	20.403	24.357	27.484	32.239	37.482
Merkezi idare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar	10.735	12.009	14.440	15.587	20.212	24.138	27.243	31.965	37.180
Çevre Temizlik Vergisinden Alınan Paylar	111	132	131	152	190	219	241	273	301
b) Yönetim Giderlerine Katılma Payları	0	14	37	36	13	35	19	29	104
c) Kamu Harcamalarına Katılma Payları	356	367	406	477	666	669	756	936	889
d) Mahalli İdarelere Ait Paylar	182	294	420	286	475	408	300	486	618
e) Diğer Paylar	654	666	746	867	128	165	246	273	259
3) Para Cezaları	454	475	533	620	705	783	841	908	927
V- Diğer Çeşitli Gelirler	448	1.246	979	1.291	1.292	1.803	2.108	2.061	1.978
VI- Sermaye Gelirleri	2.002	1.948	1.731	1.333	2.690	3.483	3.049	5.606	6.661
VII-Alacaklardan Tahsilat	357	239	119	1.064	16	48	36	9	3.278
Bütçe Gelirleri Toplamı	31.724	35.474	38.841	42.477	53.582	63.415	69.263	83.376	87.170

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2016) “Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri”, <https://portal.muhasebat.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.01.2016).

Ayrıca yerel yönetimler bütçesi gelirleri arasında görülen “Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar” ile “Alınan Bağış ve Yardımlar” mükerrer hesaplamayı önlemek için hiçbir sınıfın vergi ve benzeri yükümlülükler payına eklenmemiştir. Zira söz konusu gelirler yukarıda Tablo 4’te zaten merkezi yönetim gelirleri arasında sınıf paylarına ayrıştırılmıştır. Yerel yönetim gelirlerinden geri kalan vergi ve benzeri yükümlülüklerin tamamı toplumsal sınıflar tarafından birlikte ödenmektedir. Bu kamu gelir kalemlerinin toplumsal sınıfların gelir paylarına göre ayrıştırılması gerekmektedir. Buradan (sT_2) olarak ayrıştırılacak olan tutar yerel yönetimler düzeyinde kamu gelirlerine işçi sınıfının katkısı olurken, geri kalan kısım sermaye kesiminin katkısı olarak değerlendirilecektir.

Tablo 6’da sunulan sosyal güvenlik kurumları bütçe gelirleri ise, ağırlıklı olarak işçi sınıfının ödediği vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşmaktadır. Tabloda sosyal güvenlik gelirleri olarak sunulan kamu gelirlerinin tamamı işçi sınıfının doğrudan ödediği vergileri oluşturmaktadır. Bu tutar (T_3) grubu gelirler olarak işçi sınıfının kamu gelirlerine yaptığı katkı payına eklenmiştir. Tablo 6’da bağış ve yardımlar başlığı altında görülen kamu gelirleri ise, hiçbir sınıfın gelir payına eklenmemiştir. Zira bağış ve yardımlar ağırlıklı olarak Merkezi Yönetim Bütçesinden aktarılan kaynaklara dayanmaktadır. Öte yandan Tablo 6’da görülen diğer gelir kalemleri doğrudan sermaye sınıfının gelir payına eklenmiştir. Çünkü ceza, faiz ve benzeri başlıklar altında toplanan bu tür gelirler işverenlerin sosyal güvenlik mevzuatına uyumsuzlukları nedeniyle ödenen yükümlülüklerden oluşmaktadır.

Tablo 6: Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe Gelirleri**(Milyon TL.)**

	2006*	2007*	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I- Vergi Gelirleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0
II- Sosyal Güvenlik Gelirleri	53.830	56.874	61.894	72.067	73.168	105.402	124.536	147.204	167.776
III- Teşebbüs ve Mülkiyet Geliri	0	0	509	159	200	20	-113	38	31
IV- Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	0	0	25.778	29.499	30.207	16.660	21.809	20.545	21.485
V- Faizler, Paylar ve Cezalar	0	0	8.891	10.283	9.514	17.165	15.681	16.246	15.763
VI- Sermaye Gelirleri	0	0	342	150	149	0	0	412	72
VII- Alacaklardan Tahsilat	0	0	585	587	42	0	0	0	0
Bütçe Gelirleri Toplamı	53.830	56.874	98.003	112.747	113.283	139.248	161.913	184.446	205.130

*Sosyal Güvenlik Kurumu Gelirleri

Kaynak: Maliye Bakanlığı (2016) “Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe İstatistikleri”, <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi:05.01.2016); Sosyal Güvenlik Kurumu (2016), “Sosyal Güvenlik Kurumları Mali İstatistikleri”, <http://www.sgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2016).

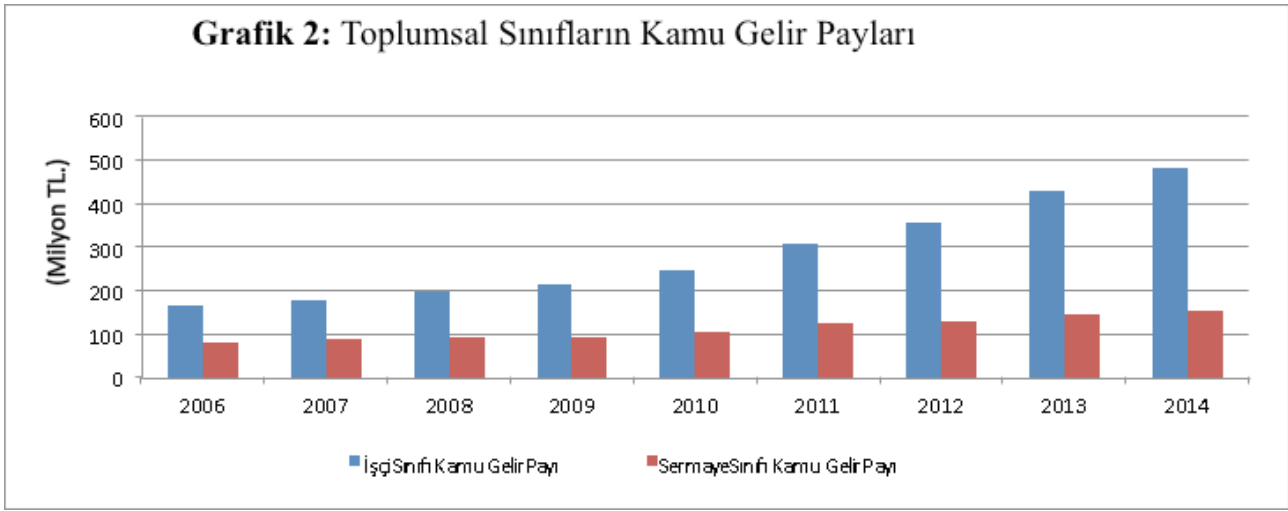
Yukarıda ayrı ayrı değerlendirilen bütçe gelirlerinden ortaya çıkan sınıfsal yapı Tablo 7’de özetlenmektedir. 2006-2014 döneminde Türkiye’de işçi sınıfının kamu bütçesine aktardığı kaynakların giderek arttığı; buna mukabil sermaye sınıfının ise, zaten düşük olan kaynak transferinde giderek gerileyen bir paya sahip olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 7: Bütçe Gelirlerinin Sınıfsal Yapısı**(Milyon TL. ve %)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
İşçi Sınıfı Kamu Gelir Payı	164.192	176.578	198.264	214.581	246.270	305.812	356.767	428.239	481.011
Sermaye Sınıfı Kamu Gelir Payı	78.501	88.028	90.643	92.115	104.160	123.894	130.331	144.096	152.976
İşçi Sınıfı Kamu Gelir Payı (%)	67,65	66,73	68,63	69,97	70,28	71,17	73,24	74,82	75,87
Sermaye Sınıfı Kamu Gelir Payı (%)	32,35	33,27	33,37	30,03	29,72	28,83	26,76	25,18	24,13
Toplam (%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak: Tablo 4, 5 ve 6’dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 7’de sunulan toplumsal sınıfların kamu gelir payları görsel olarak anlatım kolaylığı sağlamak amacıyla Grafik 2’ye aktarılmıştır.



Kaynak: Tablo 7'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 2 üzerinden izlenebileceği gibi, Türkiye’de 2006-2014 yılları arasında işçi sınıfının kamu bütçe gelirlerine katkısı her zaman açık ara sermaye sınıfından daha yüksek olmuştur. Bu durumun toplumsal sınıflar bakımından ne gibi bir sonuç doğurduğu aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

4.3. Bulguların Özeti ve Tartışma: Net Sosyal Ücret mi?, Net Sosyal Kâr mı?

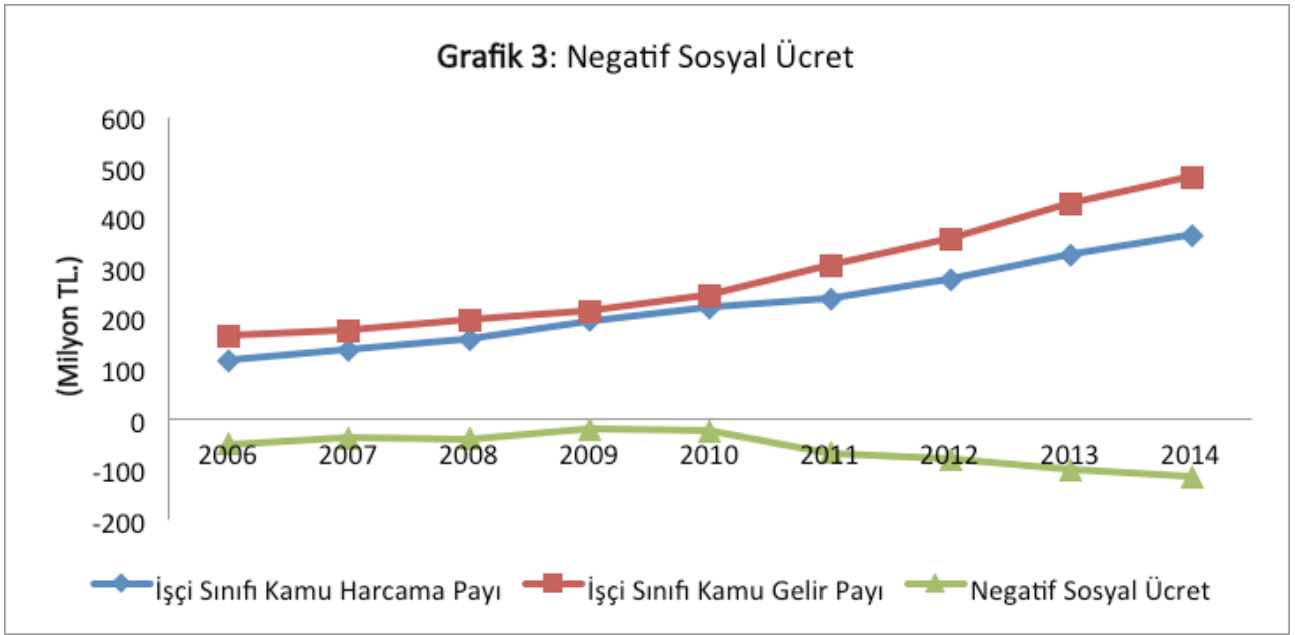
Çalışmanın bu kısmında devlet bütçesinin her iki yanı toplumsal sınıflar bakımından birlikte ele alınmaktadır. İşçi sınıfı bakımından kamu harcamaları ve kamu gelirleri birlikte ele alındığında, Türkiye’de 2006-2014 yılları arasında negatif sosyal ücret sonucu ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki Tablo 8’de görüldüğü gibi, ele alınan dönemde işçi sınıfı devlet bütçesinden faydalandığı kısımdan daha fazlasını devlet bütçesine vergi ve benzeri adlar altında geri aktarmış durumdadır.

Tablo 8: İşçi Sınıfının Devlet Bütçesi Karşısındaki Konumu: Negatif Sosyal Ücret (Milyon TL.)

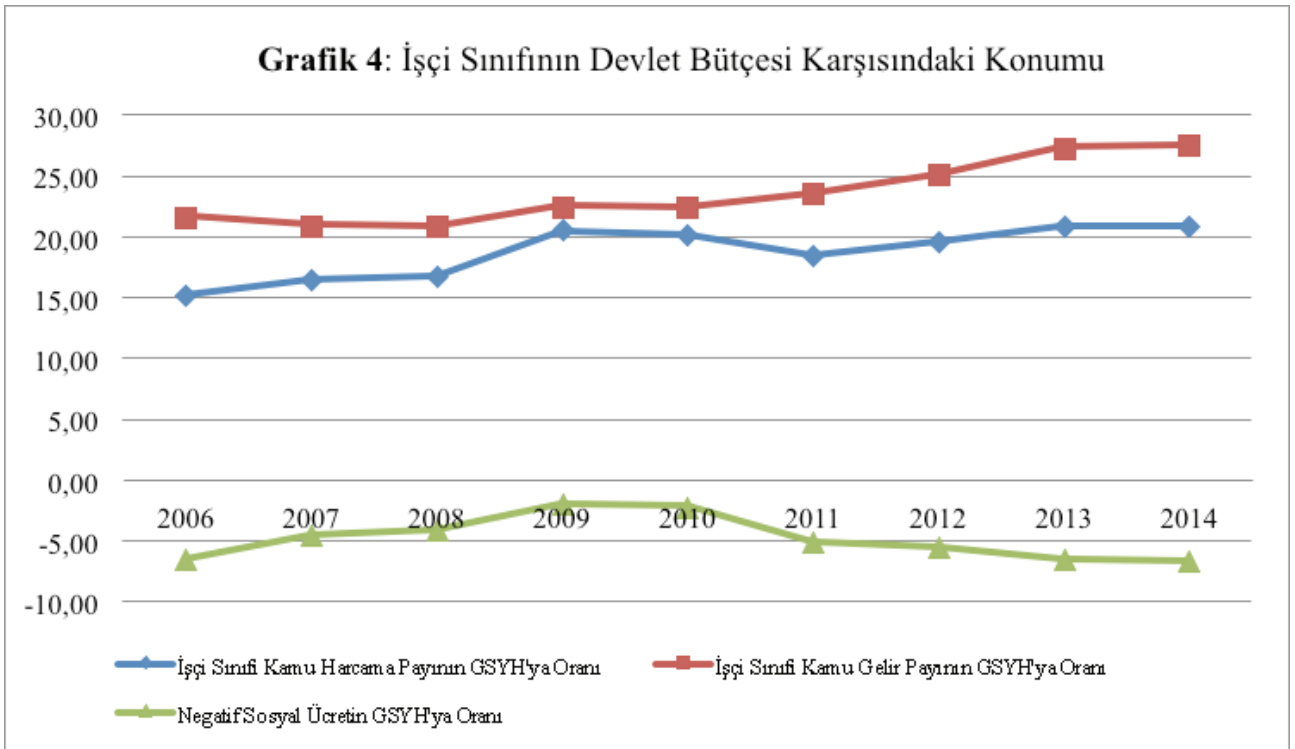
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
İşçi Sınıfı Kamu Harcamaları Payı	115.496	139.113	159.864	196.187	222.744	239.964	278.340	327.924	366.128
İşçi Sınıfı Kamu Gelir Payı	164.192	176.578	198.264	214.581	246.270	305.812	356.767	428.239	481.011
Negatif Sosyal Ücret	-48.699	-37.465	-38.400	-18.393	-23.526	-65.848	-78.427	-100.315	-114.883

Kaynak: Tablo 3 ve 7’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tabloda yer alan sonuçlar Grafik 3’de görsel olarak sunulmuştur. Grafik 3 incelendiğinde sadece 2009 yılında işçi sınıfının kamu bütçesine aktardığı kaynaklar ile faydalandığı kaynaklar hemen hemen eşittir. Diğer yıllarda ise, işçi sınıfının bütçeye aktardığı kaynaklar faydalandığı kaynaklardan her zaman fazla olmuştur. Özellikle 2010 yılından sonraki dönemde işçi sınıfının kamuya aktardığı kaynaklar ile faydalandığı kaynaklar arasındaki makas açılmaya başlamıştır. Bu durum negatif sosyal ücretin giderek büyüme eğilimi içinde olduğunu göstermektedir.



Kaynak: Tablo 8'den yararlanılarak oluşturulmuştur.



Kaynak: Tablo 8'deki verilerin TÜİK (2016) "1998 Bazlı Harcamalar Yönetimiyle Cari Fiyatlarla Yıllık Gayri Safi Yurtiçi Hasıla" başlığı altında sunulan GSYH'ya oranlanması ile oluşturulmuştur. <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/01/2016).

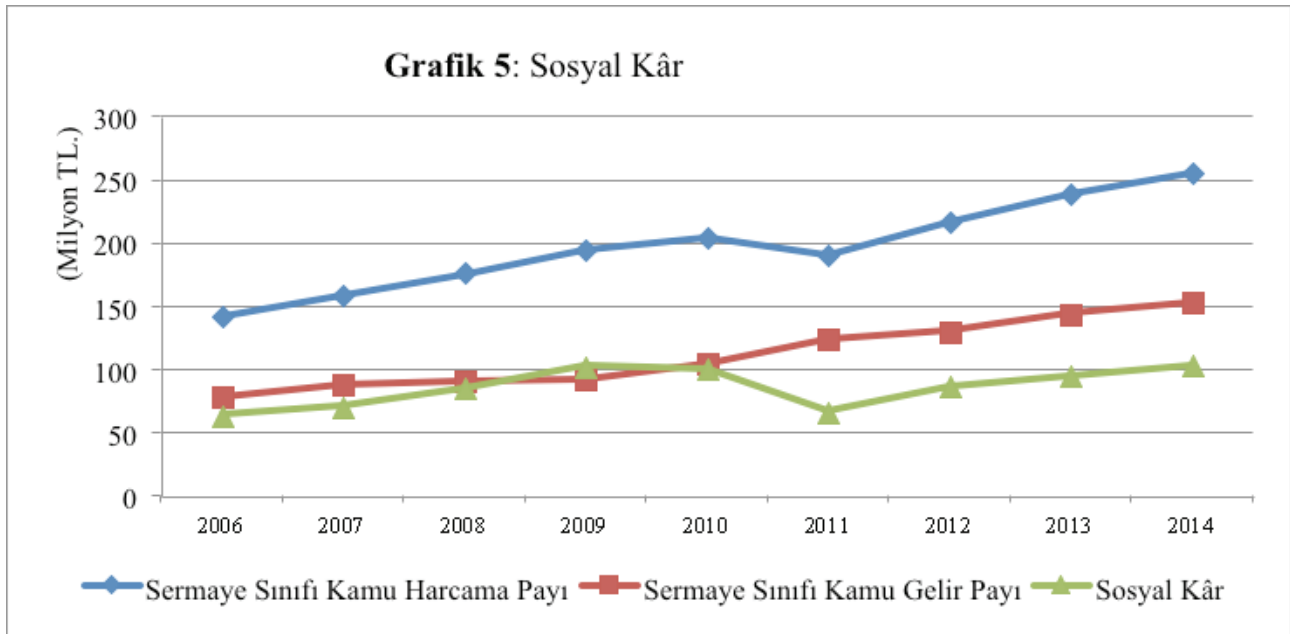
Konuya sermaye sınıfı açısından bakıldığında, bu sınıfın bütçe karşısındaki konumu işçi sınıfından neredeyse taban tabana zıttır. Zira Tablo 9'da görüldüğü gibi, Türkiye'de sermaye sınıfı 2006-2014 dönemi boyunca faydalandığı kamu harcamalarından daha az bir kaynağı bütçeye aktarmıştır. Dolayısıyla Türkiye'de sermaye sınıfı açısından net bir kazanç söz konusudur. Nitekim bu dönemde sosyal kâr miktarı sürekli artış eğilimi içinde olmuştur.

Tablo 9: Sermaye Sınıfının Devlet Bütçesi Karşısındaki Konumu: Sosyal Kâr (Milyon TL.)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Sermaye Sınıfı Kamu Harcamaları Payı	142.035	158.531	176.162	194.367	204.710	190.380	216.876	238.784	255.860
Sermaye Sınıfı Kamu Gelir Payı	78.501	88.029	90.643	92.115	104.160	123.893	130.331	144.096	152.976
Sosyal Kâr	63.534	70.502	85.519	102.252	100.550	66.486	86.546	94.688	102.884

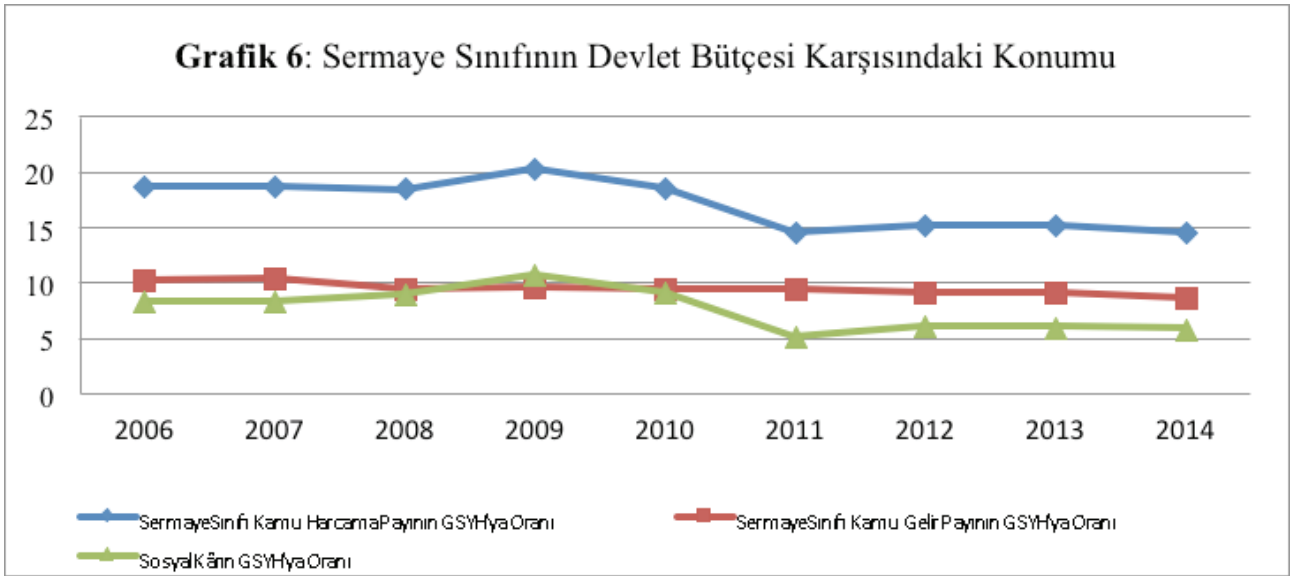
Kaynak: Tablo 3 ve 7'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Anlatımı kolaylaştırmak için Tablo 9'daki verilere dayalı olarak oluşturulan Grafik 5 ise, sermaye sınıfının faydalandığı kamu harcaması ile kamuya aktardığı kaynaklar arasındaki farkı göstermesi bakımından oldukça açıklayıcıdır. Grafikte sermaye sınıfının faydalandığı kamu harcamaya tutarını gösteren çizgi ile kamu gelirlerini gösteren çizgi arasındaki fark gittikçe açılmaktadır. Hatta 2009 yılında sermaye kesimi kamu kesimine aktardığı tutarı aşan miktarda sosyal kâr elde etme olanağı bile yakalayabilmiştir.



Kaynak: Tablo 9'dan yararlanılarak oluşturulmuştur.

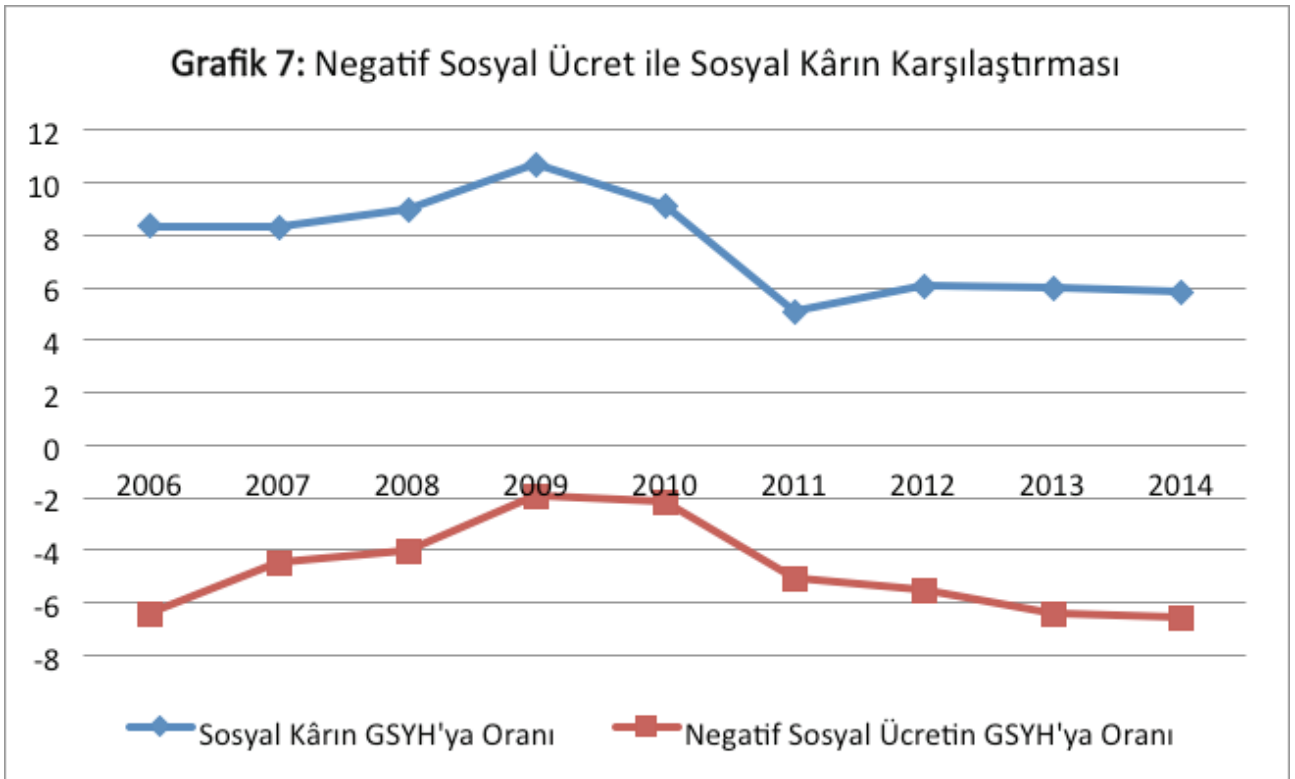
Sermaye sınıfının devlet bütçesi karşısındaki konumu GSYH'ya oranlanarak Grafik 6'da tekrar görsel olarak ifade edilmiştir. Bu grafikte de görüldüğü gibi incelenen bütün dönem boyunca sermaye sınıfı GSYH'nin yüzde 10'u kadar bir kaynağı bütçeye aktarmıştır. Öte yandan sermaye sınıfının kamu kaynaklarından faydalandığı miktar 2006-2009 döneminde GSYH'nin yüzde 18-20'si civarındayken, özellikle 2009 yılından sonra gerilemiş ve GSYH'nin yüzde 15'i gibi bir oranda seyretmiştir. 2006-2014 döneminde sermaye sınıfının bütçeye aktardığı kaynaklarda ve faydalandığı kamu harcamalarındaki gerilemeye paralel olarak GSYH'nin 2006 yılında yüzde 8 olan sosyal kâr oranı 2009 yılında yüzde 10'un hemen üzerine çıkmış olsa da sonraki yıllarda GSYH'nin yüzde 5-6'sı gibi bir seyir izlemiştir.



Kaynak: Tablo 9'daki verilerin TÜİK (2016) "1998 Bazlı Harcamalar Yönetimiyle Cari Fiyatlarla Yıllık Gayri Safi Yurtiçi Hasıla" başlığı altında sunulan GSYH'ya oranlanması ile oluşturulmuştur. <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/01/2016).

Son olarak toplumsal sınıfların bütçe karşısındaki konumları birlikte ele alındığında, incelenen dönem boyunca, sermaye sınıfının "sosyal kâr" elde ettiğini; işçi sınıfının ise, sürekli olarak "net sosyal ücret" elde edemediği ortaya çıkmaktadır.

Grafik 7'de GSYH'ya oranlanarak sunulan sosyal kâr ve negatif sosyal ücret makasının giderek açılma eğilimi taşıdığı görülmektedir.



Kaynak: Tablo 8 ve 9'daki verilerin TÜİK (2016) "1998 Bazlı Harcamalar Yönetimiyle Cari Fiyatlarla Yıllık Gayri Safi Yurtiçi Hasıla" başlığı altında sunulan GSYH'ye oranlanması ile oluşturulmuştur. <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/01/2016).

5. SONUÇ

Bu çalışmada 2006-2014 yıllarını kapsayan dönem için Türkiye’de devlet bütçesinin sınıfsal yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır. Yapılan ölçümler, Türkiye’de ele alınan dönemde net sosyal ücretin oluşmadığını; fakat sosyal kârın oluştuğunu göstermektedir. Bu bulgular, Ana akım iktisat yazınında devletin büyümesinin yarattığı olumsuz sonuçlar hakkındaki değerlendirmeleri desteklemezken, Marksist ekonomi politik temelli çalışmaların bulgularıyla uyumlu görünmektedir. Bu bağlamda vurgulanması gereken sonuçlardan birincisi, Türkiye’de devlet bütçesi sermayenin kârlılığını destekleyen bir yapıya sahiptir. Zira incelenen dönemde, sermaye sınıfı, bütçeye aktardığı kaynaklardan daha fazla kamu harcamalarından faydalanarak sosyal kâr elde etmiştir. Hatta 2009 ve 2010 yıllarında oluşan sosyal kâr, sermaye sınıfının ödediği vergi ve benzeri yükümlülükleri bile aşmıştır. Vurgulanması gereken bir diğer sonuç, Türkiye’de refah devletinin yapısıyla ilgilidir. Türkiye’de devlet emek gücünün yeniden üretimi için önemli miktarda kamu harcaması yapmaktadır. Ancak söz konusu kamu harcamaları yine işçi sınıfından alınan vergi ve benzeri kaynaklarla finanse edilmektedir. Dolayısıyla ülkemizde refah devleti işçi sınıfının kendi arasında dayanışma gösterdiği sınırlı toplumsallığa sahip bir yapıdadır. Hatta incelenen dönem boyunca işçi sınıfının faydalandığı kamu harcamalarını aşan oranda kamu bütçesine katkı sağlamış olması, Türkiye’de işçi sınıfını net vergi ödeyicisi konumuna düşürmüştür. Türkiye’de sorun sadece refah devletinin yapısından da kaynaklanmamaktadır. Aynı zamanda asıl sorun giderek çalışan kesime daha fazla kamusal yükümlülük yükleyen vergi sistemiyle birlikte diğer tüm kamu finansman sisteminde görünmektedir. Zira incelenen dönem boyunca sermaye sınıfı kamusal yükümlülüklerini neredeyse sabit tutarken; işçi sınıfının kamusal yükümlülükleri giderek artış eğilimi göstermiştir. Ayrıca bütün bu sonuçlar Türkiye’de emek gücünün yeniden üretimi için yapılan kamu harcamalarının kaynağının kâr, rant ve faiz gelirleri olmadığını, ancak söz konusu kaynağın yine çalışanların ücret gelirleri olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye’de işsizlik, enflasyon, ekonomik büyüme oranlarının düşüklüğü, bütçe açıkları gibi sorunların kaynağı refah devleti uygulamaları olamaz. Zira Türkiye’de işçi sınıfı faydalandığı bütçe kaynaklarından çok daha fazlasını bütçeye vergi ve benzeri araçlarla geri vermektedir.

Kaynakça

- Akram-Lodhi, A. Haroon (1996), "The Public Finances of the United Kingdom: a Re-interpretation", *International Review of Applied Economics*, Vol. 10, No. 2, 173-193.
- Bağımsız Sosyal Bilimciler (2015), *AKP'li Yıllarda Emegın Durumu*, Yordam Kitap, İstanbul
- Bowles, Samuel ve Gintis, Herbert (1982a), "The Crisis of Liberal Democratic Capitalism: The Case of the United States", *Politics & Society*, Vol.11, No.1, 51-93.
- Bowles, Samuel ve Gintis, Herbert (1982b), "The Welfare State and Long-term Economic Growth: Marxian, Neoclassical and Keynesian Approaches", *American Economic Review*, Vol:72, No.1, 341-345.
- Bowles, Samuel, David Gordon ve Thomas Weisskopf (1986), "Power and Profits: The Social Structure of Accumulation and the Profitability of the Postwar U. S. Economy", *Review of Radical Political Economics*, Vol:18 No:1&2, 132-167.
- Fazeli, Rafat (1996), *The Economic Impact of the Welfare State and Social Wage: The British Experience*, Aldershort, England: Avebury.
- Fazeli, Reza ve Fazeli, Rafat (2010), "The Impact of the Welfare State and Social Policy on the Working Population: The Recent British Experience", *Forum for Social Economics*, Vol.39, No.2, 101-125.
- Freeman, Alan (1991), "National Accounts in Value Terms: The Social Wage and Profit Rate in Britain 1950-1986", *Quantitative Marxism*, içinde (Ed:Paul Dunne), Potity Pres, London: 84-106.
- Guerrero, D (1992), "Labor, Capital, and State Redistribution: The Evolution of Net Taxes in Spain (1870-1987)", *International Journal of Political Economy*, Vol:22, No:3, 46-71.
- Gough, Ian (1979), *The Political Economy of the Welfare State*, Macmillan Press Ltd, London.
- Maliye Bakanlığı (2016), "Kamu Hesapları Bülteni", <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2016).
- Maliye Bakanlığı (2016), "Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri", <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2016).
- Maliye Bakanlığı (2016), "Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri", <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2012).
- Maliye Bakanlığı (2016), "Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri", <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2012).
- Maliye Bakanlığı (2016), "Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçe İstatistikleri", <https://portal.muhasabat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2012).
- Maniatis, Thanasis (2003), "The Net Social Wage in Greece 1958-95", *International Review of Applied Economics*, Vol.17, No.4, 377-398.
- Maniatis, Thanasis (2014), "Does the State Benefit Labor? A Cross-Country Comparison of the Net Social Wage", *Review of Radical Political Economics*, Vol:46, No:1, 15-34.
- Miller, John A. (1989), "Social Wage or Social Profit? The Net Social Wage and the Welfare State", *Review of Radical Political Economics*, Vol:21, No:3, 82-90.

- Miller, John A. (1992), “A Negative Social Wage and the Reproduction Crisis of the 1980s”, İçinde: *International Perspectives on Profitability and Accumulation*, Ed: Fred Moseley ve Edward N. Wolff, Edward Elgar Publishing Limited, England, 285-313.
- O’Connor, James (1973), *The Fiscal Crisis of The State*, St.martin’s Press, New York
- O’Connor, James [1984], (1995), Birikim Bunalımı Yeni Bireycilik, Sınıf Mücadelesi ve ağdaş Kapitalizm, ev: Ali akıroğlu, Birinci Baskı, Belge Yayınları, İstanbul.
- Öngen, Tülin (2002), “Marx ve Sınıflar”, *Praksis Dergisi*, Sayı:8, 2-28.
- Savran, Sungur (2008), “Sınıfları Haritalamak: Sınıflar birbirinden nasıl ayrılır?”, *Devrimci Marksizm Teorik-Politik Dergi*, Sayı: 6-7, İlkbahar- Yaz 2008, 9-49.
- Saybaşılı, Kemli (1992), İktisat Siyaset Devlet ve Türkiye, Birinci Baskı, Bağlam Yayıncılık, Ankara.
- Sefton, Tom (2002), “Recent Changes in the Distribution of the Social Wage”, *CASEpaper 62*, <http://sticerd.lse.ac.uk/Case/>, (Erişim Tarihi: 20-12-2015), 1-66.
- Sepehri, Ardeshir ve Chernomas, Robert (1992), “Who Paid for the Canadian Welfare State Between 1955-1988?”, *Review of Radical Political Economics*, Vol.24, No.1, 71-88.
- Shaikh, Anwar M. ve Tonak, E. Ahmet (1987), “The Welfare State and the Myth of the Social Wage”, İçinde: *The Imperilled Economy Macroeconomics From a Left Perspective Book I*, Ed: Robert Cherry vd., Union for Radical Political Economics, New York. ss.183-194.
- Shaikh, Anwar M. ve Tonak, E. Ahmet [1994], (2012), Milletlerin Zenginliğinin Öllmesi Ulusal Hesapların Ekonomi Politiiği, ev: Hakan Aslan, Yordam Kitap, İstanbul.
- Shaikh, Anwar M. ve Tonak, E. Ahmet (2000), “The Rise and Fall of the US Welfare State”, İçinde: *Political Economy and Contemporary Capitalism: Radical Perspectives on Economic Theory and Policy*, Ed: Ron. Baiman, Heather Boushey ve Dawn Saunders, M.E. Sharpe, Armonk, New York: 247-265.
- Shaikh, Anwar M. (2003), “Who Pays for the ‘Welfare’ in the Welfare State?”, *Social Research*, Vol.70, No.2 (Summer), 531-550.
- Sosyal Güvenlik Kurumu (2016), “Sosyal Güvenlik Kurumları Mali İstatistikleri”, <http://www.sgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05-01-2016).
- Therborn, Goran (1984), “The Prospects of Labour and the Transformation of Advanced Capitalism”, *New Left Review*, No.I/145, (May-June 1984).
- Tonak, E. Ahmet (1985), “Kapitalist Devlet Karşısında İşçi Sınıfı ABD Örneği”, *Yapıt-Toplumsal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 13, Kasım-Aralık, 30-70.
- Tonak, E. Ahmet (1987), “The US Welfare State and Working Class, 1952-1980”, *Review of Radical Political Economics*, Vol.19, No.3, 47-72.
- Türkiye İstatistik Kurumu (2015), “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2006-2014”, <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10-12-2015).
- Türkiye İstatistik Kurumu (2016), “1998 Bazlı Harcamalar Yöntemiyle Cari Fiyatlarla Yıllık Gayri Safi Yurtiçi Hsıla”, <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10-01-2016).

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY- BAŞKAN- Çok teşekkür ederiz efendim zamanında gayet yerinde kullandınız Yakup Karabacak ve önceki görüşmelere nazaran zamanında süremizde, tartışmalara da inşallah böyle götürerek tamamlamış oluruz oturumumuzu.

Şimdi üçüncü konuşmacı Tufan Büyükcan.

Buyurun efendim.

Tabii ki 20 dakikalık süre sizin için de geçerli. Dikkat ederseniz memnun olurum. Önceki iki aday gayet güzel, meslektaşlarımız idare ettiler. Konuları da gayet orijinal sundular.

Kendilerine teşekkür ederiz.

REFAH DEVLETİ UYGULAMALARININ DEĞİŞEN PERSPEKTİFİNDE 2000 SONRASI DÖNEMDE TÜRKİYE’DE KAMU EĞİTİM HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tufan BÜYÜKCAN¹

Mustafa BİÇER²

1. GİRİŞ

1980 sonrası neoliberal politikalarla birlikte eğitime ilişkin kamu harcamalarında iki temel değişiklik dikkati çekmektedir. Birincisi, eğitimin kamusalılığı tartışma konusu yapılmış, eğitim daha ziyade yarı kamusal bir mal/hizmet olarak görülmeye başlanmıştır. Bu yaklaşım eğitimden yararlananların da sunulan bu hizmetin finansmanına katılmaları gerektiği argümanının dayanak noktasıdır. İkincisi devletin ekonomideki payını azaltmak, kamu harcamalarında kaynak rasyonalizasyonu sağlamak ve hesap verilebilirliği ve şeffaflığı artırmak düşüncesiyle eğitimin özelleştirilmesinin desteklenmesi ve eğitimde özel sektörün payının artırılmasına dönük politik tedbirler ile kamu özel ortaklıklarının artırılmasına dönük politik kararların alınmasıdır. Bu iki değişiklik eğitim harcamalarının miktar ve içeriği üzerinde de etkili olmaktadır. 1997 yılındaki 8 yıllık temel eğitim reformuyla birlikte Türkiye’de eğitim harcamaları genel olarak bir artış eğilimi göstermiş, eğitim harcamaları oransal olarak bütçenin en büyük kalemi haline gelmişti. Ancak bu süreçte hem okullaşma oranlarının sürekli artması, hem de zorunlu eğitimin 8 yıldan 12 yıla çıkarılmasıyla eğitim harcamalarındaki artış oranı, özellikle eğitim yatırımları bağlamında, ihtiyaçları karşılamaktan uzaktır. Türkiye’nin kamusal eğitim harcamaları, halen öğrenci başına eğitim harcaması ve eğitim harcamalarının GSYH’ya oranı açısından OECD ortalamasının oldukça altında kalmaktadır.

Temelde eğitim harcamalarının büyüme ile ilişkilendirilmesi, eğitim harcamaları ile eğitimde nitelik artışı arasında optimal bir ilişki kurulması ve eğitim harcamalarının uzun vadeli bir sürecin parçası olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğitimde niteliğin artması açısından temel göstergelerden biri olan eğitime ilişkin yatırım harcamalarının oranının toplam eğitim harcamaları içerisindeki oranının artmadığı görülmektedir. Eğitimde niteliğin artırılmamış olması Türkiye’nin uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanılan bir nitelik göstergesi olan ve ülkelerin eğitim sistemlerinin çıktılarını ölçme amacıyla kullanılan PISA sınavlarında benzer gelir seviyesindeki ülkelere göre daha kötü bir performans sergilemesine neden olmaktadır. Orta gelir tuzağını aşmış ülkeler içerisinde Hong Kong, İrlanda, Japonya, Kore, Singapur, İspanya ve Tayvan gibi eğitimde uluslararası bir gösterge olan PISA’da yüksek performans gösteren ülkelerin bulunması, bunun tesadüf olmadığını düşündürmektedir.

¹ TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, Yasama Uzmanı, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Ekonomisi ve Planlaması Doktora Programı Öğrencisi. **İletişim Bil: 505 229 3706; tbuyukcan@tbmm.gov.tr.**

² TBMM Kanunlar Ve Kararlar Başkanlığı, Yasama Uzmanı, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Ekonomisi Doktora Programı Öğrencisi. **İletişim Bil: 505 212 4297, mustafabicer@tbmm.gov.tr,**

Bu çalışmada: Refah devleti uygulamalarının değişen perspektifinde; 1980 sonrasında kamu müdahalesi anlayışındaki dönüşümün, 2000 sonrasında kamu eğitim harcamaları üzerindeki etkisi ve bu sürecin ekonomipolitik analizi amaçlanmaktadır.

2. 1980 SONRASI DEĞİŞEN REFAH DEVLETİ ANLAYIŞI

2.1. Müdahaleci Devlet Yaklaşımı: Refah Devletinde Kamu Hizmeti Sunumu

Müdahaleci devlet yaklaşımının kuramsal temelini teşkil eden Keynesyen görüşe dayanan müdahaleci politikalar; 1929 yılında Büyük Ekonomik Buhranın ortaya çıkması ile birlikte, klasik iktisadi düşüncenin önermelerinin ve temel yaklaşımlarının ekonomik sorunların çözümünde yetersiz kalması sonucu gündeme gelmiştir. Keynes büyük bunalım sürerken 1936 yılında yazdığı “Genel Teori” adlı yapıtında, liberal ekonomik görüşleri benimsemekle birlikte, klasik ekonomik görüşlerden farklı olarak piyasa başarısızlıklarının ortaya çıkabileceğivarsayımıyla devlet müdahalesinin gerekli olduğunu savunmuştur (Sönmez, 1987:265). Bu anlamda, maliye ve para politikası ile tüketim ve yatırım harcamalarını etkileyerek işsizlikle mücadeleyi öne çıkaran Keynesyen politikalar, toplam talep yönetimi ile aynı anlamda kullanılan maliye politikası ile ekonominin düzenlenmesi (Arestis vd.;1997:1) olarak şekillenmiştir.

Keynesçilik, 2. Dünya Savaşı sonrası dönemin “karma ekonomisinin” ideolojik bir terimi haline gelmiş (Lapavitsas, 2008:64) ve 1945-70 arasında, devlet, Keynesyen bir tarzda ekonomiyle güçlü bir ilişki kurmuş, gelir dağılımının iyileştirilmesine dönük sosyal politikaların hayata geçirilmesi sayesinde refah devleti olarak adlandırılan sistem ortaya çıkmıştır. Devleti piyasa mekanizmasının işlemesini sağlayacak bir aktör durumuna getiren Keynesyen ekonomi politikaları; iktisat yazınında “karma ekonomiye dayalı refah devleti” veya “refah devleti kapitalizmi” veya “keynesyen refah devleti” veya “sosyal refah devleti” kavramları ile tanımlanmıştır. Refah devleti, kamu hizmetlerinin sunumunda; klasik devlet görevlerinin yanı sıra toplumun sosyal ihtiyaçlarını ön plana alarak kamu hizmetlerini üretmeye öncelik veren bir anlayış benimsemiştir (Tokatlıoğlu, 2005:35). Bu dönemde, devletin ekonomik faaliyetlerini dönüştürmek, etkilemek, piyasaları yönlendirmek ve kontrol etmek için önemli mekanizmalar oluşturulmuştur. 1960’lı yıllarda, gelişmiş batı ülkelerinin (ABD hariç) birçoğu, değişen oranlarda bir kamu girişimi sektörü geliştirmiştir (Pierson, 2000:157).

1960’lı yıllarda refah devleti uygulamaları ile hükümet harcamalarının GSYH içindeki payı sürekli artarken ekonominin üretken kapasitesinin önemli bir kısmı kamu mülkiyeti haline gelmiştir. Dahası, sağlık, işsizlik yardımları, eğitim ve konutla ilgili kapsamlı refah sağlayıcı sistemler oluşturulmuştur (Lapavitsas,2008: 64). Refah devleti ile öne çıkan, eğitim, sağlık hizmetlerini ücretsiz olarak sunan,tam istihdamı sağlamaya yönelik tedbirler alan, iktisadi büyüme ile artan gelirin yeniden bölüştürülmesine yönelik sosyal politikaları yürüten devlet modeli dünyada yayılmıştır (Mac Gregor, 2008:237).

Refah devleti politikalarının uygulandığı ilk yirmi beş yıl, iktisat tarihinin daha önceki dönemlerinden esaslı bir biçimde farklılaşmıştır. Bu dönemde, gelişmiş kapitalist ülkelerin ekonomileri, daha önce hiç yaşanmamış olan uzunca bir refah dönemi içine girerek hızlı büyümüştür. Bu büyüme, pek çok ülkede, hemen hemen tam istihdam ile birlikte gerçekleşmiştir. Gelişmiş kapitalist ülkelerde

(Fransa, Almanya, Japonya, Hollanda ve İngiltere) GSYH’de kaydedilen artışlar, 1870-1913 arasında yıllık ortalama %2,2, 1914-1950 arasında %1,7 ve 1951-1973 arasında ise % 5,6 oranında gerçekleşmiştir (Berger;2000:127-128). GSYH’daki bu gelişme, sosyal harcamalarda da önemli artışa neden olmuştur. 1900’de sosyal harcamalar hiçbir Avrupa devletinde GSYH’nın %3’ünü bulmazken, 1940’da neredeyse tüm Avrupa devletleri GSYH’nın % 5’i oranında sosyal harcama düzeylerine ulaşmıştır. 1950 ve 1960 larda ise bu oran %10-20 düzeylerine erişmiştir (Pierson;2000:93-94).

Sosyal harcamalardaki artışa paralel olarak gelişmiş ülkelerde kamu harcamaları da artış trendine girmiştir. Örneğin Fransa’da kamu harcamalarının GSYH’ya oranı 1960’dan 1980’e %34.6’dan %56.7’ye çıkmıştır. Bu oranlar, İtalya ve ABD’de sırasıyla, %36.1’den %53.7’ye ve %27.6’dan %37.6 yükselmiştir (Musgrave ve Musgrave, 1989:121). Kamu harcamalarındaki bu artışlar başlangıçta vergi gelirlerindeki artışla finansa edilmiş, ancak vergi gelirlerindeki artışın yetersiz kalması nedeniyle 1970’den sonra borçlanma ile karşılanmaya başlanmıştır. Örneğin 1965 yılında Almanya’da kamu borcunun GSYH’ye oranı %17.3 iken, bu oran 1975 yılında %25.1’e düzeyine çıkmıştır (Alesina vd.,1999:28).

Keynesyen iktisat politikalarının uygulanmasında; yüksek üretim ve istihdam düzeyine ulaşılmasında ve sürdürülmesinde, bütçenin temel ekonomi politikası aracı olarak görülmesi (Buchanan ve Wagner, 2000:96), bütçe açıklarına ve kamu borçlarında kalıcı artışlara neden olmuştur. 1970’den sonra enflasyon, bütçe açığı ve ödemeler dengesi sorunu ile birlikte yaşanan ekonomik kriz, Keynesyen refah devletinin finansman yöntemlerinden kaynaklanan sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Dolayısıyla, bu tarihten sonra kamu borcundaki artışı durduracak ve kamu harcamalarını kontrol altına alacak politika arayışları gündeme gelmiştir. Liberal iktisatçıların/politikacıların dahi sahiplendiği Keynesçi politikaların, yaşanan ekonomik krizin niteliği gereği teorik-teknik olarak mümkün ve politik olarak da uygulanabilir olmaktan çıkması karşısında gözden düşmesi, onun siyasal örgütlenme biçimi olarak sosyal liberal demokrasinin kurumları ve kurulu düzenin tüm formlarının yeniden yapılanmasını gündeme getirmiştir. Bir iktisat politikası tasarımı olarak Keynesçiliğe ve onun aracılığı ile yönlendirilen sınıflararası uzlaşma ve refah toplumu projesine bağlanan umutların zayıfladığı bu dönemde (Eser, 1997:132) yeni bir tür sağ yükseliş olarak adlandırılan (Eser, 1997:132-133) neoliberal politikalar gündeme gelmiştir. Kamu kesiminin küçültülmesi gerektiğini ileri süren bu neoliberal yaklaşımların; Arz-Yönlü İktisat, Parasalcılık, Rasyonel Beklentiler ve anayasal iktisat etrafında şekillendiği söylenebilir.

Yaşanan mali krizin kaynağı olarak refah devleti uygulamalarını gösteren Neoklasik iktisatçılar, devletin ekonomiye müdahalesini sınırlamaya ve minimal devleti savunan, neoliberal olarak adlandırılan politikaları savunmuşlardır.

1980’lere damgasını vuran yeni sağ yaklaşımla gündeme gelen en önemli dönüşüm, ticari serbestleşme ve rekabet (serbest piyasa ekonomisi, vergilerin kısılması), kamu müdahalesinin kapsamının daraltılması (sosyal harcamaların kısılması) ve özelleştirme alanlarında yaşanmıştır. Bu dönemde; kamu müdahalesi anlamında, hiç kuşkusuz en önemli dönüşümlerden biri, özelleştirme uygulaması ile devlet-piyasa sınırlarının yeniden belirlenmesinde yaşanmıştır (Pierson, 2000:159).

2.2. Neoliberal Dönüşüm Çerçevesinde Eğitim Politikası ve Kamu Eğitim Hizmeti Sunumu

1980’li yıllarda devleti; sermaye birikimine ket vuran ve/veya piyasanın kendi kurallarına göre işlemlerini engelleyen, iş dünyasında yarattığı belirsizlikler sonucu kıt kaynakların verimli kullanılmasını zorlaştıran bir olumsuzluklar bütünü olarak (Yalman, 2006;36) ele alan neoliberal yaklaşım, devletin etkinlik alanını daraltmak yerine, devletin işlevlerini dönüştürmüştür. Neoliberal dönüşümün birinci aşaması olarak görülen bu dönemde; devlet piyasa odaklı yeni kural ve politikaları kapsayan düzenleme işlevlerini üstlenmiş, eski ulusal devletler düzenindeki “hakem” rolünü bir kenara bırakıp, giderek piyasa oyuncusu gibi davranmaya başlamıştır (Munck,2008:112). Devletin üstlendiği yeni işlevler, kamu hizmeti ve sosyal hizmet alanının kamu müdahalesine ve düzenlemesine kapatılması sonucunu doğurarak devletin kamu hizmeti ve sosyal hizmet alanındaki etkinliğini zayıflatmıştır. Bu dönüşüm ile devlet, büyüyen ulusal ve küresel sermaye lehine ekonomik ve finansal faaliyetler yürütmekte, bu sürecin hukuksal ve kurumsal altyapı ve çerçevesi de siyasal erk tarafından hazırlanmaktadır (Sönmez,2011: 1053).

Kapitalizmin işleyişi ile ilgili yeni kuralları ihtiva eden neoliberal politikalar ile yönetim anlayışının ülke ekonomileri açısından en önemli sonucu; küreselleşme sürecinin yarattığı rekabetçi ortama uyum sağlanması noktasında ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, temel ekonomik ve sosyal politikalar “rekabet gücünü arttırmak” amacı doğrultusunda şekillendirilmiştir. Bu çerçevede; kamu müdahalesi anlayışı değişirken, bu değişimin doğal uzantısı olarak kamu hizmeti tanımında, kapsamında ve niteliğinde değişim yaşanmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde devletin finansman ihtiyacı arttıkça (Tokathoğlu, 2005:111) sağlık, sosyal yardım ve hizmetler, eğitim, yükseköğrenim, belediye hizmetleri ve ulaştırma gibi kimi alanlar özel sektöre açılmıştır. Özel sektör kimi zaman taşeron olarak kimi zaman da hizmetin asıl sunucusu olarak ortaya çıkmıştır (Eser vd., 2011:211).

Gelişmekte olan ülkeler açısından eğitimin içeriğine ilişkin değişimler, kendine özgü bir dizi dışsal/müdahale sonucunda gerçekleşmiştir. Bu mekanizmalardan en önemlisi; IMF ve Dünya Bankası tarafından geliştirilen yapısal uyum programları (Structural Adjustment) ile gündeme gelmiştir. 1995’den itibaren de bu sürece Dünya Ticaret Örgütü ve GATS’ın (Hizmet Ticareti Genel Anlaşması) dahil olması ile tüm hizmet sektörleri ile birlikte eğitimde, piyasa kuralları çerçevesinde ticarete konu bir hizmet haline gelmiştir. Bir politik programdan çok bir dönüşüm süreci olan yapısal uyum programları, ekonomik ve sosyal yapısal dönüşümler yanında, eğitim bütçesinde kesintiler, eğitim hizmetinden yararlananlar tarafından ödenen harçların artırılması ve eğitim kurumlarındaki yapısal değişimleri kapsayan eğitim sistemine yönelik önerileri de kapsamaktaydı (Ilon, 1994:95).

Yapısal uyum politikalarının eğitim açısından en önemli boyutu, kamusal harcamaların kısılması yönündeki vurgu olmuştur. Eğitime yönelik kamu harcamalarının, özellikle üniversiteye yönelik harcamaların aşağıya çekilmesi yönündeki bu vurgu 80’li ve 90’lı yıllarda az gelişmiş ülkelerde, genelde kamu harcamalarında özelde ise eğitim harcamalarında bir düşüşe yol açmıştır. Eğitime yönelik kamu harcamalarındaki kısıtlamalar, beraberinde iki farklı olguyu gündeme getirmiştir. Bunlardan ilki eğitimin kalitesinin düşmesi, diğeri ise toplumsal statü ve güç ilişkilerinde egemenliği elinde tutmak isteyen ve bu isteği ekonomik donanımına yerine getiren toplumsal kesimlerin kendileri için daha kaliteli eğitim olanakları sağlayacak okullardan daha fazla yararlanmaları (Ercan, 1999:31-32) olmuştur.

3.TÜRKİYEDE EĞİTİM HARCAMALARI VE EĞİTİM POLİTİKALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

10. Kalkınma Planı 2015 Yılı Programında eğitim hizmetlerinin daha nitelikli, daha yaygın ve kolay ulaşılabilir sunulması konusunda önemli gelişmeler yaşandığı, bu kapsamda beşeri ve fiziksel altyapının iyileştirildiği, okullaşma oranlarının artırıldığı ve derslik başına düşen öğrenci sayısının önemli ölçüde azaldığı belirtilmiştir. Programda bu gelişmelerle birlikte eğitime erişimin artırılması ve eğitim kalitesinin iyileştirilmesi ihtiyacının devam ettiği vurgulanmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 80).

3.1. Türkiye’de Eğitim Harcamalarının Genel Görünümü

Türkiye’de kamu harcamaları içindeki en büyük pay eğitime ayrılmaktadır. Eğitime ayrılan bütçenin GSYH ve kamu harcamaları içindeki oranı da düzenli olarak artmaktadır. Eğitim harcamaları artıyor olmasına rağmen; genç bir nüfusa sahip olunması, okullaşma oranlarının sürekli artıyor olması, zorunlu eğitim süresinin 12 yıla çıkarılması ve kaynak dağılımına ilişkin tercihler eğitime ilişkin sorunların tam anlamıyla giderilmesine engel olmaktadır.

Tablo 1. Kamu Eğitim Harcaması (2004-2015) (TL)

	MEB Ödeneği	YÖK+Üniversite	Toplam	Toplam Eğitim Bütçesinin Konsolide/Merkezi Yönetim Bütçe Payı	Toplam Eğitim Bütçesinin GSYH Payı
2004	12 366 236 276	3 894 070 670	16 260 306 946	10,79	2,91
2005	14 835 422 184	5 218 467 000	20 053 889 184	12,85	3,09
2006	16 568 145 500	5 846 822 761	22 414 968 261	12,81	2,96
2007	21 355 634 000	6 586 692 000	27 942 326 000	13,63	3,31
2008	22 915 565 000	7 318 284 650	30 233 849 650	13,58	3,18
2009	27 446 778 095	8 772 719 225	36 219 497 320	13,81	3,8
2010	28 237 412 000	9 355 457 600	37 592 869 600	13,10	3,42
2011	34 112 163 000	11 503 927 500	45 616 090 500	14,59	3,52
2012	39 169 379 190	12 743 603 000	51 912 982 190	14,79	3,67
2013	47 496 378 650	15 227 760 500	62 724 139 150	15,52	4,02
2014	55 704 817 610	16 939 010 000	72 643 827 610	16,70	4,23
2015	62 000 248 000	18 493 252 000	80 493 500 000	17,02	4,14

Kaynak: MEB, Milli Eğitim İstatistikleri.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere kamu eğitim harcamalarının hem Merkezi Yönetim Bütçesi içindeki oranı hem de GSYH içindeki oranı önemli oranda artmıştır. 2004 yılında Merkezi Yönetim Bütçesi içinde MEB, YÖK ve üniversitelere ayrılan pay % 10,79 iken bu oran 2015 yılında % 17,02’ye yükselmiştir. Eğitim harcamasının GSYH’ye oranı ise % 2,91’den % 4,14’e çıkmıştır.

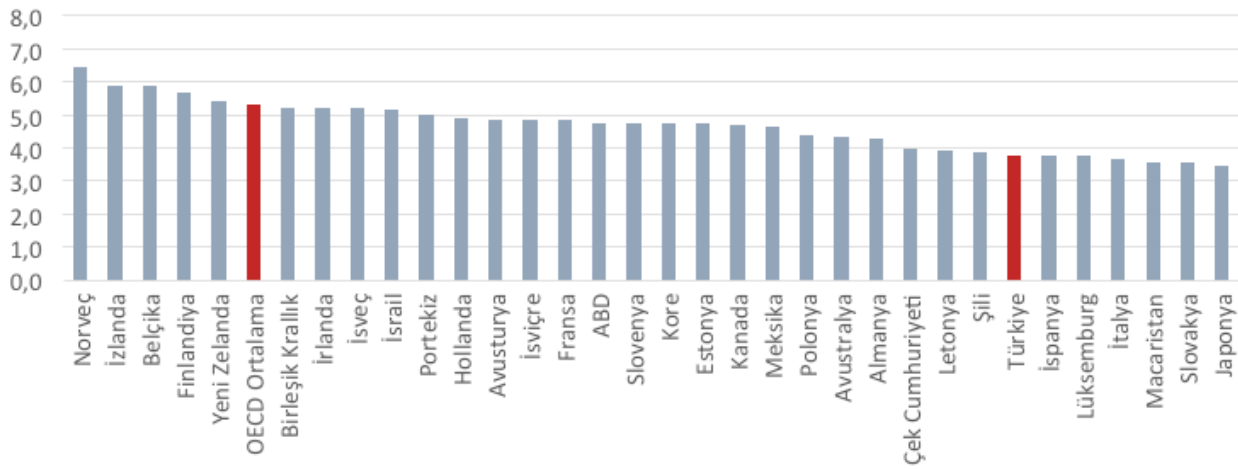
Aynı yıllarda öğrenci sayısı ise yaklaşık 16 milyondan 23,6 milyona çıkmıştır ki bu da öğrenci sayısının % 47,5 arttığı anlamına gelmektedir. Üstelik bu artışın yaklaşık 4 milyonu öğrenci başına harcamanın en yüksek olduğu yükseköğretim seviyesindedir. Yükseköğretim dışındaki artışın temel

kaynakları ise zorunlu eğitimin 12 yıla çıkarılması ile birlikte zorunlu eğitim kapsamına giren orta-öğretim öğrencileri ile özellikle son yıllarda okullaşma oranlarının artırılmaya çalışıldığı okul öncesi eğitim öğrencileridir.

3.2. Eğitim Harcamalarının Diğer Ülkelerle Karşılaştırılması³

Eğitime ayrılan bütçenin GSYH ve kamu harcamaları içindeki oranının istikrarlı bir şekilde artırılmasına karşın gelinen seviye OECD ortalamasının oldukça altında kalmaktadır. Aşağıdaki grafikte görüleceği üzere Türkiye OECD üyesi ülkeler içinde kamu eğitim harcamalarının GSYH'ya oranı en düşük 7. ülkedir. OECD üye ülkeleri GSYH'larının ortalama % 5,3'ünü eğitime ayırırken bu oran Türkiye için % 3.8'dir⁴ (OECD, 2015a: 226).

Grafik 1. Kamu Eğitim Harcamasının GSYH'ya Oranı (2012)



Eğitim durumuna ilişkin istatistiklere bakıldığında Türkiye için eğitim harcamalarının önemi daha net bir şekilde ortaya çıkmaktadır. OECD ülkeleri içinde Türkiye, hem 25-34 yaş grubunda hem de 55-64 yaş grubunda eğitim seviyesi en düşük ülkedir. 25-34 yaş grubunda en fazla ortaokul mezunu olanların oranı % 52'dir. OECD ortalaması % 17'dir. Türkiye'de 25-34 yaş grubu içinde yükseköğretim mezunlarının oranı % 22'dir. Bu rakam OECD ülkelerinde ortalama % 40'dır. 55-64 yaş grubundaki yükseköğretim mezunlarının oranı Türkiye için % 10 iken 30 yıl sonra ancak % 22'ye çıkarılabilmektedir. Eğitim reformu konusunda marka olmuş ülkelerden biri olan Kore'de ise 55-64 yaş aralığındakilerin yükseköğretim mezuniyet oranı % 15 iken 25-34 yaş grubunda % 67'dir ve bu oran OECD ülkeleri içindeki en yüksek orandır (OECD, 2015b: 10). Türkiye'nin benzer bir sıçrama yapabilmesi için eğitim harcamalarını daha fazla artırması ve eğitimin niteliğinin iyileştirilmesi için eğitime ayrılan kaynakların etkin politika tercihleri ile birlikte kullanılmasını sağlaması gerektiği açıktır.

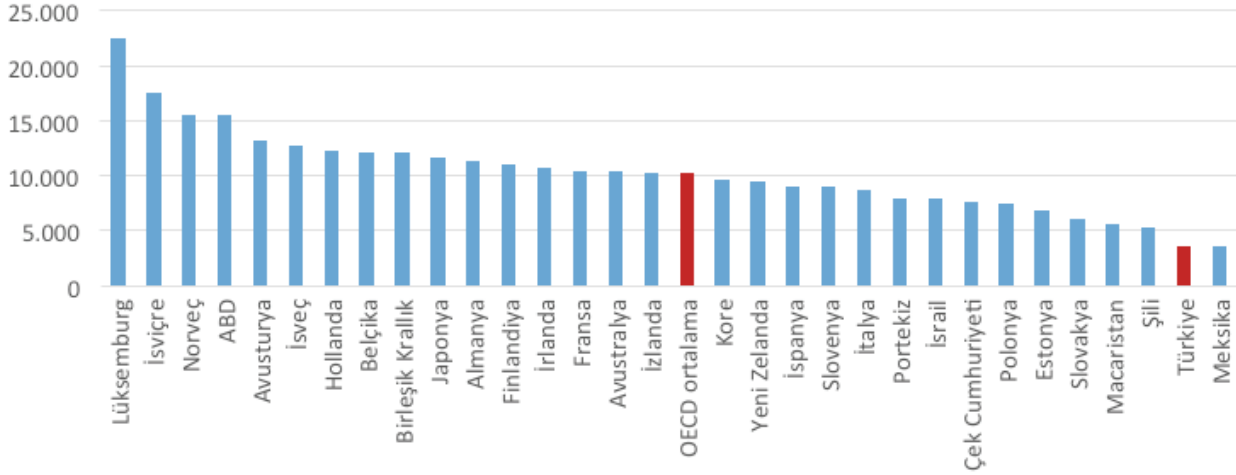
Kamu eğitim harcamasının GSYH'ya oranı tek başına yeterince açıklayıcı değildir. Kamu eğitim harcamalarının yanı sıra eğitim çağındaki nüfusun toplam içindeki oranına bağlı olarak değişen öğrenci başına eğitim harcaması daha iyi bir göstergedir. Türkiye genç bir nüfusa sahip olduğundan

³ Bu bölümdeki grafik ve şekiller; OECD. (2015a). Education at a Glance 2015: OECD Indicators. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/edu/education-at-a-glance-19991487.htm> (Erişim: 19.01.2016), adlı yayından alınmıştır.

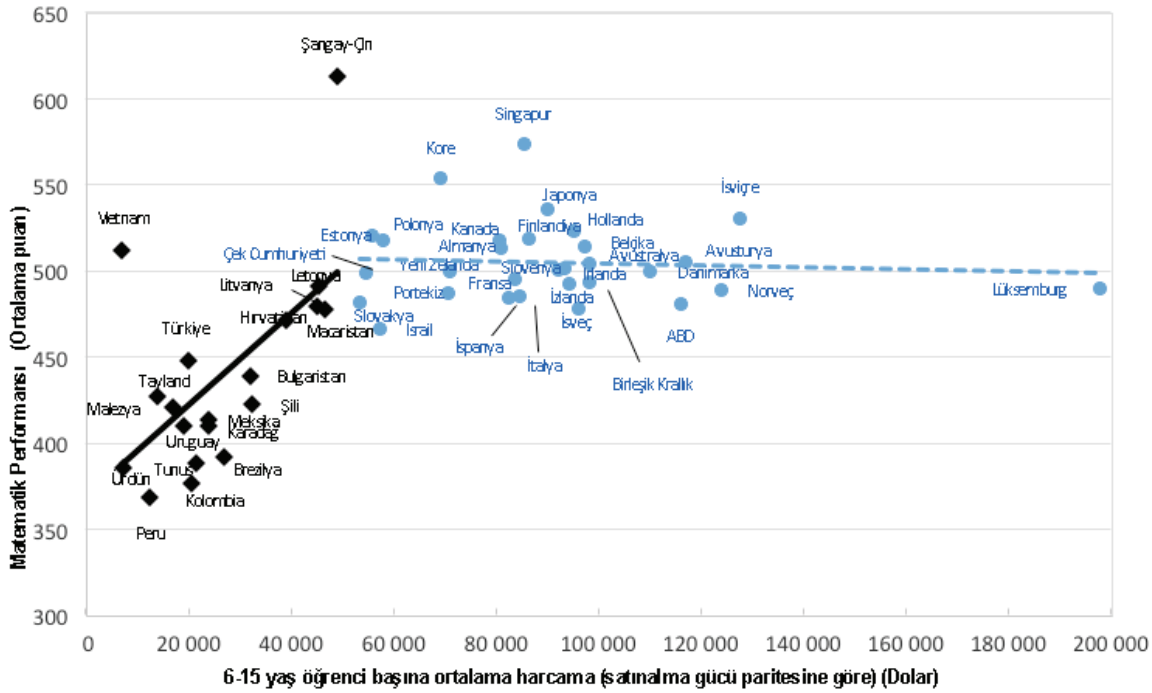
⁴ OECD istatistiklerinde bu konudaki en güncel veriler 2012 yılına aittir ve karşılaştırma yapabilmek için Türkiye verisi olarak da OECD istatistiklerindeki rakam kullanılmıştır.

öğrenci başına eğitim harcaması açısından sıralamada daha alt basamaklara kaymaktadır. OECD ülkelerinde ortalama 10.220 dolar (satınalma gücü paritesine göre) öğrenci başına eğitim harcaması yapılırken Türkiye’de bu rakam 3.514 dolardır. Türkiye’den daha düşük öğrenci başına harcama yapan tek ülke Meksika’dır (OECD, 2015a: 220).

Grafik 2. Öğrenci Başına Harcama (2012) (Satınalma Gücü Paritesine Göre Dolar)



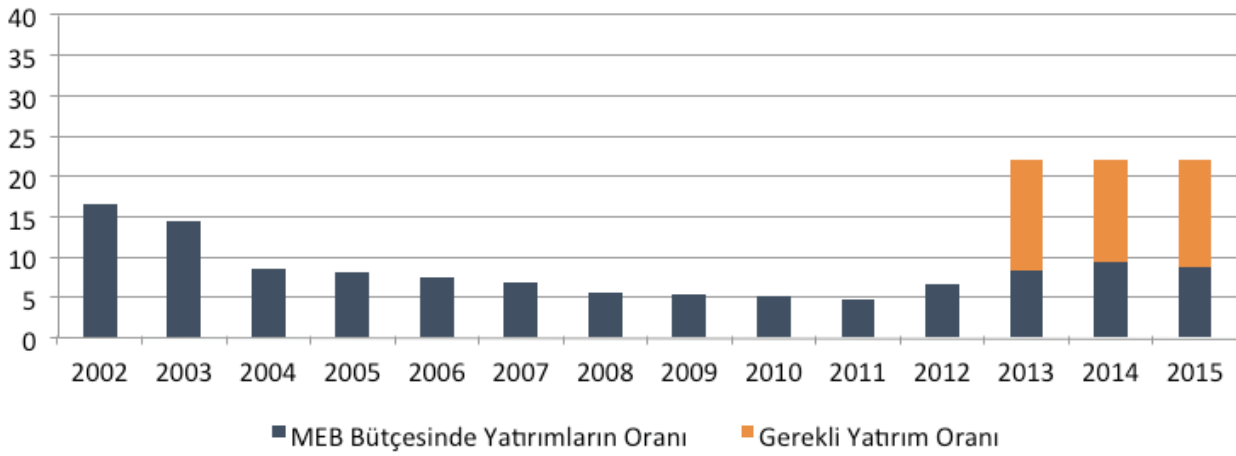
Öğrenci başına harcama ile akademik başarı arasında her harcama seviyesi için doğrudan bir ilişki kurmak güç olmakla birlikte 2012 PISA sonuçları üzerinden yapılan bir analizde belli bir harcama seviyesine kadar öğrenci başına kümülatif harcama (6-15 yaş aralığındaki toplam eğitim harcaması) ile PISA 2012’deki matematik performansı arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu görülmektedir.



Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere öğrenci başına kümülatif harcama seviyesinin artırılması 50.000 dolara kadar matematik performansını da artırmaktadır. Bunun üzerindeki bir harcama seviyesindeki artışın öğrenci başarısı üzerinde olumlu bir etkisi yoktur. Örneğin Slovakya ile ABD'nin matematik puanları birbirine çok yakın olmasına karşın ABD Slovakya'nın iki katı öğrenci başına harcama yapmaktadır. Türkiye için öğrenci başına kümülatif harcama yaklaşık 20.000 dolardır. Bununla birlikte unutulmamalıdır ki en az kaynak miktarı kadar kaynakların nasıl dağıtıldığı ve kullanıldığı da eğitim çıktıları üzerinde belirleyicidir (OECD, 2013: 41 vd.).

3.3. Eğitime İlişkin Yatırım Harcamaları

Grafik 3. 2002-2012 Yıllarında MEB Bütçesi İçinde Yatırım Harcamalarının Oranı ve 2012 Sonrası Gerekli Yatırım Oranı



Yukarıdaki grafikte Eğitim Reformu Girişimi (ERG) tarafından 12 yıllık zorunlu eğitim ve okul öncesi eğitim hedeflerindeki artışlar dikkate alınarak yapılan hesaplamalara göre eğitimin niteliğinin düşmemesi için gerekli olan yatırım seviyesi gösterilmiştir. Buna göre ortalama sınıf mevcutlarının yükselmemesi ve gerekli derslik ihtiyacının karşılanması için 12 yıllık zorunlu eğitim uygulamasıyla birlikte izleyen üç yıl MEB bütçesinin en azından % 22'sinin yatırımlara ayrılması gerektiği dile getirilmiştir (ERG, 2012: 3). 8. Grafikteki MEB bütçelerinden yatırımlara ayrılan paylara bakıldığında; MEB bütçeleri içinde yatırımların oranı 2002 yılındaki % 16,5'ten, 2011 yılına kadar sürekli düşmüş ve 2011 yılında % 4,8 olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılından itibaren ise artmaya başlamış 2012'de % 6,6, izleyen yıllarda da % 8,3, % 9,3 ve % 8,8 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere gerekli yatırım seviyesine ulaşamamıştır.

Gerekli yatırımın yapılamamasının öncelikli iki sonucu olmuştur: Okul öncesi eğitime ilişkin 2014 yılı hedefi olarak belirlenmiş olan % 70 okullaşma (4-5 yaş) hedefinin (MEB, 2015a: 91) çok gerisinde kalınmıştır ve 2015 için % 41,5'lik bir okullaşma oranı sağlanabilmiştir (MEB, 2015b: 1). İkinci sonucu 12 yıllık zorunlu eğitimle birlikte sınıf mevcutlarının artmasını önlemek için birçok okulda ikili öğretime geçilmiş olmasıdır. 2012 yılı sonunda % 50 olan ikili öğretimdeki öğrenci oranı 2013 yılı sonunda % 57,5'e çıkmıştır (MEB, 2013: 96 ve MEB, 2014: 95). Ayrıca 2013 yılında ilk ve ortaöğretimde yaklaşık 10.000 tesis (kütüphane, laboratuvar, çok amaçlı salon vb.) dersliğe dö-

nüştürülmüştür. Bu durum hem öğrenme ortamının kalitesini düşürmekte hem de sosyal ve sportif etkinlikleri etkilemektedir (ERG, 2014: 67 ve 94).

Diğer yandan, hem ikili öğretime geçilmesi hem de aynı yıl 5. sınıflarda haftalık ders saatinin 30'dan 36'ya çıkması dolayısıyla okulların açılış saatleri erkene çekilmiş kapanış saatleri uzatılmıştır. Bazı okullarda sabahçı öğrenciler 06.00'da başlamak, öğlenciler 19.30'da ayrılmak durumunda kalmaktadır (Gürkan vd., 2014: 41). Bu durum öğrencilerin ilk dersleri kaçırmalarına ve daha fazla devamsızlık yapmalarına neden olabilmektedir (ERG, 2015: 23) Okulların erken başlaması ve geç bitmesi öğrencilerin kahvaltı yapma ve öğle yemeği yeme oranlarını düşürmüştür (Gürkan vd., 2014: 41). İkili öğretim dolayısıyla öğretim ortamlarının kalitesinin düşmesi ve ikili öğretimdeki öğrencilerin öğretim koşullarının bozulması eğitim sistemindeki temel problemlerden biri olan eşitliğin daha da bozulmasına neden olacaktır.

4. NEOLİBERAL DÖNÜŞÜMÜN KAMUSAL EĞİTİM POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Neoliberal dönüşümün birlikte eğitim politikaları alanında iki temel değişiklik dikkati çekmektedir. Birincisi, eğitimin kamusal olmasının tartışma konusu yapılması, ikincisi ise devletin eğitimdeki payını azaltılmasıdır. Bu dönüşüm sonucunda eğitime ayrılan kamu kaynağının azaltılmış, buna paralel olarak eğitimde özel sektörün payının artırılmasına dönük politikalar etkili olmuştur. Bu iki değişiklik eğitim harcamalarının miktar ve içeriği üzerinde de belirleyici olmaktadır.

4.1. Eğitim Yatırımlarındaki Açığın Özel Sektör Eliyle Kapatılması Arayışı

Yukarıdaki bölümde ortaya konulduğu üzere kamu eğitim yatırımı, ihtiyacı karşılayacak seviyeye ulaşamamıştır. Eğitimde özel sektörün finansal gücünün eğitim yatırımlarına aktarılması, özel öğretim kurumları ve özel öğretim kurumlarındaki öğrencilerin toplam içindeki oranının artırılması ve bu amaçla özel sektörün teşvik edilmesi tercih edilmiştir. 2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Kararnamesi” ile eğitim, teşvik uygulamaları açısından öncelikli yatırım konuları arasında sayılmış, eğitim yatırımları özendirilmek için belli destekler sağlanmıştır. İlgili Kararnameye göre Türkiye'deki iller 6 yatırım bölgesine ayrılmış, devlet desteğinin de 1.'den 6.'ya artarak uygulanmasına karar verilmiştir. Kararnameye göre ilk 5 bölgede yer alan eğitim yatırımları 5. Bölgeye ilişkin düzenlemelere göre 6. Bölgedekiler ise 6. Bölgeye ilişkin düzenlemelere göre desteklenecektir. İlk 5 bölgedeki eğitim yatırımlarına gümrük muafiyeti, KDV istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi ile faiz desteği sağlanacak, 6.Bölgedeki yatırımlar için bunlara ek olarak sigorta primi desteği ve gelir vergisi stopajı desteği verilecektir. Yeni teşvik düzenlemesinin ilk yılında yapılan değerlendirmeye göre eğitim, hizmetler sektöründe teşvik belgeli yatırım adedi, toplam sabit yatırım ve istihdam açısından, teşvik kapsamında en fazla artış gösteren yatırım alanı olmuştur (Ekonomi Bakanlığı, 2013: 19-20).

Yıllar itibariyle eğitim alanındaki yatırım teşviklerine ilişkin aşağıdaki tablo 2012 yılından itibaren gerçekleşen artışı ortaya koymaktadır. Eğitim alanındaki yatırım teşvik başvuruları 2011 yılından

2015 yılına kadar yıllık bazda 7 katlık bir artış göstermiş ve 2015 yılında MEB'in yatırım bütçesinin yarısı kadar yatırıma teşvik verilmiştir.

Tablo 2. Yıllar İtibariyle Eğitim Alanındaki Yatırım Teşvikleri (2011-2015)

Yıl	Belge Adedi	Sabit Yatırım (milyon TL)	İstihdam
2011	49	794	5.921
2012	130	1.508	12.017
2013	302	2.005	20.435
2014	267	2.114	18.860
2015	356	2.852	23.891

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı, (t.y.), Yatırım Teşvik Verisi, www.ekonomi.gov.tr (Erişim: 21.01.2016)

Asıl teşvik ise bir nevi hizmet alımı olarak nitelenebilecek “eğitim öğretim desteği” uygulamasıdır. Eğitim öğretim desteği kamuoyu tarafından dershanelerin kapatılarak özel öğretim kurumlarına dönüştürülmesi sürecinde bilinir hale gelse de aslında 4 Temmuz 2012’de Özel Öğretim Kurumları Kanununun 12. maddesine eklenen iki fıkra ile “organize sanayi bölgelerinde açılan mesleki ve teknik eğitim okullarında öğrenim gören her bir öğrenci için, 2012-2013 eğitim ve öğretim yılından başlamak üzere, resmî okullarda öğrenim gören bir öğrencinin okul türüne göre Devlete maliyetinin bir buçuk katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı tarafından müştereken belirlenen tutarda, eğitim ve öğretim desteği yapılabileceği” ve bu uygulamanın organize sanayi bölgeleri dışındaki mesleki ve teknik eğitim okullarında uygulanması konusunda Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu düzenlemesiyle başlamıştır (Yelken ve Büyükcan, 2015: 28 vd.). Bu çerçevede organize sanayi bölgelerindeki mesleki ve teknik eğitim okullarında 2012-2013 eğitim öğretim yılından itibaren öğrenci başına 3800 ila 5500 TL arasında değişen miktarlarda eğitim öğretim desteği verilmeye başlanmıştır. Ancak bu uygulama dershanelerin kapatılarak özel öğretim kurumlarına dönüştürülmesi kararı ile yaygınlaşmıştır.

Söz konusu eğitim öğretim desteği 2015/16 eğitim öğretim yılında; okulöncesi için 20.000 öğrenciye 2.680'er TL, ilkokul için 50.000 öğrenciye 3.220'şer TL, ortaokul için 50.000 öğrenciye 3.750'şer TL, ortaöğretim seviyesinde genel liseler için 3.750'şer temel liseler için 3.220'şer TL olmak üzere 110.000 öğrenciye verilmeye başlanmıştır.2015/16 için toplam 230.000 öğrenci için yaklaşık 777 milyon TL eğitim öğretim desteği verilecektir (MEB, 2015d) Bir önceki yıl 167 bin öğrenci için 528 milyon TL eğitim öğretim desteği ödemesi yapılmıştır Bu öğrencilerden mezun olanlardan 120 bini eğitim öğretim desteği almaya devam edecektir. Bu şekilde verilen destek ise yaklaşık 390 milyon TL'ye tekabül etmektedir (MEB, 2014: 75).

Eğitim öğretim desteği bir kez almaya hak kazanıldığında hangi eğitim kademesinde alınmaya başlanmış ise o kademenin sonuna kadar verilmeye devam etmektedir. Bu nedenle her yeni destek geçmişte bu desteği almaya başlayanlardan henüz mezun olmayanlara verilenle birlikte değerlendirilmelidir.2015 yılı için toplamda 1 milyar 167 milyon TL eğitim öğretim desteği ödemesi yapılacaktır. Bu rakam toplam MEB bütçesinin % 1,8'ine tekabül etmekte yatırım ödeneğinin ise %21'ine karşılık gelmektedir.Eğitim öğretim desteği uygulaması ile birlikte özel öğretim kurumlarındaki öğrenci sa-

yılları ise bugüne kadar görülmemiş bir hızla yükselmiş ve 2013/14 eğitim öğretim yılından itibaren okul sayısında % 42'lik öğrenci sayısında ise % 41'lik bir artış yaşanmıştır (MEB, 2015g).

Bu uygulama ile özel sektörün payının arttığı ve özel sektörün, devlet üzerindeki yükü aldığı/ azalttığı belirtilmektedir. Ancak 2014 ve 2015'te eğitim öğretim desteği almaya başlayan öğrencilerin 150 bininin kamu okullarından özel öğretim kurumlarına geçtiği görülmektedir. 2015 yılında destek almaya hak kazanan 228 bin öğrencinin 166 bini zaten özel okulda okurken bu desteği almaya hak kazanmış durumdadır (MEB, 2015e). Kaldı ki bu konudaki düzenlemeye göre öğrencilere verilecek destek aynı kademedeki kamu okullarındaki öğrenci maliyetinin 1,5 katını geçmeyecek şekilde verilmektedir. Yani bu desteğin üst sınırdan verilmesi durumunda özel sektör kamunun yükünü almadığı gibi kamu özel sektörün yükünü almış olmaktadır.

Diğer yanan, unutulmamalıdır ki özel öğretim kurumlarının eğitim ücretleri ile eğitim öğretim desteği göz önünde bulundurulduğunda, orta-üst gelir seviyesindekilerin dışında bu desteklere başvurulma ihtimali oldukça düşüktür. Yani potansiyel olarak özel öğretim kurumlarını tercih edebilecek olanlar ile eğitim öğretim desteği ile bu potansiyeli yakalayanlara yapılan yardımlar kamu okullarında kalan öğrencilere daha fazla kaynak ayrılmasından ziyade, 1980 sonrası ana akım iktisat politikalarının bir uzantısı olarak özel sektörü destekleme amacını gütmektedir ve kamusal kaynakların kullanımına ilişkin bir tercihi yansıtmaktadır.

Özel sektörün dahlinin rekabetçi bir ortam yaratarak hizmet kalitesini artıracığı ve velilere seçme imkanı sağlanacağına ilişkin neoliberal söyleme karşın, bu desteklerin eğitimin niteliği yükseltmek için yararlı olduğunu söylemek güçtür (ERG, 2015: 39). Örneğin bu desteklerden 2018 yılına kadar özel öğretim kurumlarının yerine getirmek zorunda olduğu birçok kriteri karşılamak zorunda olmayan ve eğitim ortamları ciddi eleştiri konusu olmuş temel liseler de yararlanmaktadır.

Eğitim yatırımlarına ilişkin eksikliklerin giderilmesi için ikinci uygulama 25.08.2011 tarihli ve 652 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 23. maddesi ile gündeme gelen "eğitim kampüsleri" projesidir. Düzenlemeye göre; eğitim-öğretim tesislerinin, Bakanlık tarafından verilecek ön proje ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, kendisine veya Hazineye ait taşınmazlar üzerinde ihale ile belirlenecek gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine kırk dokuz yılı geçmemek şartıyla belirli süre ve bedel üzerinden kiralama karşılığı yaptırılabilmesine hükmedilmektedir. Yani kamu özel ortaklığı çerçevesinde; özel sektörün, MEB'den alacağı kira ve kampüs içindeki otopark, spor salonu, tiyatro salonu, yurt ve pansiyonlar gibi işletilebilecek alanların işletme gelirleri karşılığında eğitim kampüsleri kurması düşünülmektedir (Büyükcan ve Yelken, 2015: 12vd.).

MEB tarafından kamu özel ortaklığı modeliyle eğitim kampüsleri yapılmak istenmesinin temel gerekçeleri, Türkiye'deki derslik başına öğrenci sayısının OECD ülkelerine göre yüksek olması, zorunlu eğitimin 12 yıla çıkarılması ile artan fiziksel mekân açığının var olan yatırım hızıyla kapatılmasının uzun yıllar alacağı, bütçe imkânlarıyla her okula ait eğitim-öğretim destek alanlarının yapılmasının güç olması ve özellikle büyük illerde kamulaştırma maliyetleri yüksek olduğundan okul arazisi yaratmakta sıkıntılar yaşanması olarak dile getirilmiştir (MEB, 2012). Eğitim Kampüsleri Projesi'ne ilişkin süreç 30.11.2012 tarihinde ilan edilen mimari proje yarışmalarıyla başlatılmış, şehir dışında, 10.000'er öğrenci kapasiteli, içinde farklı lise türlerini barındıran ve birçok tesise evsahipliği yapacak

33 eğitim kampüsüne ilişkin mimari proje yarışması sonuçlandırılmıştır. Milli Eğitim Bakanlığı projelere ilişkin henüz ihale sürecini başlatmamıştır (Büyükcan ve Yelken, 2015: 12vd.)

Kamu özel ortaklığı modelinde devlet bütçesinden harcama yapılmaksızın kamu tesisleri kurulduğu argümanı yaygın olarak öne sürülmekle birlikte bu, toplam kamusal yükün bir anda bütçede görülmemesinden kaynaklanmaktadır. Aksine kamu özel ortaklığı modeline ilişkin temel eleştiri noktası uzun yıllara ve sonraki hükümetlere sirayet eden bir kamusal yükün ortaya çıktığıdır.

4.2. Okulların Finansmanına İlişkin Sorunlar

Türkiye’de okullara doğrudan bir ödenek tahsisi yapılmamakta, okulların yakacak, elektrik, su vb. giderleri devlet tarafından karşılanmakta, ihtiyaç duyulan malzemeler merkezi birimler tarafından alınmaktadır. Bunların dışında kalan badana boya, tamirat, temizlik, araç gereç ve kırtasiye alımı, bilgisayar ve fotokopi makinelerinin bakımı ve onarımı, yardımcı personel ücretleri ve sosyal etkinlikler gibi ihtiyaçların karşılanması konusunda okulların kendi başlarının çaresine bakması beklenmektedir (Borazan, 2010’dan aktaran Özer, Demirtaş ve Ateş, 2015: 20).

ERG ve UNICEF’in MEB ile işbirliği çerçevesinde hazırladığı ilköğretim okullarının finansmanı ile ilgili araştırmasında, merkezi yönetimin, personel giderleri dışındaki harcamaları mahalli idareler ve velilerle paylaşmak yönünde bir irade gösterdiğini, hatta birçok okulda öğretmenler dışındaki okul çalışanlarının okul aile birlikleri tarafından finanse edildiğini ortaya koymuştur. Bu durum okul imkanlarının velilerin sosyo ekonomik düzeyi ile doğrudan ilişkili olmasına ve eğitimde önemli eşitsizliklerin çıkmasına neden olmaktadır (Köse ve Şaşmaz, 2014: 102).

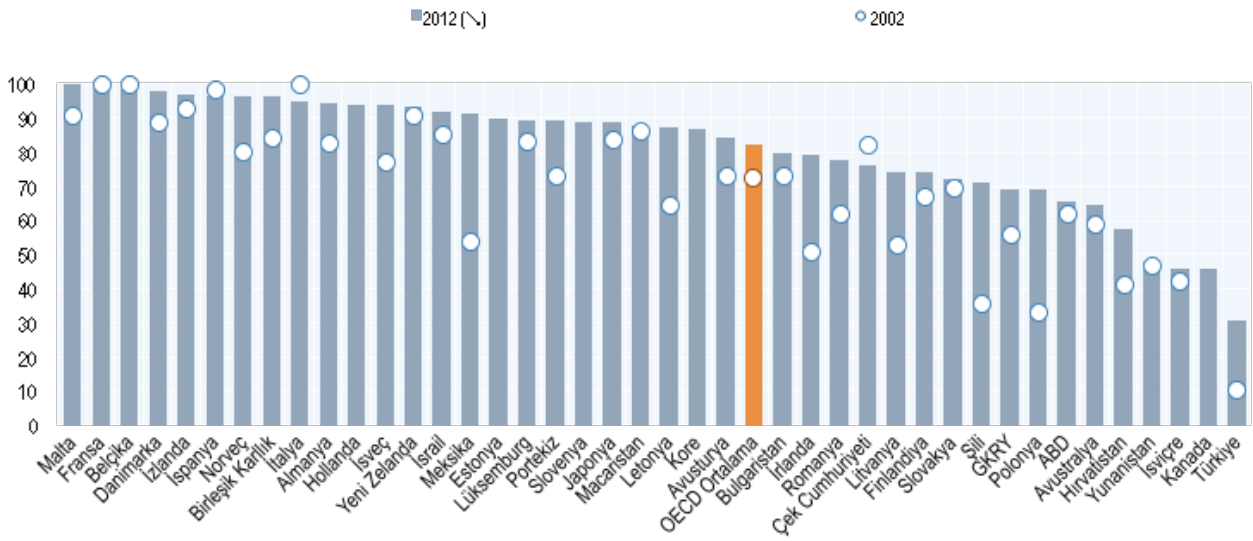
Okulların özel gelir yaratma potansiyeli öylesine değişiklik göstermektedir ki, öğrenci başına özel gelir miktarları arasında 30 kat fark olan ve kamunun öğrenci başına harcamasının 7-8 katı kadar gelir yaratabilen okullar da vardı (Köse ve Şaşmaz, 2014: 86). Bu durum, hijyen koşullarının veya bedensel, ruhsal ve sosyal gelişime katkıda bulunacak uygun ortamların lüks haline geldiği okullar da (Köse ve Şaşmaz, 2014: 102) mevcut finansman sisteminin yarattığı finansman eşitsizliği okullar arasında, hatta aynı okul içindeki sınıflar arasında olanak eşitsizliklerini beraberinde getirmektedir.

4.3. Okul Öncesi Eğitim

Türkiye’den PISA 2012 uygulamasına katılan öğrencilerin % 70’i hiç okul öncesi eğitim almamıştır. Bir ya da daha az süreyle eğitim alanların oranı ise % 21’dir. Ancak % 8’i bir yıldan daha fazla okul öncesi eğitim almıştır. Bu üç grup arasında matematik okuryazarlığı performansı açısından anlamlı farklar vardır. Hiç okul öncesi eğitim almamış olanların ortalama puanı 433,82, bir veya daha az okul öncesi eğitim alanların ortalama puanı 483,39, bir yıldan daha fazla okul öncesi eğitim alanların ortalama puanı ise 496,56’dır. Bu durum okul öncesi eğitim alan öğrencilerin matematik okuryazarlığı performanslarının manidar düzeyde daha yüksek olduğunu göstermektedir (MEB, 2015c: 175-176). Okul öncesi eğitim alanlardaki puan farkının bir kısmı ailelerin sosyo ekonomik kökeninden kaynaklansa da bu faktör hesaba katılmadığında bile fark 20 puan seviyesindedir (Şirin ve Vatanartıran, 2014: 55).

Aşağıdaki grafikte OECD üyesi ülkelerde 3-5 yaş aralığındaki çocukların 2002 ve 2012 yıllarındaki okul öncesi eğitime katılma oranları gösterilmiştir. 2002 yılında OECD ülkelerinde ortalama okul öncesi eğitime katılma oranı % 72,2'dir. Bu oran aynı yıl Türkiye'de % 10,5'dir. 2002 yılında dahi 3-5 yaş grubunda okul öncesi eğitime katılımın % 100 olduğu ülkeler (Fransa, Belçika, İtalya) bulunmaktadır. Sonraki 10 yılda birçok ülkede okul öncesi eğitime katılım oranı artmış ve OECD ortalaması % 82'ye çıkmıştır. Türkiye'de de önemli bir ilerleme kaydedilmiş ve % 30,9'a yükselmiştir (OECD, 2015c: 4). 2015 yılı itibariyle bu oran % 32,68'dir. 4-5 yaş içinse % 41,57'dir. MEB 2010-14 Stratejik Planında okul öncesi eğitimdeki okullaşma hedefini 2014 yılı için % 70 olarak belirlemiştir (MEB, 2009: 76). Ancak bu hedefe ulaşamamış ve bir sonraki Stratejik Plan da hedef revize edilerek 2019 yılı için % 70 olarak belirlenmiştir (MEB, 2015f: 34).

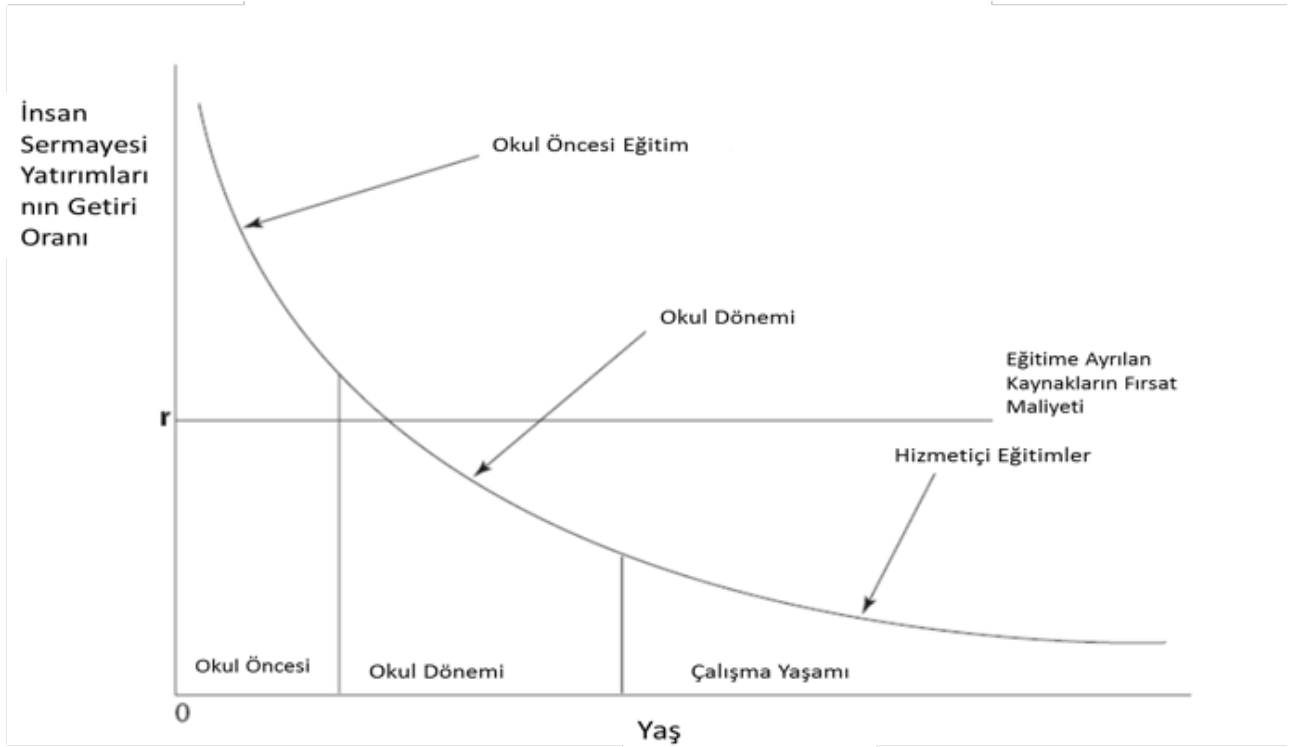
Grafik 4. 3-5 Yaş Okul Öncesi Eğitime Katılma Oranı (2002-2012)



Kaynak: OECD, Family Database, <http://www.oecd.org/social/family/database.htm>

Okul öncesi eğitim OECD ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların her geçen yıl daha fazla ilgi gösterdiği, konu üzerine raporların ve tavsiyelerin önem kazandığı eğitim kademesidir. Bu ilginin artmasının temel nedeni erken çocukluk eğitimine yapılan yatırımların getirisinin eğitimin diğer evrelerinde yapılan yatırımlara göre oldukça yüksek olmasıdır.

Şekil 2. Yaş Dönemleri İtibariyle Eşit Miktarda Yapılan İnsan Sermayesi Yatırımının Getiri Oranları



Kaynak: Carneiro, Pedro ve Heckman, James J., (2003), Human Capital Policy, NBER Working Paper No: 9495, <http://www.nber.org/papers/w9495.pdf>

Şekilde yaşamın farklı dönemlerinde yapılan aynı miktardaki yatırımın getiri oranları göreceli olarak verilmektedir. İnsan sermayesi kuramına ilişkin erken dönem çalışmalarda ihmal edilmiş olsa da yapılan uzun dönemli araştırmalar en yüksek getiri oranının okul öncesi eğitim aşamasında olduğunu ortaya koymaktadır (Carneiro ve Heckman, 2003: s.n.y. Şekil 6-1). Bunun temel sebebi bu yaşlarda alınan eğitimin ilerleyen yıllar üzerindeki etkisidir. Erken yaşlardaki eğitimin önemi ilerleyen yıllardaki eğitimin temelini teşkil etmesinden ve beynin en yüksek kapasiteye yaşamın hemen ilk yıllarında erişmesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte sosyo ekonomik olarak dezavantajlı ailelerden gelen çocuklar daha düşük yeterlilik seviyelerinde okula başlamaktadır (OECD, 2011: 2). Okul öncesi eğitim (OÖE) bu çocuklara destek olarak bazı erken dönem aile farklılıklarını telafi edebilir ve çocuklar arasındaki fırsat eşitsizliklerini azaltarak kuşaklararası yoksulluğu azaltabilir (Dünya Bankası, 2013: 16). Daha spesifik olarak ele alındığında ise eğitim dönemi boyunca daha iyi bir öğrenim, hayat boyu daha yüksek düzeyde gelir, ilerleyen yıllarda daha düşük sosyal yardım maliyeti, okuldan mezun olma olasılığının daha yüksek olması ve kadınların işgücüne katılımında artış sağlaması, yoksulluğun azaltılması, doğurganlık hızını artırdığı gibi faktörler etkili olmaktadır. Bütün bunların iyi bir sosyal ve ekonomik kalkınma ortamı oluşturduğu düşünülmektedir (Dünya Bankası, 2013: 24; OECD, 2012a: 9).

Diğer yandan, okul öncesi eğitimin toplumsal eşitsizliklerin giderilmesi açısından önemine değinilmekte ve nitelikli bir okul öncesi eğitimi alan çocukların, sosyoekonomik ve kültürel durumlarından bağımsız olarak, eğitim hayatlarında akranlarıyla eşit derecede başarılı olma şanslarının art-

tığı ve eşitsizliklerin kuşaklararası geçişini azaltmada büyük rol oynadığı belirtilmektedir (ERG ve AÇEV, 2013). Erken çocukluk eğitiminden beklenen faydaların bu hizmetin sosyoekonomik açıdan dezavantajlı ailelerin çocuklarına sağlanmasıyla arttığı ve fırsat eşitliğini sağlama konusunda önemli etkileri olduğu düşünülmektedir. OÖE'in getirilerine ilişkin çalışmaların artması ile birlikte bu döneme ilişkin yatırımların eğitimin diğer aşamalarına göre oldukça düşük olduğu görülmüştür. Genel olarak eğitime ayrılan kamusal kaynaklar artarken bunlar içinde OEÖ'e getirisiyle orantısız kaynak ayrılması, eğitime ilişkin politik kararlar verilirken, daha kısa vadeli getirilerin ve etkileri daha kısa erimde görülebilen yatırımların göz önünde bulundurulmasına bağlanmaktadır (OECD, 2012a: 18).

Okul öncesi eğitime ilişkin çalışmalar özellikle erişmelerinin önem arz ettiği dezavantajlı kesimlerin erişimi açısından yetersiz kalmıştır. Hem iller arasında hem de sosyo ekonomik açıdan avantajlı ve dezavantajlı gruplar arasında erişim açısından büyük farklar vardır. ERG'nin 2013 yılı için hesaplamalarına göre özel kurumlarda okul öncesi eğitim aylık ortalama 400 TL'dir ve büyük illerde bu rakamın iki katına kadar çıkabilmektedir. Bu rakam yalnızca düşük gelir grubundaki aileler için değil, orta gelirli aileler için dahi yüksektir (ERG ve AÇEV, 2013: 18). 2015 yılı itibariyle kamu okullardaki anasınıfları ile kamu anaokullarının katkı payları dahi 110 TL'ye kadar çıkabilmektedir. Bu ücret önceki yıllarda daha yüksekken düşürülmüş ancak eğitim yarım güne düşürüldüğünden birçok çalışan annenin yararlanması güçleşmiştir. Okul öncesi eğitimdeki çocukların % 83'ünün kamu anaokulları ve anasınıflarından yararlandığı düşünürse kamusal imkanların iyileştirilmesinin ve eğitimin ücretsiz hale getirilmesinin önemi ortadadır. Okul öncesi eğitim, hanehalkı harcamalarının kamu harcamalarından fazla olduğu tek eğitim kademesidir (TÜİK, 2015: Ek Tablo-3).

OECD ülkeleri ile Türkiye'de GSYH içinde okul öncesi eğitime ayrılan oranlara bakıldığında Türkiye'nin OECD ortalamasının gerisinde kaldığı görülmektedir. OECD ülkelerinde okulöncesi eğitime GSYH'nın % 0,4'ü ayrılırken Türkiye'de bu oranın % 0,1 olduğu tahmin edilmektedir. Bu oran ile yukarıda bahsedildiği üzere okul öncesi eğitimin getirisi en yüksek eğitim kademesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda kamusal imkanların artırılması gereken bir eğitim kademesi olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, kamuda okul öncesi eğitimin ücretsiz hale getirilmesi, çalışan annelerin çocukları için tedbirler alınması, gelir düzeyi düşük ailelere koşullu destekler verilmesi, kaynakların eşitlikçi kullanılması gibi politik önlemlerle ödenebilirlik sorunlarının giderilmesi gerekmektedir (ERG ve AÇEV, 2013: 6).

4.4. Eğitim Harcamalarına İlişkin Tercihlerin Özel Eğitim harcamaları Üzerindeki Etkisi

Eğitim öğretim desteği, eğitim yatırımlarına sağlanan teşviklerin artması ve okulların finansmanına ilişkin sorunlar eğitime ilişkin özel harcamaları da inceleme konusu yapmayı gerektirmektedir. OECD'nin 2012 yılı verileri çerçevesinde yaptığı hesaplama göre; Türkiye'de özel eğitim harcamalarının toplam eğitim harcamaları içindeki oranı % 16'dır (OECD, 2015a: 235). TÜİK tarafından yapılan 2014 Eğitim Harcamaları Araştırmasına göre ise bu oran % 21'dir. Bunun da büyük çoğunluğu (% 19,8) hanehalkı harcamalarıdır (TÜİK, 2015). 2014 yılına ait hanehalkı harcamaları hanehalkı bütçe anketlerinden çıkarılan rakamlardır. 2002 yılında çok daha ayrıntılı ve eğitim harcamalarına özgün olarak gerçekleştirilen Türkiye Eğitim Harcamaları Araştırmasında hanehalkı eğitim harca-

malarının toplam eğitim harcamalarına oranı % 35 olarak belirlenmişti. İki çalışma arasında hem metodoloji hem de kapsam (2002 yılındaki çalışma örgün ve yaygın eğitim harcamalarını içerirken 2014 çalışması örgün eğitim harcamalarını içermektedir) farkı bulunmaktadır ve dershaneler gibi önemli bir harcama kalemi yaygın eğitim faaliyetleri kapsam dışı kaldığından gösterilememiştir. Ancak TOBB 2014 Eğitim Meclisi Sektörü Raporunda yalnızca dershanelerin işlem hacminin 3 milyar TL olduğu tahmin edilmektedir ve ailelerin dersane harcamalarının özel okullar için yapılan harcamaların yarısına yaklaşarak eğitim sektöründeki toplam işlem hacminin % 20'sine ulaştığı dile getirilmiştir (TOBB, 2015: 10). Ayrıca 1,75 milyar TL'lik sınavlara yönelik dersane yayınları piyasası olduğu belirtilmektedir (TOBB, 2015: 46).

Diğer yandan, Eylül 2015'ten itibaren dershaneler özel okullara dönüşmeye başlamış, özel okula dönüşmeyenler belli kurallar ve kısıtlar içinde ve özel öğretim kursu adı altında hizmet vermeye devam etmiştir. Dershanelerinin dönüşme sürecinde bazı özel öğretim kurumlarında hazırlık liseleri kurulmuştur. Bu okullarda akademik eğitime devam edilirken 4 yıla yayılan bir YGS/LYS hazırlığının verileceği, hafta içi ders saatlerinden sonra ve cumartesi günleri sınav hazırlıklarının yapılacağı belirtilmektedir. Bazı özel öğretim kurumları ise kendi dershanesini kurarak veya bir dershaneyi kendi bünyesine katarak öğrencilerini üniversite sınavlarına hazırlamaktadır. Hepsinden önemlisi ise 1000'den fazla dersane temel liseye dönüşerek hukuken okul, fiilen dersane olarak hizmet vermeye başlamıştır. Bu süreç dersane maliyetlerinin çok daha üzerinde olan temel lise ve hazırlık liseleri ücretleri dolayısıyla üst ve orta sınıfların eğitim harcamalarını artıracaktır. Bu maliyetleri karşılayamayacak aileleri ise Milli Eğitim Bakanlığının takviye kurslarına yönelmektedir. Dershanelerin kapatılması sürecinde MEB de okullarında takviye kursları açmış ve bu kurslara 2014 yılında 2 milyondan fazla öğrenci başvurmuştur. MEB'in takviye kurslarına başvuran öğrencilerin sayısı 2015/16 eğitim öğretim yılında 3 milyon 645 bindir. Bu kurslarda 175 bin öğretmenin görev alacağı belirtilmiştir (Her üç öğrenciden...., 2015). Açık ki eğitim sürecindeki ailelerin temel motivasyonu merkezi sınavlara ilişkindir ve sosyo ekonomik durumuna göre uygun tedbirleri almaya çalışmaktadır.

Bu gelişmeler ailelerin eğitime ilişkin özel harcamalarının artmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Ancak gelir gruplarının eğitim harcamalarına bakıldığında aralarında karşılaştırılmaz boyutta fark olduğu görülmektedir. Hanehalklarının yaptığı toplam eğitim harcamasının % 64,7'si gelir seviyesi en yüksek % 20'lik gruptakiler tarafından yapılmaktadır. En yoksul olan % 40, gelirleri içinde zorunlu harcamaların payının yüksek olması dolayısıyla eğitim harcamalarının ancak % 7,8'ini karşılayabilmektedir (Büyükcan, 2015: 69 vd.). Bu tablo eğitim sürecindeki eşitsizliğin boyutunu ortaya koymaktadır. Eğitim politikalarına ilişkin bu makalede dile getirilen tercihler ve bu tercihleri besleyen politik iklim bu eşitsizliğin artması ihtimalini de güçlendirmektedir.

Ailelerin sosyo ekonomik kökeni zaten okul türleri arasındaki öğrenci dağılımının belirleyicisi iken ve okul türleri arasında akademik başarı açısından kapatılması güç farklar varken, eğitimde hanehalkı harcamalarının artarak devreye girmesi eşitsizlikleri artıracaktır. Kaldı ki merkezi sınavlara ilişkin kamu harcamaları veya özel harcamaların eğitimin niteliğinin artırılması açısından hiçbir karşılığı yoktur. Bu harcamalar, okullar arasında kalite farklarının bulunması, gelir potansiyelinin okullar arasında farklılaşığı, belli okullardan mezun olmanın daha yüksek bir sosyal statü sağlaması gibi eğitim sistemine ilişkin karakteristik özelliklerden beslenen bir yarışma sınavı için yapılan har-

camalardır ve Türkiye'nin üretim potansiyelini artırmayan ve hatta pedagojik açıdan birçok soruna yol açan harcamalardır.

5. SONUÇ

Eğitimi özgürlüklerin kullanılması kapsamında sayılan toplumsal fırsatlar içinde gören Amartya Sen (1999) bunun, temel bir özgürlük olan daha iyi yaşama özgürlüğünü etkileyerek kişisel bir hayatın sürdürülmesi için değil, aynı zamanda iktisadi ve siyasal faaliyetlere daha etkin katılımı içinde etkili olduğunu vurgulamaktadır. Bu nedenle eğitim, özellikle gelişme yolunda olan ülkelerde nitelikli işgücüne olan ihtiyaç dikkate alındığında, kamusal etkinlik alanı olma özelliğini sürdürmektedir.

1980'li yıllarda geliştirilen içsel büyüme kuramı çerçevesinde kurgulanan yeni insan sermayesi yaklaşımında istihdamın, temel olarak rekabete ve kârlılığa dayalı bir mekanizma içinde, piyasada sağlanması beklenen neoliberal bir dönemde, küresel çapta rekabet edebilecek nitelikli işgücü önem kazanmıştır. Bu anlamda insan sermayesinin niteliği, fiziki yatırımların geliştirilip derinleştirilmesi açısından önemli bir ekonomik büyüme katalizörü haline gelmiştir.

Günümüzde Türk eğitim sistemindeki en önemli yapısal aksaklığın eğitimin kalitesi olduğu, başta kalkınma plan ve programları olmak üzere akademik çalışmalarda ortaya konulmaktadır. İnsan sermayesi kuramına ilişkin güncel tartışmalara da paralel olarak hem MEB'in politika metinlerinde hem de Dünya Bankası, OECD gibi uluslararası kuruluşların raporlarında en önemli husus eğitimin niteliğinin artırılması olarak görülmektedir. Ancak eğitim harcamalarına ilişkin tercihler niteliğin artırılması açısından yetersiz görünmektedir. Özellikle eğitimin niteliği açısından en önemli eğitim kademesi olarak görülen okul öncesi eğitime katılım oranı yeterince artırılamamıştır. Oysa okul öncesi eğitim getirisi en yüksek eğitim kademesidir ve eğitimin niteliğinin artırılması açısından önemi tartışmasız olan eğitimde eşitliğin sağlanmasının vazgeçilmezlerindedir. Buna karşın okul öncesi kamusal imkanlar yeterince artırılamadığı gibi ücretsiz hale de getirilememiştir. Veli katılımının yüksek olması ve ödenebilirlik sorunları okul öncesi eğitime katılım konusunda sorun olmaya devam etmektedir.

Eğitim harcamaları içindeki en önemli kalemlerden biri olan yatırım harcamaları özellikle zorunlu eğitimin 12 yıla çıkarılmasının ardından ihtiyaçları karşılamaktan uzaktır. Kısa vadede ihtiyacı karşılamak için birçok okulda ikili öğretime geçilmiş ya da laboratuvar, kütüphane gibi alanlar sınıfa çevrilmiştir. Bunlar eğitimin niteliği üzerinde olumsuz etkide bulunacak gelişmelerdir. Bunun yanı sıra 1980 sonrası kamu harcamalarına ilişkin genel atmosfer ve özel sektörün eğitim alanındaki payının artırılması arayışına paralel gelişmeler yaşanmıştır. Eğitim kampüsleri projesiyle eğitimde kamu özel ortaklıklarıyla eğitim yatırımlarındaki eksikliklerin giderilmesi düşüncesi ortaya çıkmıştır. Buna ek olarak eğitime ilişkin teşvikler artırılarak özel sektörün eğitim alanında yatırım yapması sağlanmıştır. Bu gelişmeler kamunun özel sektörden bir nevi hizmet satın alması olarak düşünülebilecek eğitim öğretim desteği uygulaması ile beslenmiştir. Bu gelişmeler neoliberal dönemdeki kamu hizmetlerine ilişkin gelişmelerin eğitim alanındaki yansımasıdır. Özel sektör yalnızca bir kamu hizmet alanının yatırımına açılması ile değil aynı zamanda kamusal kaynak aktarımı ile desteklenmektedir. Bu gelişmelerle 2012/13 eğitim öğretim yılından sonraki 2 yılda özel okul sayısı % 42 artmıştır. Aynı dönemde okulların finansman kaynaklarının yetersizliği zorunlu eğitim kademelerinde dahi velilerin

eğitim harcamalarına katılımını ve özel eğitim harcamalarının artışı beraberinde getirmiştir. Genel olarak neoliberal dönemde kamu hizmet maliyetlerine vatandaşların da katılımına ilişkin gelişmelerin bir tezahürü olan bu durumun veri olduğu bir ortamda eğitim öğretim desteğinin gündeme gelmesi özellikle orta sınıf ailelerin özel okulları tercih etmesinin zeminini oluşturmuştur. Sonuçları ilerleyen yıllarda daha net bir şekilde ortaya çıkacak bu gelişmelerin özel eğitim harcamalarını artırması kaçınılmaz görünmektedir. Bu durum orta üst sınıfların daha iyi eğitim imkanlarına sahip olmalarına ve eğitimde eşitsizliklerin artmasına neden olabilecek, Türkiye'nin beşeri sermaye potansiyelinin tam olarak ortaya çıkması güçleşecektir.

Ülkemizde toplumsal kapasite, sosyo ekonomik kökeni ne olursa olsun bütün öğrenciler nitelikli eğitim imkanlarına kavuştuğunda ortaya konulabilecektir. Eğitim seviyesinin düşük olmasıise üretim kapasitesi ve büyümeyi düşürecek, okul terkleri, sınıf tekrarı gibi okul başarısızlıkları dolayısıyla sosyal içerme ve sosyal mobilité kısıtlanacak ve bunlardan kaynaklanan toplumsal sorunların gelecekte ortaya çıkaracağı kamusal yükler, bugün bütün toplumsal kesimlere nitelikli eğitim vermekten daha maliyetli olabilecektir.

Kaynakça

- Alesina, Alberto, Roberto Perotti. (1999). Budget Deficits and Budget Institutions. J. Poterba., ve J. von Hagen (Ed.) *Fiscal Institutions and Fiscal Performance* içinde, University of Chicago Press, Chicago, ss.13-36.
- Arestis Philip Malcolm C. Sawyer. (1997). Reasserting the Role of Keynesian Policies for the New Millennium. *Levy Economics Institute WP 207*.
- Berger, Johannes. (2000). Gelişmiş Kapitalist Toplumlarda Piyasa ve Devlet. M Kemal Aydın, (Çev.), *Bilgi (3)*, Sayı:2, ss. 125-148.
- Buchanan, James M. ve Richard E. Wagner. (2000). *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*. Liberty Fund Inc., USA.
- Büyükcan, Tufan. (2015). Dershanelerin Özel Okullara Dönüştürülmesi Sürecinde Türkiye’de Sınav Ekonomisi. *Eleştirel Pedagoji*, Sayı: 42 (Kasım-Aralık), s.67-73.
- Büyükcan, Tufan ve Ejder Yelken. (2015). Şehir Dışına Göç Eden Okullar: Eğitim Kampüsleri. *Eğitim Bilim Toplum*, Cilt: 13, Sayı: 49, ss.9-31.
- Carneiro, Pedro ve James J. Heckman. (2003). Human Capital Policy. *NBER Working Paper No: 9495*, <http://www.nber.org/papers/w9495.pdf> (Erişim: 15.01.2016).
- Dünya Bankası. (2013). *Türkiye’de Okullarda Mükemmeliyeti Teşvik Etmek*. Rapor No: 77722-TR, http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2013/07/19/000445729_20130719125928/Rendered/PDF/777220REVISED000PUBLIC00Egitim0TURK.pdf (Erişim: 12.12.2015).
- Ekonomi Bakanlığı. (t.y.). Yatırım Teşvik Verisi. www.ekonomi.gov.tr (Erişim: 21.01.2016)
- Ekonomi Bakanlığı. (2013). Yatırım Teşvik Sistemi Yıllık Değerlendirme Raporu Haziran 2012-Haziran 2013. <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%C4%B1r%C4%B1m/Yat%C4%B1r%C4%B1m%20Te%C5%9Fvik%20Sistemi/ekler/TesvikSistemiYillikRapor.pdf?lve> (Erişim 11.01.2016).
- Ercan, Fuat. (1999). 1980’lerde Eğitim Sisteminin Yeniden Yapılanması: Küreselleşme ve Neoliberal Eğitim Politikaları. Fatma Gök (Der.) *75 Yılda Eğitim içinde*, İş Bankası ve Tarih Vakfı Yayını, İstanbul, ss.23-38.
- ERG. (2012). Milli Eğitim Bakanlığı Bütçesinde Öngörülen Artış, Eğitim Sisteminin Geçirdiği Dönüşüme ve Kaliteli Eğitimin Gereklere Ne Ölçüde Yanıt Veriyor?. *ERG Politika Notu*, http://erg.sabanciuniv.edu/sites/erg.sabanciuniv.edu/files/MEB_Butce_2013_PolitikaNotu_SON.pdf (Erişim: 11.12.2015).
- ERG ve AÇEV. (2013). Erken Çocukluk Eğitimi ve 4+4+4 Düzenlemesi. http://erg.sabanciuniv.edu/sites/erg.sabanciuniv.edu/files/ACEV.ERG_ECE_PolitikaRaporu.pdf (Erişim: 19.01.2016).
- Eser, H. Bahadır, Dilek Memişoğlu, Gökhan Özdamar. (2011). Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-Liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, ss.201-217.
- Eser, Uğur. (1997). Anayasal İktisat ya da Yeni Liberal Siyasal İktisat’ın Ekonomik Anayasa Önerisi. *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz, ss. 131-146.
- Gürkan, Gülşah, Fulya Koyuncu, Ayтуğ Şaşmaz, M. Alper Dinçer. (2014). Temel Eğitimin Kademelendirilmesi Sürecinin İzlenmesi. TEGV ve ERG Yayını, İstanbul, http://erg.sabanciuniv.edu/sites/erg.sabanciuniv.edu/files/444.ArastirmaRaporu.04.03.14.WEB__0.pdf (Erişim: 20.01.2016).

- Her Üç Öğrenciden Biri takviye kurslarına başvurdu. (2015). Hürriyet gazetesi internet sayfası. (9 Ekim 2015). <http://www.hurriyet.com.tr/her-3-ogrenciden-biri-takviye-kurslarina-basvurdu-30271674> (Erişim: 21.01.2016).
- Ilon, Lynn. (1994). Structural Adjustment and Education: Adapting to a Growing Global Market. *International Journal of Educational Development*, Vol: 14, No: 2, pp.95-108.
- Kalkınma Bakanlığı. (2014). 10. Kalkınma Planı 2015 Yılı Programı. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/YillikProgramlar/Attachments/24/2015_program%C4%B1_15_12_2014.pdf (Erişim: 27.01.2016).
- Keynes, John Maynard. (2008). Genel Teori: İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi. (Çev.) Uğur Selçuk Akalın, Kaldeon Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- Köse, Ayşen ve Aytuğ Şaşmaz. (2014). İlköğretim Kurumlarının Mali Yönetimi. MEB, UNICEF ve ERG Araştırma Raporu, <http://erg.sabanciuniv.edu/sites/erg.sabanciuniv.edu/files/MaliYonetimArastirmaRaporuTR.17.04.15.pdf> (Erişim: 19.12.2015).
- Lapavitsas, Costas (2008). Neoliberal Dönemde Anyolcu İktisat Kuramı. Alfredo Saad-Filho ve Deborah Johnston (Ed.) Neoliberalizm: Muhalif Bir Seçki içinde, Yordam Kitap, İstanbul, ss.59-75.
- MacGregor, Susanne. (2008). Refah Devleti ve Neoliberalizm. Alfredo Saad-Filho ve Deborah Johnston (ed.), Alfredo Saad-Filho ve Deborah Johnston (Ed.), Neoliberalizm: Muhalif Bir Seçki içinde, Yordam Kitap, İstanbul içinde, pp.236-247.
- MEB. (2009). MEB 2010-2014 Stratejik Planı. http://sgb.meb.gov.tr/Str_yon_planlama_V2/MEBStratejikPlan.pdf (Erişim: 24.01.2016).
- MEB. (2012). Eğitim Kampüsleri Ön Seçimli Ulusal Mimari Proje Yarışma Şartnamesi. http://iegb.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2012_12/05092244_aitimkampslerinseimliulusalmimariprojeyarmaartnamesi.pdf, (Erişim:27.12.2015).
- MEB. (2014). 2015 Yılı Bütçe Sunuşu. http://sgb.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2014_12/23031518_btesunu.pdf (Erişim: 22.01.2016).
- MEB. (2015a). Milli Eğitim Bakanlığı Faaliyet Raporu 2014. http://sgb.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_03/05123201_2014darefaalyetraporu.pdf (Erişim: 14.01.2015).
- MEB. (2015b). Milli Eğitim İstatistikleri Örgün Eğitim 2014/'15. http://sgb.meb.gov.tr/istatistik/meb_istatistikleri_orgun_egitim_2014_2015.pdf (Erişim: 15.01.2016).
- MEB. (2015c). PISA 2012 Araştırması Nihai Ulusal Rapor. Duygu Anıl, Yeşim Özer Özkan, Ergül Demir (Haz.). http://pisa.meb.gov.tr/?page_id=22 (Erişim: 17.01.2016).
- MEB. (2015d). Eğitim Öğretim Desteği Yerleştirme Sonuçlarına İlişkin Basın Açıklaması. <http://www.meb.gov.tr/egitim-ve-ogretim-destegi-yerlestirme-sonuclarina-iliskin-basin-aciklamasi/haber/9526/tr> (Erişim: 22.01.2016).
- MEB. (2015e). Genel Müdürümüz Sayın Ömer Faruk Yelkenci TRT Haber Canlı Yayınında Öğrencilere Verilen Eğitim Öğretim Desteği Hakkında Açıklamalarda Bulundu. <http://ookgm.meb.gov.tr/www/genel-mudurumuz-sayin-omer-faruk-yelkenci-trt-haber-canli-yayininda-ogrencilere-verilen-egitim-ve-ogretim-destegi-hakkinda-aciklamalarda-bulundu/icerik/655> (Erişim: 20.01.2016).
- MEB. (2015f). MEB 2015-2019 Stratejik Planı. http://sgb.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_09/10052958_10.09.2015sp17.15imzasz.pdf (Erişim: 24.01.2016).

- MEB. (2015g). Özel Okullaşma Oranında % 41 Artış. MEB Özel Öğretim Kurumları Genel Müdürlüğü Haberler, <http://ookgm.meb.gov.tr/www/ozel-okullasma-oraninda-yuzde-41-artis/icerik/675> (Erişim: 21.01.2016).
- Munck, Ronaldo. (2008). Neoliberalizm ve Siyaset. Alfredo Saad-Filho ve Deborah Johnston (Ed.) *Neoliberalizm: Muhalif Bir Seçki içinde, Yordam Kitap, İstanbul, ss.106-122.*
- Musgrave, A. Richard ve Peggy B. Musgrave. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. 5th edition, McGraw-Hill Book, New York.
- OECD. (2011). Investing in High-quality Early Childhood Education and Care (ECEC). <http://www.oecd.org/education/school/48980282.pdf> (Erişim: 25.01.2016).
- OECD. (2012a). *Start Strong III: A Quality Toolbox for Early Childhood Education and Care*. OECD Publishing.
- OECD. (2012b). *Equity and Quality in Education: Supporting Disadvantaged Students and Schools*. OECD Publishing.
- OECD. (2013). *What Makes Schools Successful? Resources, Policies and Practises – Volume IV*. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/pisa/keyfindings/pisa-2012-results-volume-iv.htm> (Erişim: 20.01.2016).
- OECD. (2015a). *Education at a Glance 2015: OECD Indicators*. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/edu/education-at-a-glance-19991487.htm> (Erişim: 19.01.2016).
- OECD. (2015b). *Education at a Glance Interim Report: Update of Employment and Educational Attainment Indicators*. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/edu/EAG-Interim-report.pdf> (Erişim: 20.01.2016).
- OECD. (2015c). Enrolment in Childcare and Pre-school. *OECD Family Database*, http://www.oecd.org/els/soc/PF3_2_Enrolment_childcare_preschool.pdf (Erişim: 22.01.2016).
- Özer, Niyazi, Hasan Demirtaş, Fidel Ateş. (2015). Okulların Mali Durumlarına ve Bütçe Yönetiminde Yaşanan Sorunlara İlişkin Müdür Görüşleri. *E-Uluslararası Eğitim Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, s.17-39.*
- Pierson, Christopher. (2000). *Modern Devlet*. Dilek Hattatoğlu (Çev.), Çivi yazıları, Ankara.
- Sen, Amartya. (1999). Özgürlükle Kalkınma. Yavuz Alogan (Çev.), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Sönmez, Sinan. (1987). *Kamu Ekonomisi Teorisi*. Teori Yayınları, Ankara.
- Sönmez, Sinan. (2011). Kapitalizm, Neoliberal Paradigma ve Küresel Kriz. Serdar Şahinkaya ve N.İlter Ertuğrul (Ed.) Bilsay Kuruç'a Armağan içinde, Mülkiyeliler Birliği Yayın No: 2011/2, Ankara, ss.1043-1062.
- Şirin, Selçuk R. ve Sinem Vatanartıran. (2014). PISA 2012 Değerlendirmesi: Türkiye İçin Veriye Dayalı Eğitim Reformu Önerileri. TÜSİAD ve TÖDER Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/2014-02/549, http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/TUSIAD-pisa-rapor-BASKI.pdf (Erişim: 20.12.2015).
- TOBB. (2015). Türkiye Eğitim Meclisi Sektör Raporu 2014. TOBB Yayınları No: 2015/244, <http://tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2014/T%C3%BCrkiye%20E%C4%9Fitim%20Meclis%20Sekt%C3%B6r%20Raporu%202014%20web.pdf> (Erişim: 28.01.2016).
- Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız. (2005). Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri. Alfa Aktüel, İstanbul.
- TÜİK. (2015). Eğitim Harcamaları İstatistikleri, 2014. *TÜİK Haber Bülteni*, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18688> (Erişim: 28.01.2016).

- Yalman, Galip L. (2006).Kapitalizm ve Devlet: Kuram ve Hegemonya. Burak Ülman ve İsmet Akça (Haz.), *İktisat, Siyaset, Devlet Üzerine Yazılar: Kemal Saybaşılı'ya Armağan*. Bağlam Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- Yelken, Ejder ve Tufan Büyükcan. (2015).Gündemin Tuzağına Düşmeden Dershaneleri Tartışmak. Eğitim Bilim Toplum, Cilt: 13, Sayı: 50, ss.24-47.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY -BAŞKAN- Sayın konuşmacıya teşekkür ederiz.

Zamanında da kullandınız, zamanınızı güzel kullandınız. Onun için de, orijinal açıklamalarınız için de teşekkür ederiz.

Şu durumda tartışmayı açıyoruz konularımızı. Soruları olan arkadaşları cevaplandırmaya başlayalım. Sağdan.

Lütfen bütün söz isteyen arkadaşlarımız, kurumlarını ve titirlerini, adlarını, soyadlarını söylesinler, kayda geçiyor çünkü o sebeple.

Buyurun İzzettin bey.

SORU-CEVAP BÖLÜMÜ

PROF. DR. İZZETTİN ÖNDER- Teşekkür ederim, İzzettin Önder.

Ben, bütün konuşmacılara teşekkür ediyorum. Yakup Hocamın bir konuyu biraz daha düşünmesini müsaadelerine, takdirlerine sunuyorum. Güzel bir ifade sundular, kâr sıkışması dediler, değil ama ücret sıkışması. Fakat acaba şöyle düşünebilir miyiz?

Kâr sıkışması meselesi ücret sıkışmasını gündeme getirdi. Kâr sıkışması yaşanıyor çünkü bu organik olarak yaşanan bir olgudur. Bunu sizde tabiatıyla şey yapacaksınız. Finansal dönemde, aslında reel kârların üzerine bir de finans kârı binmiştir.

Dolayısıyla, finans kârı ve reel kâr sıkışması ücretleri sıkıştırmıştır. Bu bir güç ilişkisidir. Ücretler en zayıfı burada.

Acaba böyle düşünürseniz bilmem nasıl olur ve düşüncenize sunuyorum.

Şimdi efendim, Tufan Hocamın söyledikleriyle ilgili çok doğru buyurdunuz gerçekten. Bu içsel büyüme modeline çok önem verildi. Yani eğitime ağırlık verilerek içsel büyüme modeli, emeğin verimin artırılması meselesi. Ama bunu Yakup hocamın ödeviyle veya sunumuyla birleştirdiğimde eğitim harcamalarını biz başka şekilde düşünmemiz lazım kapitalist sistemin içerisinde, özelleştirilmesini de.

Eğitim harcamalarını artırdığımız zaman eğer emeğin verimliliği artıyor ise bunu dün de söylediğim gibi, Korkut hocamızın son çalışmasıyla birleştirdiğimizde emeğin verimliliği ile ücretler arasında makas, emek aleyhine açılıyor ise bu kârın birikimine gidiyor demektir.

Dolayısıyla, bütçedeki sosyal payları hesaplarken çok hassas bir varsayımla belki bunu da koymamız gerektiği kanaatini taşıyorum. Bunu tabii iki hocanın konuşmalarıyla birleştirmek istiyorum.

Şimdi son bir şey müsaadenizle. Ben, gerçekten Tufan Hocamın bu eğitimin artmış olmasına rağmen, zaman içinde, zaman şeysi olarak bakarsak eğitim harcamaları artmıştır. Bununla kandırma-yalım insanları. Türkiye eğer gerçekten büyümeye çalışan bir ülkeyse bu konumda burada bizim kesit analizi yapmamız, siz bunu yaptınız. Çok teşekkür ediyorum bunun için.

Dolayısıyla, diğer ülkeler açısından biz ne yapıyoruz? Onlardan daha geriyecek, onlardan daha hızlı kalkınmamız gerekiyor ise aslında bizim eğitim harcamaları artmıyor. Hatta eğitim harcamalarının zaman içindeki seyrini artması gereken oran ile fiili oran arasındaki yapılmamış şeyle ölçmemiz lazım. Orada negatif çıkar, sonuç ki çok doğru buyurdunuz onu hocam, o çok doğru bir tespiti bu yapmış olduğunuz tespit.

Bir şeyi müsaadenizle açarsanız mutlu olurum. Paranın çoğu öğretmen maaşına gidiyor buyurdunuz efendim. Sanıyorum doğrudur bu, siz araştırma yapmışsınız. Peki, eğitim harcaması dediğimizde zaten bunlar ya da laboratuardır, binadır ya da çok önemli, o da hizmetin üretilmesinde öğretmendir. Yani bugün eğer öğretmenlerimize biz haftada –hadi demeyeyim bile- ayda iki defa tiyatroya gidemeyecekse, günde bir veya iki gazete alamayacaksa, geçimini sağlamak için makul bir düşünme, okuma imkânı olmayacaksa, başka şey yapmayı düşünenecekse zaten ondan verim alamayız diye düşünmez misiniz siz de acaba?

Bu konuları bir açarsanız mutlu olurum Hocam.

Teşekkür ederim.

PROF. DR. MİRCAN TOKATLIOĞLU- Üç tebliğin sahiplerini de tebrik ediyorum. Çok yerinde konulara değinmişler. Sondan başlayarak ifade edeyim. Sadece ilk tebliğle ilgili soracağım ama bir sorum var.

Eğitim konusundaki tebliği sunan arkadaşlarım gerçekten Türkiye ile ilgili oldukça günümüzdeki tabloyu net bir şekilde ifade ettiler. Onlara teşekkür ediyorum.

Doçent Doktor Yakup Karabacak'ın tebliğine de teşekkür ediyorum. Benim sorum Sayın Servet Akyol ve Süleyman Ulutürk'ün tebliğleriyle ilgili.

Seçilmiş bazı Avrupa Birliği ülkelerinde sosyal harcamaların gelişimiyle ilgili bilgiler verdiler. Küresel krizin ardından sosyal harcamalarda önce bir artış olduğu, daha sonra, 2010 yılından sonra ise bu harcamaların düşüş kaydedildiği ifade edildi. Özellikle mali konsolidasyon politikaları nedeniyle.

Ben sadece ufak bir konuya değinmek istiyorum. Tabii refah devleti analizi üzerinden açıklamalar ortaya kondu. Sadece analizde entegrasyon, yani Avrupa Birliği entegrasyon sürecinin üye ülkeleri –tabiri caizse- mecbur bıraktığı bir işte Euro, tek paranın ayakta kalabilmesi için sıkı maliye politikaları uygulaması sosyal harcamalardaki düşüşü beraberinde getiriyor. Özellikle bütçe açığı ve kamu borcu kriterleri. Tabii Avrupa Birliği o entegrasyon sürecine girerken, daha doğrusu Avrupa entegrasyon sürecinin başlangıcından itibaren tercih, emek yanlısı değil, sermaye yanlısı bir çerçeveye oturtulmuş durumda. Çünkü Avrupa dünyada küresel rekabette diğer ülkelere yetişebilmek, en azından ayakta kalabilmek için birleşmeyi, bütünleşmeyi tercih etti. Bu da tabii ki Avrupa bir refah devletinin doğduğu kıta olarak sosyal devlet, refah devleti anlayışında bir gerilemeyi beraberinde getirdi.

2010 sonrasındaki düşüşte tabii ki Avrupa Birliğinin kriz yönetiminin çok başarılı olmadığını, krizi iyi yönetebilmek için gerekli kurumların oluşturulmadığını söyleyebiliriz.

Yani bunlardan da kısaca ifade edilse daha açıklayıcı olmaz mıydı? Yani bunları analiz dışında tutmak belki tercihleriydi bilmiyorum ama. Hani mali konsolidasyon deyince de tek tek ülkelerin değil de, Avrupa Birliğinin entegrasyonu Euro'yu ayakta tutabilmek için uygulamak durumunda kaldığı politikalar. Bunları savunma anlamında değil ama yani entegrasyon daha ileri aşamaya taşınmıyor, ayakta kalabilmek için de bu tür uygulamalara yöneliyorlar. Bu Avrupalı yöneticilerin daha emeği de dikkate alan politikaları benimsemesi gerekiyor belki. Avrupa'dan bu yönde bir, daha doğrusu uygulanan politikaların bu yönde olmadığını da biliyoruz.

Teşekkür ederim.

PROF. DR. SACİT HADİ AKDEDE-Ben Sacit Hadi Akdede, Adnan Menderes Üniversitesinden.

Üç makaleyi de, üç tebliği de gerçekten hani çok beğendim, çok sevdim. Çok güzel çalışmalar yapmış arkadaşlar. Ben belki küçük bir katkı ve belki de hani bir iki soru sorayım her bir tebliğ için. Çok da vakti almadan.

İlk tebliğ için belki data, yani kullandığı veri çok uygun gibi göründü bana ama. Biz sayısal analiz, yani sadece tanımlayıcı istatistik vermekten öte o kırılmalarındaki eğitimi hesaplayabilmek için, yani 2009'da bir sıçrama var, orada her ülke için farklı farklı belki bir eğim var. Orada sosyal harcamalar fonksiyonu eğer oluşturulsaydı. Bu tabii ayrıştırılmış da olabilir. Toplulaştırılmış bir sosyal harcama da olabilirdi. Ama ayrıştırılmış bir sosyal harcama verisi, bunu etkileyen kriz, kişi başı işte gelir hangi ülkede, mesela belki geliri, yani kişi başına geliri yüksek olan ülkedeki sosyal harcamayla, kişi başına geliri görece biraz daha düşük olan mesela Yunanistan, İspanya, İtalya gibi ülkedeki sosyal harcama ya da mali konsolidasyonu ayrıştırabilirdik o zaman.

Sizin sonuç bildirgesinde söylediğiniz ekonomik koşullar ve refah sistemlerinin etkili olduğunu söylüyorsunuz, ama bu sizin araştırmanızda ayrıştırılmamış.

Ekonomik koşulları neyle ölçeceğiz? Bu somut olarak belirgin değil. Yani kişi başı gelir olabilirdi, başka bir ekonomik veri olabilirdi, işsizlik oranı olabilirdi, o ülkedeki başka bir ekonomik veri. Refah sistemleri dediğiniz sistem zaten kategorik bir sistem, onu sayıya dökemiyorsunuz, orada kukla değişkenler kullanmak gerekiyordu.

Ekonometrik analizi çok uygun bir yapı var. Benim size önerim bu tanımsal deskriptif çalışmayı ülke sayısını artırarak daha ekonomik, yani neden sonuç ilişkisine oturtmak ve bağımsız değişkenlerin, yani krizin etkisini gerçekten ölçebilmek. Çünkü bu sosyal harcamaları sadece etkileyen kriz değil. Ülkelerde bu sosyal harcamaların nedeni krizle beraber başka faktörlere de bağlı. Mali konsolidasyon belirleyen tek faktör kriz değil.

Dolayısıyla, krizin etkisini sizin aldığımız çalışmada sadece kriz gibi düşünürseniz etkisini fazlaştırmış olursunuz.

Bu birinci tebliğe ilişkindi. Ama bu tebliğ çok güzel, emek çok yoğun tebliğde ve emeğin yoğun olması bizim açımızdan olumlu bir şey.

İkinci tebliğde, Yakup Hocamın sunduğu tebliğde de. Buradaki temel sorun galiba fikir çok iyi, mali rant, mali sömürü bir anlamda hani çalışılıyor. Fakat sizin de söylediğiniz gibi sanırım Türkiye'deki bütçe bu ayrıştırmayı yapabilecek genel ayrıntı düzeyinde değil. Yani kimin kamu harcamasından ne kadar yararlanıyor, kim ne kadar vergi veriyor sorusunu mesela tevkifat üzerinden toplanan vergiler Türkiye'de gelir vergisi mükellefleri açısından bakalım. Çünkü vergiler sizin çalışmanızda ayrıştırılmış değil. Yani kurumlar vergisi var ama mesela gelir vergisinde de tevkifat üzerinden toplanan vergiler Türk vergi sisteminde yüzde 90'ı oluşturuyor. Bu tevkifatı da ayrıştıramıyoruz. Ne kadarı ücretlerden, ne kadarı bankalardaki stopajdan, ne kadarı kira gelirindeki stopajdan geliyor ayrıştırılmıyor. Türk vergi sistemi böyle bir ayrıştırmayı, daha doğrusu vergi sistemi sağlıyor da, datada yok, veride yok bu. Ve şehir bazında mükellef sayılarına ulaşılması, hangi sektörün ne kadar vergi verdiğinin bulunması ve ayrıştırılması. Maliye Bakanlığında bu datalar var mı? Onlara sorulması ve bundan mükellef sayılarıyla, yani kimden ne kadar vergi veriyorun biraz daha ayrıştırılarak çalıştırılması sonucu, mali sömürü belki daha net oluşabilir, daha net rakamlar ortaya çıkabilir. Ama fikir güzel.

İkincisi, Hocam bu konuda harcamalar belki ayrıştırılabilir. Yani düşük gelir gruplu insanların en çok faydalandığı harcamalar neler? Örneğin sağlık harcamaları diyelim. Sağlık harcamalarına fakir insanlar bile, yani devletin hastanelerinden bedava faydalanabiliyorsa bu hastanelerde, yani bu hizmette bir mali rant vardır. Çünkü siz vergi veremiyorsunuz diyelim, çok yoksulsunuz vergi vermiyorsunuz ama devletten bedava hizmet alıyorsunuz.

Bunların ayrıştırılması. Ben burada sadece provokatif bir örnek veriyorum. Yoksa çalışmayı çok sevdim, ama çok provokatif. Çok yoksul bir ailedesiniz, bedava eğitim hizmeti alıyorsunuz, eğitim sınıf atlamanın bir aracıdır. Dünyada da öyledir, Türkiye’de de öyledir. Bir köylü çocuğunun 15-20 sene sonra bir mühendis olması bu eğitimde sınıf atlamayı gündeme getirir. Ama aynı zamanda üçüncü makalede çok önemli bir konu var. Eğitimin özelleştirilmesi sonucu Türkiye’de eğitimde bir kümelenme ortaya çıkmıştır. Artık orta sınıf ve üst sınıflar çocuklarını özel okullarda okutuyorlar, devletin okullarındaki kalite düşmektedir. Bakın vize skorlarından görülmüyor.

Bu tür konular gerçekten güzel önemli konular ama ayrıştırılmış dataya ihtiyaç var hocam, daha ayrıştırılmış bir dataya ihtiyaç var. O belki güzel bir şey yapabilirdi.

Benim son konuşmacıya da şöyle bir yanıtım var. Bütün iyi öğretmenlerin kamuda çalışmak istemesi, özel sektördeki okullarda öğretmenlik yapan öğretmenlerin ise kamudaki öğretmenlerden çok daha düşük ücret aldığı belliyken, nasıl oluyor da özel okullardaki okullar daha iyi eğitim veriyor da orta sınıf çocuklarını özel okula göndermek istiyor.

Teşekkür ederim.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Teşekkür ederiz efendim.

PROF. DR. İSMAİL TATLIOĞLU- İsmail Tatlıoğlu Bahçeşehir Üniversitesi.

Yakup Karabacak güvenlik, adalet hizmetini sadece emek gelirlerinin faydalanmadığı hizmetler olarak belirtti. Bunun çok zorlama bir tanım olduğunu ve bilimsel bir metot şüpheliği gerektirirken sanki çalışmada bir inançtan hareket edilmiş, ona ulaşmayı amaçlayan bir metot kullanılmış gibi geldi. Bunu belirtmek istiyorum. Böyle bir kafamda böyle bir soru işareti oldu.

Eğitimle ilgili de bu özel sektör konusunun artışını aslında siyasal süreçte birlikte düşünmek lazım. Çünkü özellikle bu 4+4+4’ten sonra, 8’inci sınıftan sonra eğitim şöyle bir çatala geldi. Ya çocuğunuzu İmam Hatip Lisesinde okutacaksınız ya da özel bir okula vereceksiniz. Bunun dışında bir alternatif yok. Duvara dayanmış durumdasınız. Hatta okul yapmak isteyen hayırseverlere bile yani İmam Hatip Lisesi Okulu açma konusunda bir yönlendirme var.

Dolayısıyla siyasal iktidarın inisiyatifiyle birlikte bu özel sektördeki artışı değerlendirmek lazım. Bunu göz ardı edersek doğru sonuçlara ulaşamayız. Yani nüfus artışı ve nüfus artışının paralelinde ilk ve orta, özellikle orta ve lisedeki artış, bu Anadolu Liselerindeki artış oranı sınırlandırılmış durumda ve böyle bir süreç var.

Bunun orta sınıfın geliri arttı, çocuklarını daha iyi bir ikbal sağlamak amacıyla fedakârlık yapıyor gibi veya özel eğitimin kalitesiyle ilişkilendirmemek lazım. Bu tamamen özellikle son dönemde, tamamen bir siyasi erkin bir eğitim politikası ve bunun üzerinden sivil tercihler, eğitim tercihleri de bu şekilde geliyor diye düşünüyorum.

Hepinize de teşekkür ederim.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Teşekkürler efendim.

Başka soru soran olmadığına göre. Ha, bir kişi daha var, evet.

Lütfen mümkün olduğu kadar özet halinde.

YRD. DOÇ. DR. MUSA GÖK- Üç sunucumuza da değerli bilgiler için teşekkür ediyorum.

Bandırma 17 Eylül Üniversitesi Musa Gök.

Ben Yakup hocama bir soru sormak istiyorum. Bu tebliğ sonucundan anladığımıza göre işçi sınıfı mali sömürüye uğruyor gibi gözüküyor. Bu acaba bilinçli bir politika mı? Birinci sorum bu.

İkinci sorum da, bununla ilgili diğer ülkelerdeki sonuçlar ne? Bu sadece Türkiye'ye özgü bir sonuç mu?

Teşekkür ederim.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Teşekkürler.

Efendim, evet İlhami Bey buyurun.

PROF. DR. İLHAMİ SÖYLER-Hocam çok teşekkür ediyorum.

Affınıza ve sabrınıza sığınarak özellikle Servet hocamın, Yakup hocamın sunumlarında ve analizlerinden gerçekten ben son derece müstefit oldum. Ancak analizlerine, eğitimin kim tarafından finanse edileceği konusunu da dahil ederlerse, bundan sonraki çalışmalarında, zannediyorum daha sağlıklı bilgilere ulaşırız, daha sağlıklı değerlendirmelere ulaşırız diye düşünüyorum.

Çok teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

Ayrıca zamanında bitirdiğiniz için yönetiminize de teşekkür ediyorum hocam.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Teşekkürler.

Efendim şimdi cevaplara geçiyoruz. Yine aynı söz veriş sıramıza göre baştan başlayarak buyurun Hocam.

ARŞ. GÖR. DR. SERVET AKSOY- CEVAP- Teşekkür ederim hocam.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Uzun olmasın lütfen.

ARŞ. GÖR. DR. SERVET AKSOY -CEVAP- İlk Mircan Hocamın katkısı ve sorusuna ilişkin. Hocam evet doğru söylüyor. Kriz sonrasında para politikası Avrupa Birliğinde Merkez Bankasına devredildiği için elde Maliye politikası kaldı. Mesele şu, bizim açımızdan önemli. Maliye politikası belki onun sonrasında mali konsolidasyona bırakıldı. Dolayısıyla, hükümetlerin elinde hareket halinde kalmadı. Bu ciddi bir sıkıntı. Biz bunu nereden görüyoruz? İşte Yunanistan ve diğer ülkelerdeki, yani troyka olarak adlandırılan IMF, Avrupa Merkez Bankası, Avrupa Birliği Komisyonunun oluşturduğu politik ilişkide kurumlardan geliyor. Özellikle Yunanistan özelinde.

Şey dediniz de doğru, oraya belki bir veciz ifade ile açabiliriz. Emek yanlısı, sermaye yanlısı. Şöyle adlediliyor, Merkel'in üç tane rakamı çok sevdiği söyleniyor. Yanlış hatırlamıyorsam, 8, 25 ve 50. Dünya nüfusunun yüzde 8'i Avrupa'da, işte dünya üretiminin yüzde 25'ini yapıyoruz ama sosyal harcamaların yüzde 50'sini yapıyoruz. Dolayısıyla, sorunu bu olarak tanımlıyor.

İkinci olarak Sacit hocamın dediği, evet bir tanımlama çabası içindeyiz. Burada fakat temel derdimiz bizim aslında finansal kriz değil de, mali konsolidasyon üstünden sosyal harcamalara bakmak, buna bakarken de neden sonuç ilişkisini yakalamak. Yani finansal sektörün krizi kamu kesimini kurtarıcı yönünde, ama kamu kesiminin krizi kamu kesiminin krizi sonrasında, mali konsolidasyon çalışanlar ve toplumsal refah ilişkisi.

Ekonometrik ve analitik şeylere katılıyoruz. Kümelenme analizi yapmayı denedik, yetiştiremedik. Orada da niyetimiz var. Geliştirilmeye açık.

Teşekkür ediyorum katkılarımız için.

Teşekkür ediyorum Hocam.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Evet, buyurun.

DOÇ. DR. YAKUP KARABACAK- CEVAP- Evet, ben İzzettin hocama çok teşekkür ediyorum katkı ve yorumları için.

Evet, ülkemizdeki veriler bir kâr sıkışması olmadığını gösteriyor. Bir ücret sıkışması var, toplumsal ücret haddinde yüzde 5 gayri safi milli hâsılaya göre bir sıkışma söz konusu. Bu bir, evet sınıflar arası güç mücadelesinin bir yansıması. Fakat bunun bir sınırı var. Siz de takdir edersiniz ki, devlet hem emek gücünün, bir üretim aracı olarak emek gücünün yeniden üretimine harcama yapmak zorunda. Hem de dolaşım sürecinde ortaya çıkan eksik tüketimi ikame etmek zorunda. Bunun için ücretleri, sosyal ücretleri belli bir haddin altına düşüremez. Bu dolaşım sürecindeki krizi böyle çözdükten sonra ancak çalışmanın sosyal kâr boyutu da onu gösteriyor. Sermaye birikiminin kolaylaşması ve artması, sermaye birikiminin kâr oranlarının düşme eğilimine karşı, karşı bir araç olarak bunu kullanmış oluyor diye düşünüyorum.

Tabii ayrıntıları ayrıca sizleri dinlemek isterim.

Sacit hocama önerileri için teşekkür ederim. Biz gelir vergisini muhtasar beyanname özetlerinden kimin ne ödediğini görebiliyoruz aslında. Yani ücret gelirleri ne ödüyor, diğerleri ne ödüyor diye görebiliyoruz.

Geçmiş yıllarda Maliye Bakanlığı, ücretli kesimin ödediği vergi istatistiklerini de yayınlıyordu, vergi yüklerini de yayınlıyordu. O bende var, onlara da baktım bu çalışma içerisinde. Son yıllarda bunu yayınlamaktan vazgeçmiş durumda.

Biz ücret gelirlerini gelir içindeki ücretlerin payı katsayısıyla, gelir vergisini de dikkate alarak hocam, ayırtırdık. Yani sınıflar arası gelir vergisi bölüştürüldü. Bu ne kadar gerçeği yansıtıyor tartışılabilir. Ama burada bir katsayıyla bunu yapmış olduk.

Dolayısıyla, bunu dikkate aldım diye düşünüyorum.

Tabii bizim bütçenin kümülatif yapısına baktığımız için sizin önerileriniz için daha ayrıntılı verilere ihtiyaç var. Yani kamuya ilişkin daha çok dataya ihtiyaç var. İnşallah ileriki çalışmalarda bu yönde çaba göstermeyi düşünüyorum.

Önerileriniz için çok teşekkür ederim.

İsmail hocamın, bugün hocalarımdan gidiyorum. Şerafettin hoca benim doktoradan hocam, İzzettin hocam öyle, hocam da doçentlik jürimde İsmail hocam. Teşekkür ederim.

Evet, adalet ve güvenlik hizmetlerinden toplumun tümü yararlanıyor mu meselesini düşünebiliriz, tartışabiliriz. Buradaki literatür böyle hocam. Yani ben bunu değiştirmek istemedim. Buradaki bakış açısı böyle. Taa Marks'ın kapitalinden bu tür harcamaların düzenin esenliği ve kârlılığı için yapılan. Bu düzenin esenliği için. Yani düzeni ayakta tutmak için yapılan harcamalar olarak Fivefix olarak veya O'connorcu bir yaklaşımla bu bir sistemin genel gideriymiş gibi değerlendirildiği için böyle gruplandırmak durumunda kaldım.

Dikkatleri için teşekkürlerimi sunuyorum.

Burada bir mali sömürü, Okanaracı anlamda mali sömürü sonucuna ulaşabiliriz elbette ama çalışmanın belki en kritik eksiklerinden biri o. Veya Musgrave'nin bütçe yaklaşımı, bütçe yansımaları çerçevesinde düşünebiliriz ama onlar hep bireysel çerçeveden bakan. Yani toplumu bireyler oluştururdu bakan bir şey. Burada sınıflar oluştururdu bakan bir yaklaşım var.

Bu nedenle çalışmada vergi yansımaları dikkate alınmıyor hocam. Dolayısıyla hani kümülatif bir sonuca o anlamda ulaşamıyor. Çünkü vergi yansımalarında B3 grubundan olan yansımaları, T3 grubundan olan yansımaları da dikkate alacak olursak durum tamamen daha vahim bir hale gelmiş oluyor.

Ben, sadece var olan bütçedeki rakamları, gelir ve gider kalemlerini ayırıştırarak, literatürdeki çizilen çerçeveye uygun olarak ortaya koymaya çalıştım.

Sonuçlardan ben sevinmedim benim dünya tercihim nedeniyle, bakış açım nedeniyle. Sevinenlerin olması lazım. Çünkü Türkiye'de refah devleti tam da istendiği gibi kurgulanabilmiş durumda. Yani işçi sınıfı kendi yararlandığı, kendi yeniden üretimi için yararlandığı harcamaları, kamu hizmetlerini, kendisi kendine finanse ediyor ve hatta fazla da veriyor.

Dolayısıyla, o bütün liberal, neoliberal yaklaşımların ileri sürdüğü devlet hantaldır, efendim refah devleti kaynak kullanımında etkinsizlik yaratıyor vesaire gibi şeylerin hepsi bence ampirik bir destekten yoksun kalmış diye düşünüyorum.

Sabırlarınız için teşekkürler, sağ olun.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY BAŞKAN- Teşekkür ederiz.

Buyurun efendim.

TUFAN BÜYÜKCAN-CEVAP- Teşekkür ederim görüşleriniz için.

Öncelikle İzzettin hocam. Haklısınız belki orada yanlış söyledim. O öğretmen maaşları işte o eğitim harcamalarının yüzde 80'i öğretmen maaşlarına gidiyor derken, bunu çok yüksek alıyorlar anlamında eleştirel olarak söylemedim. Şunu kastetmek istemiştik. Ya devlet sadece vermek zorunda olduğunu vermeye çalışıyor. O da öğretmen maaşı, hatta onu bile biliyorsunuz kategorileştiriyor, ücretli öğretmen falan gibi farklı statülerde çalıştırıyor. Orada bir sıkıntı olduğunu, evet yani bariz bir sıkıntı var biliyorum. Maaşları da çok düşük haklısınız.

Sacit hocamın söylediği bir şey vardı. Evet, öğretmenler işte daha düşük ücret alıyor özel sektörde falan ama burada niye daha çok başarı var. Onun bir-iki tane sebebi var hocam. Birincisi, okullar

arası imkânlar farklı. Yani kamu okullarıyla özel okullar arasında gerçekten imkânlar farklı. Ama onun daha da arkasında yatan o başarının asıl mevzu, özel okullarda okuyan çocukların kültürel ve sosyal sermaye açısından diğerlerinden daha avantajlı olması. Yani aileleri eğitilmiş, daha çok geziyorlar, çevreleri geniş, daha doğru kararlar verebiliyorlar. Ve eğitim için çok daha fazla çaba harcıyorlar. Yani bu tarz şeyler var ardında, başarılı olmasının ardında.

İsmail hocam haklısınız, yani o İmam Hatiplerin açılıyor, açılmış olması ve velilerin önemli bir kısmının, yani çocuğumu İmam Hatibe yollamak zorunda mıyım diye bakıyor olması, özel okullara kayış üzerinde kesinlikle bir etkisi vardır. Ama tabii yine de şeyi, yani aynı dönemde Anadolu Liseleri de var ve onun için de uğraşabilir veliler. Ama etkisi olduğunu kabul ediyorum. Ama bu metin açısından onu yansıtma ve ölçme şansımız çok fazla yok. Yani şu an için ona ilişkin sendikalar dâhil ben bir şey görmedim. Yani ne kadarlık bir etkisi var. Ama sizin tespitinize katılıyorum, ben de farklı düşünmüyorum yani.

İlhami hocama son şeyi, yani eğitimi kim finanse etmeli? Eğitimi, kamu nitelikli bir eğitimi finanse etmeli. Nitelikli ve ücretsiz bir eğitimi finansa etmeli. Yani bu dünyada da böyle aslında, yani Amerika'da da öyle. Yani birçok, Türkiye'deki birçok insan şey zannediyor olabilir.

-(Salondan müdahale)

TUFAN BÜYÜKCAN -CEVAP- Yok ben ilk 12 yıl için söylüyorum. Yüksek öğretime ilişkin farklı tercihler var. Yani benim kişisel tercihim tabii ki onu da kamu finanse etmeli. Ama süreç farklı yönde işliyor, biliyorum yani. İngiltere'de 2-3 sene önce harçlar inanılmaz bir şekilde artırıldı, Almanya'da harçlar gelmedi ama gelmesi için bir zemin oluşturuldu, okullara bıraktılar mesela. Okullar harç koyabilir bir müddet sonra. Biliyorum öyle bir gidiş olduğunu. Ama ilk 12 yıl için kesinlikle söylüyorum kamu nitelikli ve ücretsiz bir eğitimi herkese sunmalı. Amerika'da da sunuyor, her yerde sunuyor ve Türkiye'de birçok insanın sandığı gibi Batıda özel okullaşma oranı çok yüksek falan değil. Yani böyle bir şey yok. Ben o rakamlara da bakmıştım daha önceki bir çalışmamda. Öyle yüzde 8, 9 civarında şey var, özel okullaşma var. Onların da önemli bir kısmı o eski Katolik okulları falan.

-(Salondan müdahale)

TUFAN BÜYÜKCAN -CEVAP- Evet evet, yani varsa da insanlar bizdeki gibi, orta sınıf oraya gitmek zorunda hissetmiyor. Yani kamu okuluna gönül rahatlığıyla çocuğunu verebiliyor. Çok isteyip de özel olarak oraya verenler dışında.

Teşekkür ederim.

PROF. DR. ŞERAFETTİN AKSOY -BAŞKAN- Efendim çok çok teşekkür ederiz sabırla dinlediniz, hepsini alkışlıyoruz.

Bütün meslektaşlarıma teşekkür ediyorum.

Gelecek günlerimiz de böyle geçsin, hayırlı uğurlu olsun, sağlıklı kalın efendim.

(Plaket töreni)





VI.OTURUM

Oturum Başkanı:
Prof. Dr. Metin TAŞ

VI.OTURUM

Oturum Başkanı:

Prof. Dr. Metin TAŞ



DOÇ. DR. GÜNEŞ ÇETİN GERGER- Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi

Doç. Dr. Güneş ÇETİN GERGER

Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Uludağ Üniversitesi, Maliye Bölümü

GİRİŞ

Günümüzde elektronik ticaretin vergilendirilmesinde çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Tüketim vergisi olarak OECD ülkelerinin hemen hemen hepsinde yer alan, mal ve hizmet ticareti üzerinden alınan Katma Değer Vergisi'nin, e-ticarette de etkin bir şekilde kullanılması önemli bir konu olmuştur. Globalleşme ve ticaret yapısındaki hızlı değişim sonucu KDV ile ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen KDV'nin tarh ve tahsil aşamaları için küresel ölçekte düzenlemeler ile fikir ve uygulama birliği tam olarak gerçekleştirilememiştir. 1998 yılında Ottawa Konferansı'nda gündeme gelen bu konu, nihayetinde OECD'nin 2013 yılında oluşturduğu, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı'nın onbeş maddelik birincisi olan *dijital ekonominin vergilendirilmesi* başlığı altında incelenmiştir (OECD, 2013). 2014 yılında Tüketim Vergileri Trendi ve 2015 yılında Dijital Ekonomide Vergilendirme Tartışmaları raporlarında eylem planları sonuçları yayımlanmıştır (OECD, 2014; OECD, 2015).

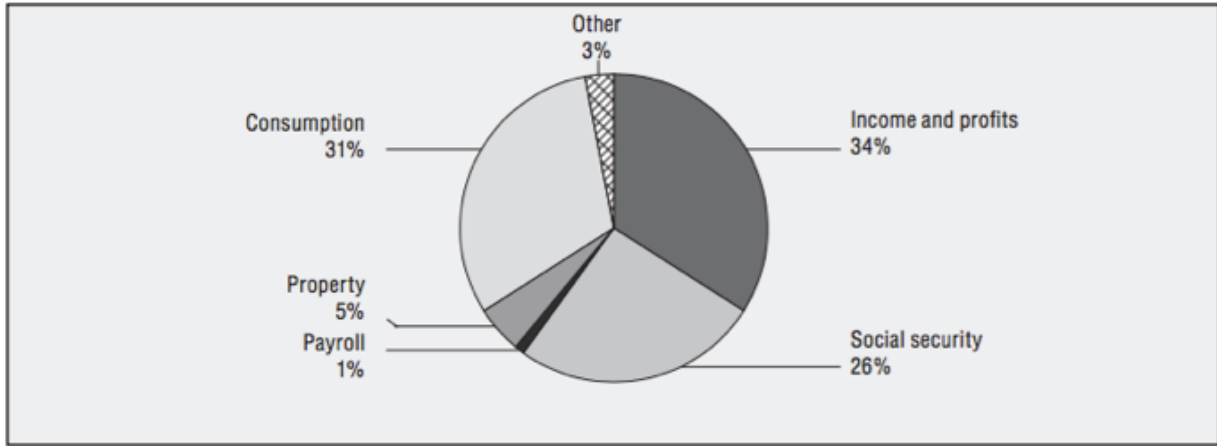
Bu çalışmada elektronik ticarete tüketim vergisi olarak KDV'nin global ölçekte uygulanması ile ilgili genel sorunlar ve Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan düzenlemeler incelenmeye çalışılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu ve uluslararası vergi anlaşmaları açısından elektronik ticarete konu işlemlerin değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. OECD VE AB'DE KDV'NİN GELİŞİMİ

Katma Değer Vergisi (KDV), genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretimden nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan, çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlanır (Şenyüz, Yüce, Gerçek: 2015, 241).

1998 yılında Ottawa konferansında elektronik ticarete Katma Değer Vergisi (KDV) konusu ilk kez düzenlenmiştir. AB’de ise ortak KDV sistemi 2002 yılında düzenlenmiştir (Ferhatoğlu, 2006: 2). Birçok ülkede son yirmi yılda ortak vergi politikaları, uluslararası kuruluşların etkisi olmaksızın uygulanmaktadır. Temel bir vergi geliri kaynağı olan KDV, uluslararası bir programın sonucu olarak değil, ülkeler tarafından tek taraflı olarak yeniden yapılandırılmıştır (UN, 2005: 8). KDV üretim aşamasından nihai tüketim aşamasına kadar alınan geniş tabanlı bir vergidir. Hane halkından alınan son tüketim vergisidir. Üretimin ve dağıtımın her aşamasından alındığı için tedarik zincirindeki her işletme verginin tahsilatında ve kontrolünde yer alır (OECD, 2015: 11). Genel olarak OECD ülkelerinde KDV, nihai tüketici dışında ekonomik işlemin her aşamasında mahsup edilir. Dünya’da 160 ülkede, OECD ülkelerinin ABD hariç 33’ünde uygulanmaktadır (OECD, 2014: 14). OECD ülkelerinde oransal olarak tüketim vergileri %31’lik bir pay oluşturarak vergi gelirleri arasında en önemlisi olmuştur.

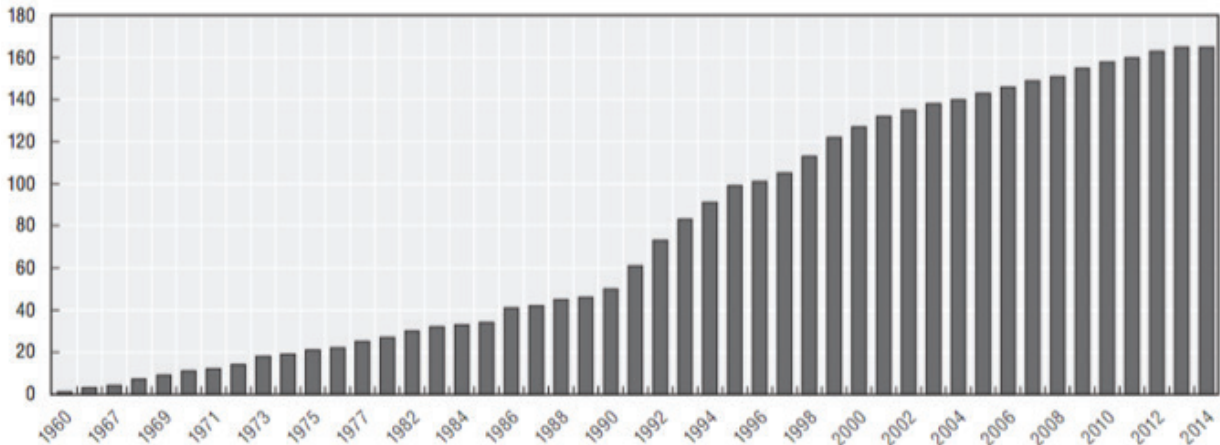
Şekil 1: Toplam Vergiler İçerisinde Vergi Türlerine Göre Ortalama Sınıflandırma



Kaynak: OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>

Dünya’da KDV uygulayan ülkelerin sayısı 1960’dan günümüze oldukça büyük miktarda artış göstermiştir. Şekil 2’de görülmektedir.

Şekil 2: KDV Uygulayan Ülkelerin 1960-2014 Yılları Arası Değişimi



Kaynak: OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>, s.18.

OECD ülkelerinde yaygın olarak kullanılan KDV günümüzde vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. KDV'nin 1965-2012 yılları arasında ülkelerin toplam vergi gelirleri içerisindeki KDV oranı Tablo 1'den izlenebilir. Özellikle 1980'lerden bu yana, ülkelerin elde ettiği vergi gelirleri içinde KDV geliri oranı, önemli bir artış trendiyle beraber yükselen bir paya sahip olmuştur. Dolaylı bir vergi olan KDV'nin uygulama kolaylığı, vergi tahsilatında etkinlik bu verginin yaygınlaşmasını beraberinde getirmiştir. Vergi geliri içerisinde KDV gelirinin toplam vergi gelirlerine oranı en yüksek paya sahip olan ülkeler Şili (% 37.7) , Yeni Zelanda (%30) , Portekiz'dir (%26.4). En düşük paya sahip ülkeler ise Japonya (%9,2), Avustralya (% 12,1), İsviçre'dir (% 13.1). Amerika Birleşik Devletleri OECD ülkeleri içinde KDV'yi uygulamayan tek ülke olmasına rağmen, KDV yerine yine bir tüketim vergisi olan Satış Vergilerini (GST) kullanmaktadır.

Tablo 1: KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranı

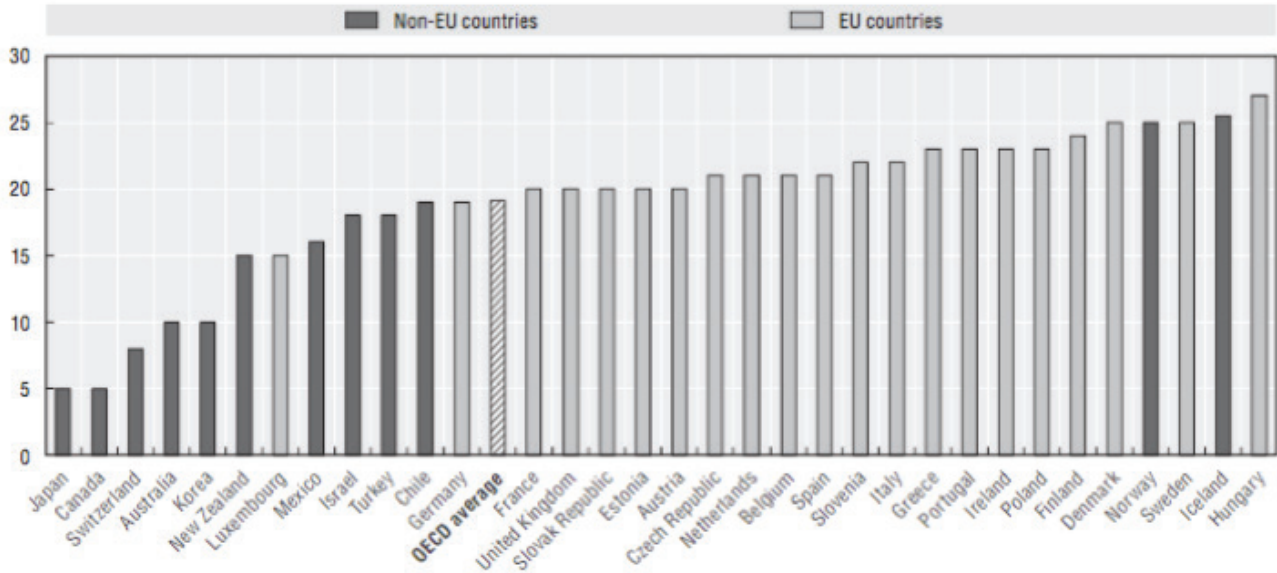
	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2009	2010	2011	2012	Difference 2000-12
Australia	0.0	0.0	0.0	0.0	11.1	13.1	13.9	13.4	12.5	12.1	1.0
Austria	0.0	19.8	21.0	18.6	18.8	18.8	19.0	18.9	18.6	18.6	-0.2
Belgium	0.0	16.2	15.7	15.2	16.1	15.8	16.0	16.2	15.9	15.7	-0.4
Canada	0.0	0.0	0.0	8.4	9.2	9.9	8.4	12.2	13.5	13.7	4.5
Chile	..	..	..	40.6	41.8	37.8	42.5	38.7	37.0	37.7	-4.1
Czech Republic	..	..	..	16.6	18.3	19.1	20.4	20.5	20.6	20.9	2.6
Denmark	..	17.3	20.2	19.3	19.3	19.7	21.2	20.6	20.7	20.6	1.3
Estonia	..	..	..	26.5	27.3	28.3	24.8	25.7	26.0	26.6	-0.7
Finland	18.5	15.6	18.3	17.4	17.4	19.9	20.5	20.4	20.9	21.1	3.7
France	20.1	23.1	19.7	17.4	16.7	16.7	16.2	16.3	15.9	15.5	-1.2
Germany	0.0	14.6	15.8	17.4	18.4	18.0	20.1	20.0	19.7	19.4	1.0
Greece	0.0	0.0	0.0	22.0	20.8	21.5	21.1	23.2	22.3	21.2	0.4
Hungary	..	..	..	17.8	22.4	22.6	21.5	23.0	23.0	23.7	1.3
Iceland	0.0	0.0	0.0	29.9	28.5	27.3	23.7	22.7	22.4	22.8	-5.7
Ireland	0.0	14.7	20.6	21.1	23.0	24.8	22.7	22.8	21.4	21.7	-1.3
Israel	..	..	..	23.5	21.3	22.5	24.6	24.7	24.6	24.7	3.4
Italy	0.0	13.7	14.5	13.8	15.4	14.6	13.1	14.6	14.5	13.8	-1.6
Japan	..	..	..	5.4	9.1	9.5	9.6	9.6	9.4	9.2	0.1
Korea	..	0.0	21.1	17.8	17.0	17.4	17.3	17.6	17.1	17.2	0.2
Luxembourg	0.0	12.1	12.8	14.0	14.3	16.4	16.8	16.8	17.4	18.2	3.9
Mexico	..	..	15.9	16.9	18.7	19.1	19.7	20.5	19.0	19.0	0.3
Netherlands	0.0	14.4	16.2	15.6	17.5	19.6	18.3	18.7	18.0	17.9	0.4
New Zealand	0.0	0.0	0.0	22.8	24.9	23.8	27.6	30.7	30.9	30.0	5.1
Norway	0.0	20.5	18.2	21.2	19.7	18.1	18.6	18.5	18.0	18.2	-1.5
Poland	..	..	..	17.0	21.2	22.9	22.9	24.0	24.5	22.1	0.9
Portugal	0.0	0.0	0.0	23.6	24.8	27.1	23.1	25.0	25.3	26.4	1.6
Slovak Republic	..	..	..	20.8	20.4	25.0	23.3	22.4	23.7	21.3	0.9
Slovenia	..	..	..	0.0	23.3	22.2	21.9	22.0	22.4	22.0	-1.3
Spain	0.0	0.0	0.0	15.9	17.6	17.8	12.6	16.8	16.5	16.6	-1.0
Sweden	0.0	12.0	14.0	19.4	16.9	18.3	20.7	21.3	21.4	21.1	4.2
Switzerland	0.0	0.0	0.0	8.6	13.1	13.5	12.3	12.8	12.8	13.0	-0.1
Turkey	..	..	22.3	24.3	24.2	21.8	20.0	21.7	21.8	20.8	-3.4
United Kingdom	0.0	8.9	15.9	19.0	18.1	18.6	16.6	18.8	20.5	20.8	2.7
United States	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<i>Unweighted average</i>											
OECD-average	1.8	8.8	11.3	17.3	19	19.5	19.2	19.7	19.7	19.5	0.5

Kaynak: OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>, s.40.

KDV'nin gelişimine baktığımızda, birinci dönem olarak nitelendirilen 1975-2000 yılları arasında KDV uygulayan ülkelerde standart KDV oranlarının yükseldiği, ikinci dönem olan 2000-2009 yılları arasında ise bu oranın genel olarak sabit kaldığı, hatta ortalama standart KDV oranının %18'den %17,6'ya küçük bir oranda düştüğü görülmektedir. Üçüncü dönem olarak nitelendirilen 2009-2014 yılları arası ise birçok ülkede standart KDV oranında yeni bir artış dalgası yaşanmıştır (OECD, 2014; 44).

Özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde (Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İtalya, Hollanda, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İngiltere) standart KDV oranlarında artış vardır ve birlik üyesi olmayan bazı ülkelerde de artış olmuştur (İzlanda, İsrail, Japonya Meksika, Yeni Zelanda, İsviçre). 2009'da %17,6 olan ortalama standart KDV oranı %19,1'e yükselmiştir. Aşağıdaki Şekil 3'de ülkelerin KDV oranları izlenebilir (OECD, 2014: 40).

Şekil 3: Ülkelerin Standart KDV Oranları (2014 Yılı)



Kaynak: OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. s.45.

II. ELEKTRONİK TİCARETTE KDV SORUNU İLE İLGİLİ OECD VE AB DÜZENLEMELERİ

A. Elektronik Ticarete KDV Sorunu

Günümüzde elektronik ticaret, dünya ticaret hacminin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşması ile birlikte, tüketim vergilerinden en çok kullanılan KDV veya Satış Vergileri (VAT/GST) konusunda düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. Görüldüğü gibi KDV ülkelerin önemli bir vergi geliri kaynağıdır. Bu yüzden bu alanda yapılacak düzenlemeler KDV kaybının önlenmesi için gereklidir.

Elektronik ticarete KDV ile ilgili sorunlar yerelsellik ilkesinin uygulanmasına dayalı teslim veya ifa yerinin belirlenmesinde ortaya çıkmıştır. Bu sorun malın niteliğine göre de değişebilmektedir.

Sınırdan geçen maddi eşya geleneksel yöntemlerle vergilendirilirken, hem siparişin hem de teslimin çevrimiçi bir şekilde tamamlandığı hallerde bunların mal mı, yoksa hizmet mi olarak değerlendirileceği konusunda sorun yaşanmaktadır (Yaltı, 2003: 215). Fiziki malların teslimiyle sonuçlanan elektronik ticarete herhangi bir sorun yaşanmamaktadır. Fiziki mallar teslim edildiği yerde tarh ve tahakkuk ettirilir. Hem gümrük vergileri hem de KDV gümrükten geçtiğinde tahsil edilir. Birçok ülkede bu şekilde bir uygulama vardır. Elektronik ticaretin bilgisayar verileriyle transferinin mümkün olduğu; müzik, video, e-kitap gibi dijital ürünlerin sınır ötesi satışında malların tesliminde KDV açısından sorun yaşanmaktadır. Çünkü malların tesliminde izlenebilir bir belirtisi yoktur.

Dolaysız elektronik ticaret hem siparişin hem de teslimin çevrimiçi bir biçimde tamamlandığı zamanlarda, yani kitap, müzik CD'si, dergi gibi malların sanal mallara dönüştüğü zamanlarda bu malların nitelendirilmesinde hizmet mi yoksa mal olarak değerlendirilmesi gerektiği sorunu ortaya çıkacaktır. İşlemin mal ve hizmet olmasına göre ifa yeri kuralı farklılaşır, uygulanacak vergi oranları da değişebilir (Yaltı, 2003: 215).

Ayrıca diğer bir konu da teknoloji transferlerinde KDV sorunudur. Teknoloji transferleri de üç grupta değerlendirilebilir; Fiziki mallar, sanal mallar ve bilgi ve beceriler. Bunları kesin çizgilerle sınıflandırmak zordur. Çünkü bir software (CD içinde) fiziki olarak da teslim edilebilir, elektronik olarak da teslim edilebilir. Bazı ülkelerde mülkiyet ögesi sayılabilir, bazılarında sayılmayabilir. Teknoloji transferi bir ülkeden diğerine çeşitli şekillerde yapılabilir. Bunlar; hizmetin kiralanması, lisansına veya provizyonuna sahip olma gibidir. Mülkiyet tipi, transfer şekli, ödeme şekli teknoloji transferindeki vergi anlaşmasını etkileyebilir (UN, 2005: 7).

B. OECD'nin ve AB'nin Yaptığı Düzenlemeler

2001 yılında yapılan düzenlemede; e-ticarete konu olan sanal malın, işletmeden-işletmeye olan e-ticarete, alıcı olan işletmenin varlığının tüketimin yapıldığı yerde bulunması koşulu ve işletmeden-müşteriye yapılan e-ticarete ise alıcının ikametgahının bulunduğu yer koşulu getirilmiştir. 2003 ve 2006 yıllarında sanal mal ve hizmetler için e-ticaret OECD'nin yeni rehberlerinde düzenlenmiştir (OECD, 2014: 28). Nihai olarak, 2014 yılında OECD uluslararası KDV tasarımı ve işlemleri ile ilgili standartları şöyle belirlemiştir;

KDV'nin Tarafsızlığı Üzerine Standartlar: KDV tüketim üzerinden alınan bir vergidir. İşletmeler üzerinden alınan bir vergi değildir, ancak işletmeler sadece bu verginin tahsildarlarıdır. Bu standartlar yerleşik bir işletmeyi sınır ötesi ticarete, yurt dışında tahsil edilemeyecek KDV'ye maruz kalmaktan korur (OECD, 2014: 30).

Uluslararası Ticarete Vergileme Haklarının Dağılımı Standartları: İşletmeden işletmeye (B2B) sanal mal ve hizmet satışında alıcın ülkesinde vergilendirilir. Bu ilke “varış yeri temelli” vergileme standardı olarak ulusal KDV sistemlerince de uygulanır (OECD, 2014: 28). Günümüzde yaygın olarak kullanılan işletmeden-müşteriye işlemlerinde KDV uygulaması ile ilgili olarak ortak bir hukuk birliği sağlanmaya çalışılmaktadır. 2014'te yayınlanan BEPS raporunda “Dijital Ekonominin Vergi Sorunları” başlığı altında KDV konusunda uluslararası bir çerçevenin eksikliğinden bahsedilmiştir.

KDV’de uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde varış yeri ilkesi benimsenir. Varış yeri ilkesi uygulaması, uluslararası ticarete tarafsızlığı sağlar, bu yüzden varış yeri ilkesi konusunda yaygın bir hukuk birliği vardır (OECD, 2015: 12).

1998’de Ottawa Konferansı’nda vergi politikası açısından genel olarak kabul edilen vergileme prensipleri, KDV için de kabul edilebilir. Bunlar; tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esnekliktir. **Tarafsızlık**, elektronik ticarete KDV’nin eşit ve tarafsız şekilde düzenlenmesinde en önemli prensiptir. Aynı durumda olup benzer işlemi yapan mükellefler benzer oranda vergilendirilmelidir (OECD, 2015: 15).

KDV iki kategoride incelenebilir; mallar ve hizmetler üzerinden alınan genel bir KDV, satış vergisi gibi, diğeri ise özel mal ve hizmetlerden alınan KDV’dir. Bunlar da tüketim vergisi, gümrük ve ithalat vergisi gibidir (OECD, 2014, 15).

Avrupa Komisyonu, sınır ötesi ticarete KDV uygulamasının etkilerini incelemiştir. Değerlendirmeler sonucunda, Avrupa Birliği (AB) müşterileri tarafından, AB dışından olan mallara artan bir talep olduğunu ve harcama yapıldığını gözlemlemiştir. Dolayısıyla söz konusu sevkiyatların gerçekleşirken takip edilmesi gereken önemli bir konu olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle komisyon zararlı vergi rekabetine neden olan elektronik hizmet satışına dikkat çekmektedir. Çünkü yurt dışından gelen KDV’siz elektronik hizmetler ya da düşük oranlı KDV’ye tabi olan hizmetler yurt içi işletmeler için sorun oluşturmaktadır (NAO, 2006: 8).

AB ortak KDV sisteminde 1999 yılında ve 2002 yılında yapılan değişiklikler altıncı KDV direktifinin hizmet olarak kabul edilen ve elektronik ticarete konu olan dijital ürünlerin KDV’ye tabi tutulmasını özel kurallara bağlamıştır. Sınır ötesi ticarete KDV gibi dolaylı vergilemenin hizmetin tüketildiği yerde alınması gerektiğini kabul etmiştir (NAO, 2006: 8).

AB, 1 Ocak 2015’den itibaren dijital ürünlerin katma değer vergisinde yeni bir uygulama başlatmıştır. Avrupa Birliği Konseyi’nin uygulamaya koyduğu 1042/2013 sayılı düzenlemesi ile telekomünikasyon, yayım ve elektronik hizmetlerde, satıcının bulunduğu yere göre KDV alınması yerine vergilendirmede tüketicinin bulunduğu ülkenin esas alındığı sistemi getirmiştir. Bu düzenleme; GSM, telefon, internet sağlama, televizyon ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren işletmeler için geçerlidir. Örneğin; İngiltere’de yaşayan bir tüketici Finlandiya’da faaliyet gösteren işletmeden cep telefonuna bir uygulama indirdiğinde, Finli şirketin tüketiciye İngiltere’de geçerli KDV’yi uygulaması gerekmektedir. Ya da İspanya’da yaşayan bir tüketici Amerikan kanallarına erişim için ödeme yaptığında, Amerikalı şirketin İspanya için geçerli KDV’yi tahsil etmesi gerekir (EUC, 2014: 10-20).

Üye ülkeler arasında elektronik ortamda bilgi değişimi yapılabilmesi için KDV alanında KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES), Birlik dışından yapılan e-ticaret konusunda elektronik hizmetler üzerine vergileme (VOES), ÖTV ile ilgili olarak Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi (EMCS) gibi bilgi işlem sistemleri oluşturulması gerekmektedir (<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=81->, Erişim: 22.1.2016).

Elektronik hizmetler üzerine vergileme (VOES) sistemi AB üyesi olamayan işletmelerin AB içinde bir vergi idaresine kayıt yaptırıp KDV'yi ödeme sistemidir. Üye devletlerde müşterisi olan devletler kayıt yaptırabilir. Bu program altında bütün muameleler vergiye tabidir. İşletmelerdeki önemli değişiklikler, müşterilerinin nerede olduğunu belirlemek ve elektronik hizmetlerden doğru KDV'yi doğru üye ülkeden alabilmeyi gerektirmiştir. OECD yapılan ödemelerdeki fatura bilgisine bakılarak müşteri konumunu belirlemek, takip yazılımı kullanmak, kart bilgilerini kullanmak gibi birçok yöntem önerilmiştir. Müşterinin yeri ve durumu hakkındaki bilgiler için İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) bazı ayrıntıların dikkat edilmesi gerektiğini belirtmiştir (NAO, 2006: 20). Kural olarak; Müşterinin posta adresi ürünün ve faturanın gönderileceği adres ile aynı olmalıdır. Ayrıca ödeme kredi kartı ile kabul edilmeli ve müşterinin ev adresi ve fatura adresi kıyaslanmalıdır. Diğer bir önlem de, ödeme kredi kartı ile olmalı, özel yazılım kullanılmalı ve kredi kartının bulunduğu banka ve müşterinin ülkesi karşılaştırılmalıdır. Son olarak geolocation¹ (coğrafik yer) veya özel yazılım kullanılması yoluyla müşterinin yeri tespit edilip KDV uygulaması, hizmeti kullandığı ülkenin geçerli oranlarına göre yapılır.

Bütün bu uygulamaların etkin işleyebilmesi için iyi bir denetim sistemi oluşturulmalıdır. Doğru verilere ulaşmak ancak teknolojiyi kullanarak mümkün olabilir. Bunun için özel yazılımlar kullanılmalıdır. Gelir idareleri program üreticilerinden destek almalıdır. Elektronik noterler² tarafından verilen zaman damgası gibi uygulamaların kullanılması ise denetimin güvenilirliğini daha da arttıracaktır (OECD, 2001: 76).

III. GÜNÜMÜZDE ELEKTRONİK TİCARETİN GELİŞİMİ VE BEPS PLANINDA KDV'NİN DURUMU

Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin sipariş edilip geleneksel yöntemlerle teslimi (offline ticaret) veya mal ve hizmetlerin tamamen elektronik ortamda teslimini oluşturan online e-ticaret biçiminde yapılabilir. Elektronik ticaret yaygın olarak işletmeden işletmeye (B2B), işletmeden müşteriye (B2C) veya müşteriden müşteriye (C2C) ticari işlemlerdir (OECD, 2015: 55-56).

Dünya'da 2014 yılında işletmeden işletmeye (B2B) elektronik ticaret satışları 1.4 trilyon doları aşmıştır. B2B satışların 2018'de 2.356 trilyon dolar olacağı tahmin edilmektedir (OECD, 2015: 56; Vidyasekar, Archana Devi, 2014).

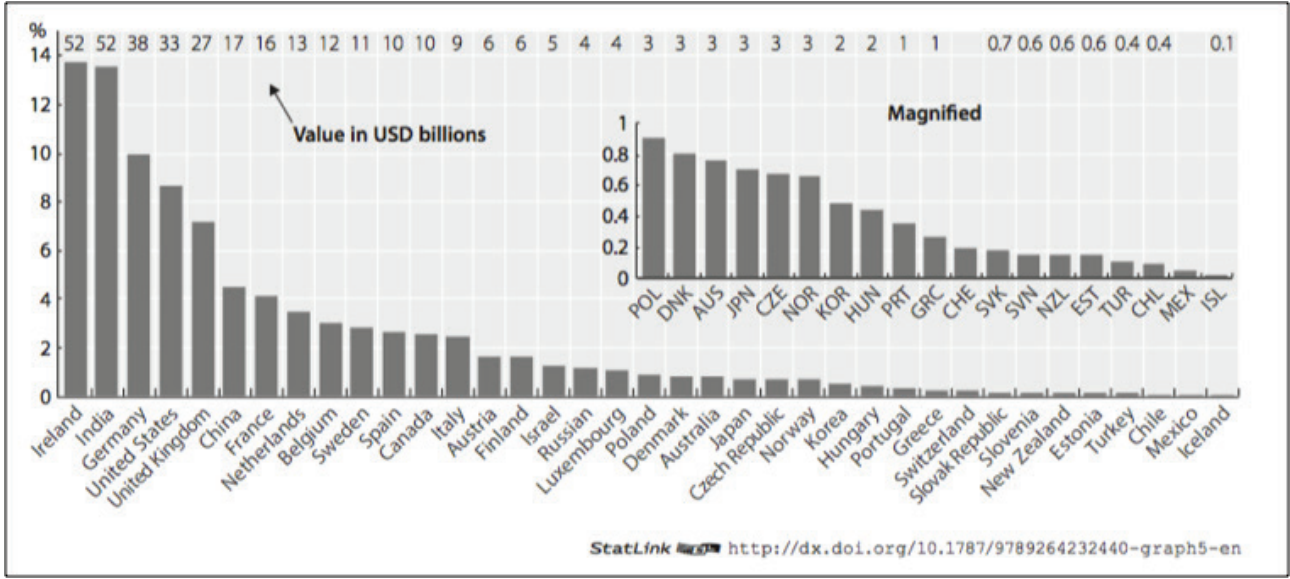
Son yıllarda, Bilgi İşlem Teknolojisi (BİT) hizmetlerinin sunumunda birçok önemli değişim meydana gelmiştir. Hindistan hızla BİT hizmetlerinin lider ihracatçısı haline gelmiştir. Hindistan'ı, İrlanda, ABD, Almanya ve İngiltere izlemektedir. Çin de önemli ihracatçılarından biri haline gelmiştir. Bu altı ülkenin yaptığı BİT hizmetlerinin ihracat toplamı toplam ihracatın yaklaşık % 60'ını oluşturmaktadır.

¹ Tarayıcının kendi içindeki komutları kullanarak kullanıcının yerini saptamasıdır.

² Elektronik ortamdaki bilgi ve dosyalar için noterlik hizmeti veren kuruluşlardır. Müşterilerine belirli bir veri ya da dosyanın belirli bir zamanda, tam olarak var olduğunu gösterirler. Yasalarla uyumlu genel güvenlik oluşturmak, fikir haklarını korumak veya e-ticaret işletmelerinde bir işlemin reddi durumunda tarafları korumak için kullanılabilirler (<http://www.eticaret.com/e-ticaret-sozlugu/sayisal-noter-nedir/>).

Şekil 4: Ülkelerin BİT İhracatı (2013)

(Percentage shares of total world services exports in USD billions)



Kaynak: (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> s.66.

2013 itibariyle, yaklaşık 7,1 milyar olan dünya nüfusunun 2,8 milyarı, yani %39'u, internet kullanıcısı haline gelmiştir. Son on yılda internetin gelişimi ve yayılımı hızlı bir şekilde ilerlemiş ve internet kullanıcı sayısı yaklaşık 6 kat artmıştır (TUSİAD, 2014 : <http://e-ticaretzirvesi.org/turkiye-ve-dunyada-e-ticaret/> erişim.10.1.2016)

Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) son yıllarda ülkelerin gelir idarelerinin ve uluslararası kuruluşların dikkatini çeken önemli bir konu haline gelmiştir. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde neden oldukları vergi kayıpları sorunlarına neden olmuştur. Bu kayıpların önüne geçmek üzere uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulması çabasını ortaya çıkarmıştır. Günümüzde mevcut düzenlemeler çok uluslu şirketlerin neden olduğu kayıpları önlemede yetersiz kalmıştır. Bir yandan da devletler uluslararası sermayeyi çekebilmek için rekabete girmektedirler. Her ülkenin kendine ait farklı vergi mevzuatı, vergi uygulamalarındaki boşluklar durumu daha da komplike hale getirmektedir. Bu boşluklar uluslararası şirketlerce kullanılıp, matrah aşındırma ve kar aktarımı konusunda fırsat yaratmıştır. Biryandan dijital ekonomide meydana gelen gelişmeler de, uluslararası vergi uygulamaları açısından sorunlar yaratmıştır. Bu yüzden, Dijital ekonomi BEPS'in 15 Eylem planı içerisinde 1. Eylem planı olmuştur. Temmuz 2013'de, G20 ülkelerinin Maliye Bakanları BEPS konusunda işbirliğine gidilmek üzere bir çağrıda bulunmuş ve bu fırsatları azaltmak için eylem planları oluşturulmuştur (Turunç, 2013:1- 4).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi birinci eylem planı olarak dijital ekonominin tehdit oluşturup oluşturmadığı konusudur ve dolaylı ve dolaysız vergiler için incelenmesi gereken hususları şöyle belirtmiştir (Turunç, 2013: 4).;

i) Şirketlerin, mevcut uluslararası kurallar arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulamaması nedeniyle, vergilendirilme yükümlülüğü altına girmeden bir başka ülke ekonomisi içerisinde dijital mevcudiyete sahip olma kapasitesi,

ii) Yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin karakteristik özelliklerinin belirlenmesi,

iii) İlgili kaynak kuralının uygulanması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi dolaşımının sebep olacağı KDV ya da mal ve hizmet vergilerinin nasıl belirleneceğidir.

BEPS eylem planı, dijital ekonomide çözüm önerisi teklifini oluşturmuştur. Özellikle tüketim vergileri üzerinde durulmuştur (OECD, 2015: 86). Buna göre yerleşik ve yerleşik olmayan satıcılar arasındaki işlemlerde KDV'nin hiç ya da çok az miktarda olması ülkelerin KDV gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Dijital ekonomide KDV'deki temel sorun i) Bazı ülkelerde, online satışlardan düşük değerli olan ithalatlar KDV'den muaftır. ii) Hizmetler ve sanal malların ticaretindeki hızlı büyümeyle birlikte, özellikle bu tür şeylerin özel kişilere satışları KDV'nin ödenmesindeki karmaşıklığından dolayı ya düşük ya da hiç vergilendirilmez (OECD, 2015: 120). Bu durum dijital ekonomide KDV'nin tahsilatında sorun yaratmaktadır.

BEPS projesi kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesi için bazı öneriler geliştirilmiştir. Bunlar şöyledir; B2B (işletmeden-işletmeye) hizmetlerde hizmetin vergilendirileceği yer, varış yeri ilkesine göre belirlenir. Bu hizmetler müşterinin bulunduğu yerdeki KDV'ye tabi olur. AB'de yer alan "mini one stop shop"³ sistemine benzer bir öneri sunulmuştur. Dijital alt yapılar ile uzaktan gerçekleştirilen B2B işlemlerde, hizmetin gerçekleştirildiği yer, müşterinin yerleşik olduğu yer veya birden fazla yerde yerleşik ise, hizmetten faydalanan kuruluşun yerleşik olduğu yer kabul edilir ve tevkifat işlemi bu yer göz önünde bulundurulur (PWC, 2015: 46).

1 Ocak 2015'den itibaren, gerçek kişiler ve işletme olmayan müşterilere verilen telekomünikasyon, yayın ve elektronik hizmetler müşterinin bulunduğu üye devlette vergilendirilir (PWC, 2015:46).

Yerleşik olmayan satıcının KDV uyumu ve kaydı için, temel bazı önlemler alınabilir. Yerleşik olmayan işletmeden-müşteriye (B2C) sanal mal ve hizmet satışı kayda dayalı tahsilat sistemiyle kolaylaştırılması temel önerileri ve işletmeden-işletmeye (B2B) uluslararası sanal mal ve hizmet satışında yerleşik olmayan satıcılar için orantılılık prensibi ve kayıt temelli sistemin olması gerekir. Bu sistem için; kayıt, iade, ödemeler, kayıt tutma, faturalama, bilginin erişebilirliği, üçüncü taraf servis sağlayıcıları kullanımı gibi hususlara dikkat edilmelidir (VAT, GST, 2015: 51).

IV. TÜRKİYE'DE ELEKTRONİK TİCARET KAPSAMINDA KDV UYGULAMASI

KDV'nin konusu, mükellefi, teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller, vergiyi doğuran olay Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilk on maddesinde düzenlenmiştir. KDV açısından elektronik ticarete baktığımızda ürün ve hizmetleri iki ayrı biçimde değerlendirebiliriz. İlk olarak; internet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar; ikincisi ise dijital ürünle-

³ Mini-One-Stop-Shop (Mini Tek Durak Mağazası): Avrupa Birliği'nin kurduğu bir KDV sistemidir. Buna göre, satıcılar AB üyesi ülkelere herhangi birisinde MOSS'a kaydolabilir, üçer aylık dönemler itibarıyla elektronik ortamda KDV beyanında bulunabilir. Toplanan KDV MOSS'a aktarılır ve MOSS da bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer eder. MOSS'a üye olmayan satıcılar ise üçer aylık dönemler itibarıyla doğrudan ilgili ülkeye KDV beyanında bulunup ödeme yaparlar.

rin çevrimiçi teslimi şeklinde sunulan hizmetlerdir. OECD'nin KDV ile ilgili temel ilke kararları: Vergilemenin tüketimin yapıldığı yerde yapılması, dijital ürünlerin hizmet olarak değerlendirilmesi, vergi toplama mekanizmalarının geliştirilmesinden oluşmaktadır. OECD ilkeleri açısından Türk vergi sisteminde harcama vergileri açısından vergilemede tüketim yeri ilkesi uygulanması nedeniyle sorun oluşturmamaktadır (Çetin, 2011: 65).

Mal ve hizmet ayrımı yapılırken 4503 Sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 6.b maddesi ile AB ülkelerinin hem KDV hem de dolaylı vergiler konusunda uyum sağlamak için oluşturdukları 6 No'lu direktif doğrultusunda yapılmıştır. Elektronik ticarete genel olarak maddi nitelik taşıyan malların gayri maddi türevlerinin KDV Kanunu uygulaması açısından kabul gören hizmet olarak değerlendirilmesi gerekir. Bunun için ayrı bir tanım hükmü getirilmelidir (Yaltı, 2003: 233). KDV Kanunu'na göre bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına dayandırılmıştır. Hizmetin yapıldığı veya işlemi yapan kişinin bulunduğu yer vergilemenin yapılacağı yer olacaktır.

Türk vergi sisteminde dış ticaretin vergilendirilmesi açısından KDV'de "varış ülkesi" ilkesi uygulandığından mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergiye tabi tutulmaktadır. Buna göre, ülkeler ihraç ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden KDV tahsil etmektedir. Ancak, dijital ürünlerde yabancı ülkeden ekonomik bir değeri olan herhangi bir dijital ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bu ürünün vergi idaresi tarafından belirlenmesi ve vergilendirilmesi oldukça zordur (Ceran, Çiçek, 2007: 302). Günümüzde bu işlemlerin tespiti için çeşitli teknolojik alt yapıya dayanan sistemler oluşturulmuştur.

Hizmetin Türkiye'de yapılması, hizmetin fiilen Türkiye'de verilmesini ifade eder. Bir hizmet, fiilen Türkiye'de verildiği takdirde, başka hiçbir ölçüte gerek kalmadan Türkiye'de yapıldığı kabul edilir. Fiilen Türkiye'de yapılan ancak yurt dışındaki müşterilere yönelik hizmetler vergiden istisnadır (KDVK, md. 11/1(a)). Hizmetin fiziksel olarak Türkiye'de verilmediği hallerde, hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda ifa yeri Türkiye sayılır. Yurt dışında verilen bir hizmetten Türkiye'de faydalandığı için Türkiye'de yapılmış sayıldığından, burada bir ithalat değil "Türkiye'de yapılan bir hizmet" söz konusu olur. KDV Kanunu'na göre bu ilişkide vergi mükellefi yurt dışındaki kişi veya kurumdur (Yaltı, 2003: 235).

Katma Değer Vergisi'nde esasında bulut bilişim faaliyetlerine yönelik vergileme uygulamaları da bulunmaktadır. Kanun'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'inci bendi, Türkiye'de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda 6'ncı maddenin birinci fıkrasının b bendinde, hizmetin Türkiye'de verilmesinin ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması işlemlerinin Türkiye'de yapılması anlamına geldiği belirtilmiştir (KDVK, 1984). Tüm bu hükümlere göre yurtdışında yerleşik firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti ithalatı (gayri maddi hak) gibi bulut bilişim hizmet alımları KDV'ye tabi olmakta ve bu hizmetten faydalanan Türkiye'de yerleşik (mukim) kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir (KVK ve KDVK Özelge, 2013). (Turan, 2014: 318-319).

26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile 01.05.2014 tarihine kadar yayınlanmış olan tüm KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Tebliğe göre "Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşte-

ri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir. Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez”.

01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile ilgili bu yeni düzenleme, elektronik ticaret kapsamına giren elektronik mal ve hizmetlerin de ancak yabancı firmaların işlemlerinden bağımsız olma koşulu ile yapılan hizmet ihracı istisnasından faydalanmanın geçerli olacağını göstermiştir. Ayrıca serbest bölgelere verilen elektronik hizmetler de bu durumda hizmet ihracından faydalanamayacaktır.

Elektronik ticaretin taraflarının belirlenmesi açısından diğer önemli düzenleme de VUK tasarruflarında yer almaktadır. “Dijital İşyeri” tanımı ve dijital ticari faaliyetlerin vergileme rejimi BEPS eylem planı eylem 1 de düzenlenmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’de VUK Tasarısı Taslağı’nda da Md. 129 “İşyeri” VUK Tasarı Md. 130 “Elektronik Ortamda İşyeri” tanımları düzenlenmiştir⁴. Görüldüğü gibi Türk Vergi Sistemi’nde de dijital ekonominin unsurlarının netleşmesi yolunda ilerlemeler, tüm dünyayı çerçevesine alan ve kendine hızla yer eden bilişim çağında elektronik ticaret ve buna ilişkin vergi mevzuatının oluşması açısından önemli bir konu haline gelmiştir.

SONUÇ

Elektronik ticarete KDV konusu, özellikle uluslararası alanda değerlendirilmesi gereken bir konudur. Ülke sınırları içerisinde takibi ve kayıt altına alınması, teknolojik alt yapının ve mevzuatın hazır olduğu ülkelerde, denetimin de daha kolay yapılmasından dolayı uluslararası takibine göre zor değildir. Elektronik ticaret; mal ve hizmetlerin sipariş edilip geleneksel yöntemlerle teslimi veya mal ve hizmetlerin tamamen elektronik ortamda tesliminden oluşur. Sanal mallar dediğimiz elektronik mal ve hizmetlerin uluslararası ticarete takip edilmesi, birçok ülkenin ve ekonomik kuruluşların dikkatini çekmiştir. Çünkü farklı ülkelerde farklı vergi oranları ve uygulamalarla müşteriler arası, işletmeler arası, işletmeden-müşteriye sanal mal ve hizmet satışında haksız rekabet sorunlarıyla karşılaşmaktadır. 2000’li yılların en önemli konusu haline gelen elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda, özellikle KDV’nin durumu OECD ülkelerinde ve AB’de ortak bir hukuk birliği oluşturulması için çeşitli önlemleri içeren direktiflerle düzenlenmeye çalışılmıştır. Günümüzde elektronik ticaret satışları 1.4 trilyon doları aşmıştır. 2018’de bu rakamın 2.356 trilyon dolara ulaşacağı tahmin edilmektedir.

⁴ **İşyeri MADDE 129-** (1) İşyeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

Elektronik ortamda işyeri MADDE 130- (1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda işyeri oluşur. (2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Dünya nüfusunun neredeyse yarısının internet kullanıcısı olduğunu düşünürsek, bu rakamın daha da artacağını söyleyebiliriz. KDV, OECD ülkelerinin hemen hemen hepsinde uygulanan bir vergi olarak, elektronik ticarete devletlere önemli bir gelir sağlayan bir vergi konumundadır. Vergi gelirleri içinde yaklaşık %30'nu oluşturur. Böylesine önemli bir gelir kaynağı için AB ve OECD düzenlemeler yapmıştır. OECD uluslararası KDV tasarımı ve işlemleri ile ilgili standartlar belirlemiştir. KDV'nin tarafsızlığı üzerine standartlar, uluslararası ticarete vergileme haklarının dağılımıyla ilgili standartlar, vergilemede tarafsızlık ve adalet prensipleri için önemli düzenlemelerdir. 2014'te yayınlanan BEPS raporunda "Dijital Ekonominin Vergi Sorunları" başlığı altında KDV konusunda uluslararası bir çerçevenin eksikliğinden bahsedilmiş ve özellikle tüketim vergileri üzerine çözüm önerileri getirilmiştir. Hizmetin vergilendirileceği yerin varış yeri olması, müşterinin bulunduğu yere göre vergilendirilmesi standardı getirilmiştir.

Türk vergi sisteminde dış ticaretin vergilendirilmesi açısından KDV'de "varış ülkesi" ilkesi uygulanmaktadır. Buna göre, ülkeler ihrac ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden KDV tahsil etmektedirler. Günümüzde elektronik ticaretin takibi için çeşitli teknolojik alt yapıya dayanan sistemler oluşturulmuştur. Elektronik ticarete, adil bir vergi sistemi 1998 Ottawa Konferansı'ndan bu yana tartışılmaktadır. Tarafsızlık, elektronik ticarete KDV'nin eşit ve tarafsız şekilde düzenlenmesinde en önemli prensip olmuş ve bunu sağlamaya yönelik önlemler düzenlenmiştir.

Kaynakça

- ÇETİN GERGER, Güneş, (2011), “Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak KDV’nin Etkinliği”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, No 1, ISSN: 1309-8020 (Online)
- EUROPEAN COMMISSION, (2014), DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, *Indirect Taxation and Tax administration Value Added Tax*, “http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf”
- FERHATOĞLU, E., (2006), “Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, Aralık 2006, ss. 47-65.
- MCLURE, C. E. (2003). The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union, *International Tax and Public Finance*, 10 (6): 753-762.
- NATIONAL AUDIT OFFICE, (2006), *HM Revenue & Customs Vat on E-Commerce*, London, www.nao.org.uk
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD, (2014), *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>
- OECD, (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OECD, (2015), *INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES*, Paris.
- OECD, (2001), *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, E-Book.
- PWC, (2015), E-Ticaret Vergi Uygulamaları, <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141533679504.pdf> (14.01.2016).
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=81->, Erişim: 22.1.2016.
- TURAN, Metin, (2014), “Bulut Bilişim ve Mali Etkileri”, *Bilgi Dünyası*, 15(2), 296-326.
- TURUNÇ, Sencer, (2013), *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı, BEPS*, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- TUSİAD, Dünya’da ve Türkiye’de E-Ticaret Dijital Pazarın Odak Noktası E-Ticaret (Yayın No: TUSİAD-T/2014-06/553) “<http://e-ticaretzirvesi.org/turkiye-ve-dunyada-e-ticaret/>”
- UN, (2005), *Technology Transfer and Taxation: Key Issues*, New York and Geneva.
- ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan, (2015), *Türk Vergi Sistemi, 12. baskı, Ekin Basım yayın Dağıtım, Bursa*.
- VIDYASEKAR, Archana Devi (2014), *Future of B2B Online Retailing*, www.frost.com.
- YALTI, Billur, (2003), *Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, İstanbul*.

PROF. DR. METİN TAŞ (Başkan)- Evet biz de sayın konuşmacıya teşekkür ederiz.

Geleceğin çalışma alanı olan konuyla ilgili bize faydalı bilgiler verdi.

İkinci konuşmacımız bir süre hazırlık için, daha doğrusu vergi güncellemesi için zamana ihtiyacı olduğundan bahsetti. Dolayısıyla ben bu arada bir dolgu malzemeliği vazifesi ifa edeyim.

Konuşulan konu ile ilgili olarak benim aklıma bazı şeyler geldi, onları biraz aktarmak isterim.

Konuşmanın başında KDV oranlarıyla ilgili bir, OECD ülkelerinde KDV oranlarıyla ilgili bir şey yapıldı, galiba ama yüzde 19 denildi. Ben kişisel merakımdan soruyorum. Yani soru-cevap faslında belki açma imkânı olabilir.

Bu ülkelerde özellikle bizden düşük olan ya da ortalamanın altında KDV oranı uygulayan ülkelerde ÖTV uygulaması var mı? Yani onları birlikte değerlendirmek daha uygun olur diye düşünüyorum. Oraya bakmak lazım birincisi bu.

İkincisi, özellikle tebliğin kurgusunda elektronik ticaretle ilgili vergilendirmede hep para transferi gündeme geldi. Yani para sanal ortamda, özellikle kredi kartlarıyla, bazen fiziki anlamda para transferi söz konusu olabiliyor. Yani bunu saptamanın yolu bu ama son dönemlerde enteresan bir uygulama var. Bitcoin diye geçiyor, yani sanal para birimi. Yani sistem, şu anda kurgulanan elektronik ticaretle ilgili sistem bu Bitcoin transferini ya da bunları karşılayabilecek durumda mı?

Bunu da açıkçası merak ediyorum. Çünkü bu konu ciddi bir problem olabilecek durumda.

Bu arada ben bunları söylerken de Sayın İbrahim Atilla Acar sunumunun güncellemesini tamamladı. Sözü ben şimdi kendisine devrediyorum.

Buyurun.

KAMU İNOVATİF SATIN ALMA YÖNTEMLERİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

Yrd. Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK*

Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR**

Mustafa ALPASLAN***

ÖZET

Kamu inovatif satın alma politikası, özel sektör inovasyon arzının geliştirilmesi suretiyle ekonomik rekabet edebilirliğin, büyüme ve kalkınmanın sağlanmasını amaçlayan talep yanlı politikalar kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışmada kamu inovatif satın alma politikası yöntemleri ve seçilmiş ülke uygulamaları incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda uygulamanın önündeki engeller ve çözüm önerileri ortaya koyulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu Harcaması, inovatif satın alma, kamuda etkinlik, etkin harcama yöntemi

INNOVATIVE PUBLIC PROCUREMENT METHODS: EXAMPLES OF SELECTED COUNTRY AND LESSONS FOR TURKEY

ABSTRACT

Innovative public procurement considered as demand-side policies aimed at economic competitiveness, growth and development through the development of private sector innovation supply. In this study it is examined the methods of innovative procurement policy and country examples. It is exerted obstacles and solutions from the results of this examination.

Key Words: Public expenditures, innovative public procurement, public efficiency, effective public procurement method

GİRİŞ

Ekonomik rekabet gücünün artırılmasında talep yanlı politikalar kapsamında değerlendirilen inovatif satın alma politikaları, özel sektörde inovasyonu geliştiren önemli paradigmalardan biri haline gelmiştir.

* İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, elifasahin@gmail.com

** İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü Öğretim Üyesi, acar@ikc.edu.tr

*** Kalkınma Bakanlığı Yönetim Hizmetleri Genel Müdürlüğü İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü, mustafa.alpaslan@kalkinma.gov.tr

Öteden beri kamu satın almasının doğası ve büyüklüğü gereği, ekonomik ve sosyal kalkınmada önemli etkiler ortaya çıkarabileceği kabul edilmiştir (Watermeyer, 2010: 2).

Bununla birlikte küreselleşme sürecinin bugün geldiği noktada ortaya çıkan yeni rekabet anlayışında yenilikçilik ve farklılık yaratma, ülkeler açısından en önemli rekabet unsuru haline gelmiş (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 5); bu da kamu satın alma stratejilerinin oluşturulması ve uygulanmasında inovasyonun gözetilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır (Andes, 2010: 1). Nitekim günümüz gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerinin, bilim teknoloji ve yenilik stratejilerini oluşturup milli gelirden Ar-Ge harcamasına ayırdıkları payı hızla artırdıkları görülmektedir.

Kamu alımlarının Ar-Ge sistemi içindeki yeri ülkemizde de uzunca bir süredir tartışılmakla beraber, kamu inovatif satın alma politikası ilk defa Onuncu Kalkınma Planı ile birlikte detaylı olarak ele alınmış ve ülkemiz resmi politika gündemine girmiş bulunmaktadır.

Küresel rekabette, ülkemiz, 2011-2012 döneminde 142 ülke arasında bulunduğu 59. sıradan, 2013-2014 dönemi itibariyle 148 ülke arasından 44. sıraya yükselmiştir. Küresel Rekabet Raporu'na göre ülkemiz, “verimlilik odaklı ekonomi”den “yenilik odaklı ekonomi”ye geçiş sürecinde bir ülke olarak tanımlanmaktadır (Global Competition Report, 2014: 372). Bununla birlikte potansiyeli açısından ve diğer ülkeler ile karşılaştırmalı olarak değerlendirildiğinde, ülkemizde özel sektörün Ar-Ge ve inovasyondaki payı istenen düzeyde değildir. Nitekim GSYİH'den en fazla kaynağı % 4,7 ile İsrail ve % 3,4 ile Japonya ayırmaktadır. ABD'nin Ar-Ge'ye ayırdığı pay % 2,7 iken AB % 1,8 düzeyinde bir kaynak ayırmaktadır. OECD'nin ortalamasının ise % 2,3 ile AB ortalamasının üzerinde kaldığı görülmektedir.

Türkiye'nin 2013 yılı itibariyle Ar-Ge'ye ayırdığı pay % 0,92 düzeyindedir. Türkiye bu rakamı 2023 yılı itibariyle %3 düzeyine çıkarmayı hedeflemektedir. Bu hedef inovasyon politikalarının farklı bakış açılarıyla desteklenmesini gerektirmektedir. Buna göre rekabet edebilirliğin güçlendirilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasının en etkin yolu, yaratılan katma değer üzerindeki çarpan etkisi nedeniyle, Ar-Ge ve inovasyonun desteklenmesidir (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 2007: 110).

Ulusal düzeyde kamu inovatif satın alma politikası Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'ndan itibaren gündemde olmakla beraber Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda “Bilim ve Teknoloji Yeteneğinin Geliştirilmesi” başlığı altında daha genel ve yüzeysel bir şekilde ele alınmıştır. Genel bir ifadeyle, devletin satın alma politikasının ülkenin bilim, teknoloji ve sanayi yeteneğini geliştirecek yönde olacağı ifade edilmiş ve kamu tedarik politikası ile 2886 Devlet İhale Kanunu'nda Ar-Ge'ye dayalı tedarik için gerekli düzenlemeler yapılacağı belirtilmiştir.

Dokuzuncu Kalkınma Planı'nda ise sadece Ar-Ge ve yenilikçilik konuları üzerinde durularak Ar-Ge ve yenilikçilikle ilgili durum tespiti yapılmıştır. Bu doğrultuda Ar-Ge faaliyetlerinin çoğunlukla üniversiteler ve kamu kurumları tarafından gerçekleştirildiği, Ar-Ge faaliyetlerinin sonuçlarının uygulamaya geçirilemediği ya da yapılan araştırmaların genellikle sanayinin ihtiyaç ve talebinden uzak olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde inovasyon politikalarında ağırlık verilen uygulama ulusal ve bölgesel inovasyon sistemlerinin oluşturulması olmuştur.

Onuncu Kalkınma Planı ile birlikte ise, konunun daha detaylı bir şekilde ve etraflıca ele alındığı görülmektedir. Öncelikli olarak konu “Kamu Alımları Yoluyla Teknoloji Geliştirme ve Yerli Üretim

Programı” başlığı altında incelenmiş ve doğrudan kamu satın alımlarına ve bu yolla teknolojinin geliştirilmesine atıfta bulunulmuştur. Söz konusu planda öncelikli olarak kamu alımlarının 2013 yılı itibariyle yaklaşık 105 milyar TL’ye ulaştığı ve bu rakamın GSYH’nin % 7’sine karşılık geldiği ifade edilmekte ve bu oranın ülkenin Ar-Ge ve yenilik çalışmalarına katkı sağlaması açısından önemli bir fırsat olduğu değerlendirilmektedir. Ülkemizde, Kamu İhale Kanununda yerli istekliler lehine yüzde 15 oranına kadar fiyat avantajı yer almakla birlikte, mevcut sistemle kamu alımlarının teknoloji transferine ya da sanayinin gelişmesine yeterli düzeyde katkı sağlayamadığı kabulünden hareketle Onuncu Kalkınma Planı ile kamu alımlarının yeniliği, yerlileştirmeyi, teknoloji transferini ve yenilikçi girişimciliği teşvik edecek şekilde düzenlemesi amaçlanmaktadır.

Program hedefleri kapsamında; orta-yüksek ve yüksek teknoloji nitelikli sektörlerde kamu alımları yoluyla teknoloji geliştirme, yüksek teknoloji sektörlerinde uluslararası alanda markalaşma sürecinin desteklenmesi ve markalaşmış ürün sayısının artırılması, kamu tedarik sistemi yoluyla Ar-Ge harcamalarının artırılması ve kamu alımlarında uygulanacak politikalarla uluslararası doğrudan yatırımların artırılması yer almaktadır.

Bu çerçevede gerçekleştirilmesi planlanan eylemlerden bazıları şunlardır:

- Kamu alımlarına yönelik uzun vadeli ihtiyaç planlaması yapılmasına imkân tanıyan analiz çalışmalarını yapılacaktır.
- İhtiyaç planlamasıyla bütçe ve yatırım süreci arasında eşgüdüm sağlanacaktır.
- Kamu Alımları Bilgi Sistemi altyapısına yönelik çalışmalar yapılacaktır.
- Yüksek teknolojili ürünlerde kamu alım garantisine dayalı üretim yapılması için model geliştirilecek ve ihtiyaç duyulan mevzuat düzenlemesi yapılacaktır.
- Kamu alımlarında fiyat avantajı sağlanacak olan orta-yüksek ve yüksek teknolojili ürün listesi hazırlanacaktır.
- Sivil alanlarda sanayi işbirliği programı uygulamaları içeren mal ve hizmet alımları için finansman ve organizasyon modeli oluşturulacaktır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının toplulaştırılabilecek ve bu yolla fiyat avantajı sağlanabilecek nitelikteki mal ve hizmet ihtiyaçlarının merkezi tedarik yoluyla satın alınabilmesi yönünde çalışmalar yapılacaktır.
- Kamu İhale Kanunu ve ilgili mevzuatta yerli üretim, yenilik ve teknoloji transferini teşvik edecek şekilde düzenleme yapılacaktır.
- Kamu alımlarında KOBİ’lerin payının artırılmasına yönelik tedbirler alınacaktır.
- Kamu alımlarında koordinasyon mekanizması geliştirilecektir.
- Kurum ve kuruluşların bu dönüşüm programını uygulamak için eksik olan kapasiteleri geliştirilecektir.
- Farkındalık ve bilgilendirme faaliyetleri yürütülecektir.

Görüldüğü üzere Onuncu Kalkınma Planı ile kamu satın alma politikalarının inovasyonu geliştirecek şekilde ele alınması gerektiği konusunda açık bir politika beyanı bulunmaktadır. Bu politika beyanında 64. Hükümet Eylem Planı'nda da yer verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı ülkemiz uygulamalarına temel oluşturması açısından kamu inovatif satın alma politikası yöntemlerinin ve seçilmiş ülke uygulamalarının incelenmesini oluşturmaktadır. Buradan elde edilecek çıkarımların kamu inovatif satın alma politikası açısından ülkemiz literatürüne ve uygulamalarına katkı sağlaması beklenmektedir.

I. İNOVASYON VE İNOVASYONUN KALKINMADA ÖNEMİ

Latince “innovatus”tan türemiş bir sözcük olan inovasyon, en geniş anlamıyla, bilginin ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürülmesi şeklinde tanımlanabilir (Elçi ve diğerleri, 2008: 25, 26).

OECD ve Avrupa Komisyonu'nun birlikte yayınladığı Oslo Kılavuzu'nda inovasyon; “yeni veya önemli ölçüde değiştirilmiş ürün (mal ya da hizmet) veya sürecin; yeni bir pazarlama yönteminin; ya da iş uygulamalarında, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni bir organizasyonel yöntemin uygulanmasıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2004).

İnovasyon, hem ülkeler hem de firmalar için ulusal ve uluslararası alanda rekabet gücü kazanmanın, verimlilik artışı sağlamanın, ekonomik büyüme ve gelişmenin, dolayısıyla da refah ve yaşam kalitesi artışının en temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Buna göre, ülkenin sahip olduğu inovasyon yapma gücü başta ekonomik büyümeyi sağlarken, buna bağlı olarak ülkenin vatandaşlarına sunduğu hizmetlerde de olumlu gelişmeler söz konusu olmaktadır. Bu sürecin sonucunda bireylerin yaşam kaliteleri de yükselmektedir (Işık ve Kılınç, 2011: 14, 16).

Dulupçu (2006), bilgi ekonomisinde kalkınmanın anahtarının inovasyon olduğunu belirtmektedir (Dulupçu, 2006: 240).

Albeni ve Karaöz (2003), günümüz bölgesel büyüme ve kalkınma süreçlerinde bilginin en önemli kaynak, öğrenmenin en önemli süreç ve inovasyonun en önemli sonuç olarak değerlendirildiğini vurgulamışlardır (Albeni ve Karaöz, 2003: 159). Dolayısıyla inovatif niteliğin yaygınlaşması, belirli destek ve uygulamalarla hız kazanacaktır. Bunun için kamu otoritesinden kaynaklanan uygulamalar en önemli araç haline dönüşebilmektedir.

II. KAMU İNOVATİF SATIN ALIMI VE İNOVASYON POLİTİKALARINDAKİ YERİ

İnovasyon açısından kamu satın alması değerlendirildiğinde;

i) inovasyon içermeyen standart ürünlerin satın alınması ile

ii) inovasyonel bir politika aracı olarak inovatif satın alma şeklinde iki tür gözlenmektedir (Aschhoff ve Sofka, 2008: 2).

Kamu satın alma sürecinde, “kamu sektöründeki organizasyonlar veya devlet tarafından tedarik edilen mal ve hizmetlerin kalite, miktar, zaman, yer ve fiyat gibi beş doğruyu sağlaması gerekmektedir-

tedir (Burmaoğlu v.d., 2010: 3). İnovatif kamu satın almasında öne çıkan özellik, kamu kurumları tarafından satın alma faaliyetlerinin inovasyona yol açacak şekilde gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilir (Rolfstam, 2012: 303).

Bu açıklamalardan hareketle kamu inovatif satın almasını; “bir kamu kurumu tarafından, belirli bir zamanda, mevcut olmayan, ancak makul bir sürede üretilebilir olan bir ürün veya sistem için sipariş oluşturulması olarak ifade etmek mümkündür. Alıcının bu isteğinin gerçekleştirilmesi için ilave veya yeni bir teknoloji geliştirme çalışması/çabası gereklidir.” (Edquist ve Hommen, 1998: 4).

Benzer bir tanımına göre kamu inovatif satın alması “talep yanlı bir politika aracı olarak henüz mevcut olmayan ya da tamamen yeni olmasa da tasarım ve üretimi teknoloji geliştirme çalışmaları gerektiren ürün ve sistemlerin satın alınması” şeklinde tanımlanabilir (Aschhoff ve Sofka, 2008: 2).

Kamu inovatif satın almasının aksine, kamu geleneksel satın alması kamu kurumlarının, kalem ve kağıt gibi, Ar-Ge içermeyen basit ve hazır ürünleri satın alması şeklinde gerçekleşir. Satıcının seçilmesinde ilgili ürünün fiyat ve kalitesi dikkate alınmaktadır (Edquist ve Hommen, 1998: 4). Ancak kamu kesiminin tedarikçi seçiminde aşırı fiyat odaklı olması, piyasa yapısını inovasyon bakımında da etkilemektedir. Sürekli en düşük fiyatı teklif eden tedarikçinin seçilmesinin uzun vadede inovasyonun gelişimini olumsuz yönde etkilediği düşünülmektedir (Ünüböl, 2012: 44). Kamu inovatif satın alma sürecinde ideal olarak, talep edilen ürün (mal veya hizmet) veya sistemden beklenen fonksiyonel özellikler tanımlanırken, söz konusu ürün veya sistemin tasarımına yer verilmez. Ancak bu sayede kamu satın alımının inovasyonu tetikleyeceği düşünülmektedir. Firmaların bu ihtiyaçları karşılamak üzere ihaleye başvurmaları sonucunda aralarından seçilecek bir firma talep edilen ürün veya sistemin üretiminden sorumlu olacaktır. Bu sebeple bu yöntemin rekabetçi bir yöntem olduğu kabul edilir (Aschhoff ve Sofka, 2008: 2).

Basit ve hazır mal ve hizmetlerin tedarikinde kullanılan konvansiyonel kamu alımı yönteminde, ihale öncesi hazırlanan şartnamelerde girdiler üzerine yoğunlaşılırken, inovatif kamu alımı fonksiyon üzerine yoğunlaşır ve çıktılarının tasarımına yer vermez. Bu sayede yenilikçi üretimin önü açılır.

Geleneksel kamu satın almasının aksine, kamu inovatif satın alması kullanıcı-üretici etkileşiminin özel bir türünü oluşturur. Buna göre kamu inovatif satın alma süreci kullanıcı ve üretici arasında işbirliği ve bilgi paylaşımını gerektirir (Gavras ve diğerleri, t.y.: 11).

A. Kamu İnovatif Satın Alımının Ulusal İnovasyon Politikalarındaki Yeri

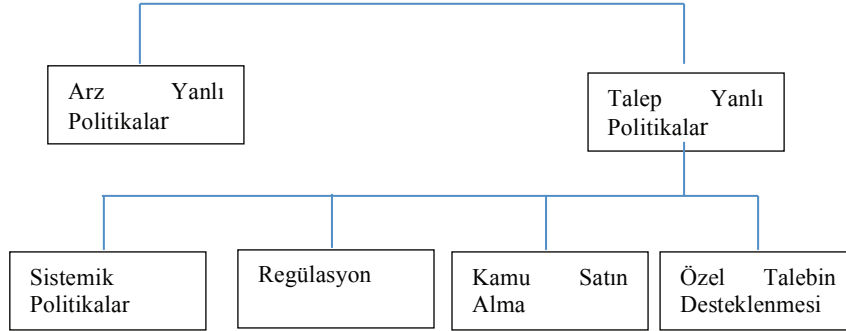
Avrupa Komisyonu 2003 Raporu'na göre AR-GE faaliyetlerinin ve inovasyonun arttırılmasına ilişkin geliştirilen politikalar;

- i) dolaylı önlemler,
- ii) doğrudan önlemler,
- iii) garanti mekanizmaları,
- iv) risk sermayesi şeklinde sınıflandırılabilir.

Doğrudan önlemler; “arz-yanlı” ve “talep-yanlı” olmak üzere ikiye ayrılır. Geleneksel olarak arz-yanlı politikalara ağırlıklı olarak yer verilirken talep-yanlı politikalar günümüzde büyük bir ilgi

çekmektedir (Nyri ve diğerleri, 2007: 11, 12). Talep-yanlı politikalar arz-yanlı politikaların tamamlayıcı bir parçası olarak görülmektedir. Aşağıda yer verilen Şekil-1’de inovasyonu geliştirmeye ilişkin başvurulan yöntemlerden talep yanlı politikalar ve kamu satın alma politikasının bu politikalar içerisindeki yeri şematize edilmiştir.

Şekil 1: Kamu Satın Alma Politikasının Talep Yanlı Politikalar İçerisindeki Yeri



Kaynak: (Wintjes, 2011)’den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Arz yanlı politikalar maddi ve maddi olmayan kaynakların kamu tarafından sağlanması ile ilişkilendirilirken, talep yanlı politikalar inovatif ürün ve hizmetler için piyasaların etkilenmesi ile ilişkilendirilerek açıklanmaktadır. Özel sektör inovasyon faaliyetlerinin kamu kesimi tarafından desteklenmesinde özel sektör inovasyon sürecine ilave girdiler sağlayan araçlar kullanılabileceği (arz yanlı araçlar) gibi inovasyon çıktılarını etkileyen araçlardan faydalanılması (talep yanlı) söz konusu olabilir (Aschhoff ve Sofka, 2008: 3).

Buna göre özel sektör inovasyonunun geliştirilmesinde arz yanlı politikalar “mali kaynaklar” ve “hizmetler” şeklinde ikiye ayrılabilir. Mali kaynaklar içerisinde genellikle araştırma altyapılarına yapılan yatırımlar ve bu altyapıların operasyonel giderlerinin performans esasına dayalı olarak finanse edilmesi, proje destek programları, araştırmacı insan gücü yetiştirme programları, üniversite-sanayi işbirliğini destekleyen hibe programları ile araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi için verilen diğer hibe, teşvik ve mali destekler yer almaktadır. Hizmetler, diğer bir deyişle mali olmayan destekler içerisinde ise araştırma ağ yapılarının oluşturulması ile bilgi desteğinin verilmesi anlaşılmaktadır.

Özel sektör inovasyonunun geliştirilmesinde talep yanlı politikalar ise Şekil-1’de görüleceği üzere;

- i) Sistemik Politikalar,
- ii) Regülasyonlar,
- iii) Kamu Satın Alma Politikası,
- iv) Özel Talebin Desteklenmesi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

“Sistemik politikalar” içerisinde kümelenme politikaları ile tedarik zinciri politikaları ele alınmaktadır. “Regülasyonlar” başlığı altında inovasyon hedeflerinin belirlenmesine ilişkin gerçekleştirilen

rilen düzenlemeler ile teknolojik gelişimin koordine edilmesi amacıyla oluşturulan platformlar incelenmektedir. “Özel talebin desteklenmesi” ile vergi teşviki yolu ile talebin desteklenmesi gibi mali destekler ile farkındalığın artırılmasına ilişkin olarak yapılan faaliyetler aracılığıyla talebin artırılması gibi mali olmayan destekler ele alınmaktadır. “Kamu satın alma politikası” ile Ar-Ge satın alması ve/veya inovatif ürün veya sistemin satın alınması yolu ile özel sektör inovasyonunun geliştirilmesi hedeflenmektedir (Wintjes, 2011).

Esasen kamu satın alma politikası yolu ile özel sektör inovasyonunun geliştirilmesine ilişkin yaklaşımlar yeni değildir. Buna göre 1970’li yıllarda, bazı çalışmalarda kamu inovatif satın alma politikalarının anlamına yer verilmiş olmakla birlikte, özellikle Avrupa Birliği’nde kamu satın alımının bir politika aracı olarak kullanılması fikrine sıcak bakılmamıştır. Bu eğilim 2000’li yıllara kadar devam etmiş, ancak, arz-yanlı politikaların tek başına inovasyonu arttırmadaki yetersizliği, özel sektör inovasyonunun artırılmasında talep yanlı politikalara ilginin yeniden doğmasına neden olmuştur.

Hekker ve diğerleri (2007) teknolojik kalkınmanın sağlanmasında inovasyon sisteminin barındırması gereken 7 temel fonksiyonu;

- i) Girişimcilik faaliyeti,
- ii) Bilginin geliştirilmesi,
- iii) Bilginin yayılması,
- iv) Araştırmalara rehberlik edilmesi,
- v) Piyasa oluşturma,
- vi) Kaynakların mobilizasyonu,
- vii) Meşruiyetin sağlanması şeklinde sıralamıştır.

Kamu inovatif satın alması bu fonksiyonlardan özellikle birinci, beşinci ve altıncı fonksiyonlara katkıda bulunarak inovasyon sisteminin başarılı bir şekilde işlerlik kazanmasına yardımcı olacaktır. Buna göre kamu inovatif satın alması yolu ile yeni piyasaların oluşturulması ve kaynakların mobilizasyonu sağlanarak girişimcilik faaliyetlerine güç kazandırılması beklenmektedir (Stuyt, 2011: 12, 13).

B. Kamu İnovatif Satın Alma Politikasının Rasyonalitesi

Kamu satın almasının inovasyonu desteklemek üzere kullanılmasının rasyonalitesi şu şekilde sıralanabilir (Edler ve Georghiou, 2007: 954):

- i) Kamu satın alması yerel talebin önemli bir kısmını oluşturmaktadır ve çok uluslu işletmeler yer seçimi kararlarında yerel talebin nicelik ve niteliğine önemli ölçüde yer verirler.
- ii) Toplumsal ihtiyaçların inovatif ürünlere dönüştürülmesinde söz konusu olabilen piyasa başarısızlıklarına karşın kamu satın alması etkili bir yöntem olarak değerlendirilebilir.
- iii) İnovatif çözümlerin satın alınması kamu altyapısı ve kamu hizmetlerinin geliştirilmesinde maliyet-etkinliğin sağlanması açısından etkili bir yol olarak değerlendirilebilir.

İnovasyon faaliyetlerinde toplumun ihtiyaç duyduğu seviyeye ulaşmanın kamu satın alma politikaları yolu ile desteklenmesi iktisat teorisinde “piyasa başarısızlığı teorisinde” yerini bulmaktadır. Buna göre özel sektörün kendi haline bırakıldığında toplumun ihtiyacından daha az Ar-Ge (ve dolayısıyla inovasyon) yapacağı varsayımı kabul edilmektedir. Özel sektörün neden ihtiyaçtan daha az Ar-Ge yapacağına dair birkaç faktör öne çıkmaktadır. Bunlardan en önemlisi, Ar-Ge’nin riskli bir yatırım olmasıdır ve genellikle her Ar-Ge projesinde, büyük yatırımlar yapılsa bile projenin olumlu bir sonuç doğurmama, yeni bir buluşla sonuçlanmama ve akabinde yüksek gelir yaratamama ihtimali çok yüksektir.

Ar-Ge sürecindeki belirsizlikler sadece Ar-Ge yapan şirketlerin maliyetini çıkaracak bir buluşa dönüşme olasılığıyla sınırlı değildir. Proje başarılı sonuçlanıp bir buluşa dönüşse bile süreç belirsizliklerle doludur. Henüz piyasası oluşmamış yeni bir ürünün nasıl fiyatlanacağı, talebin ne ölçüde olacağı ve ürünün piyasa değeri belirsizliğin başka bir boyutudur.

Özel sektörün toplum gerekliliğinin altında bir Ar-Ge performansı sergilemesinin bir sebebi de, “taşma etkileri”, yani bir şirketin yaptığı Ar-Ge faaliyetinden diğer şirketlerin de dolaylı olarak fayda sağlamasıdır. Taşma etkileri, aynı veya farklı sektörlerden şirketlerin birbirlerinin buluşlarından tersine mühendislik, taklit, ticari ilişkiler, patentler gibi yöntemlerle faydalanmasına dayanır. Bu eylemlerdeki ortak nokta, Ar-Ge’nin bir kamu malına dönüşmesi ve mal sahibinin ürünün getirisinden ancak kısmi olarak faydalanabilmesi sonucunun ortaya çıkmasıdır (Güçeri ve Karaman, 2013: 3, 4).

Kamu kurumları satın alma yolu ile inovasyonu desteklemek üzere;

i) Modern ürün ve sistemler için yeni piyasaların oluşturulması,

ii) İhtiyaçlarını fonksiyonel ve performans bakımından açıklayarak talep havuzunun oluşturulması,

iii) İnovatif ürünler için test alanı oluşturulması,

iv) Yeni teknoloji ve çözümler için lider piyasaların oluşturulması şeklinde çeşitli etkiler yaratabilir (Kattel ve Lember, 2010: 377).

Yülek ve Tiryakioğlu’na (2013: 1) göre destek ve teşviklerle yönlendirilecek teknolojik gelişme alanları kamu alımları ile tamamlandığında pazarlama ve dolayısıyla finansman sorununu minimize eden yerli sanayi, üretim kapasitesi ve yetenekleri itibariyle derinleşme yaşamaktadır. Nihayet kamu alımları, belli alanlardaki teknolojik gelişme ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmekten daha kapsamlı ve sürdürülebilir bir sanayi politikası aracı olarak kullanılmaktadır.

Bu varsayımların ardında kamu kesimi inovasyon talebinin çarpan etkisiyle özel sektör Ar-Ge ve inovasyon yatırımlarını arttıracacağı ve sonuçta ülkelerin rekabet edebilirliklerinin gelişeceği düşüncesi yer almaktadır. Buradan yola çıkarak kamu satın alma politikalarının özel sektör Ar-Ge ve inovasyon yatırımlarını arttıracak şekilde ele alınması küresel rekabet gücü ve kalkınmanın sağlanmasında öne çıkan politika önerilerinden birisidir.

C. Kamu İnovatif Satın Almasının Türleri

İnovasyon politikasında belirlenen stratejiye göre kamu inovatif satın alması çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Buna göre kamu inovatif satın alımı, satın alınan organizasyonuna göre “genel” veya “stratejik satın alma” şeklinde; satın alınan ürün veya sistemin kullanıcılarına göre “doğrudan satın alma”, “katalitik satın alma” ve “işbirlikçi satın alma” şeklinde sınıflandırılabilir. Bunlara ilave olarak kamu inovatif satın alması inovasyonun etki alanına göre ve inovasyon sürecine göre çeşitli sınıflandırmalara konu olabilir (Tablo-1). Bu kısımda kamu inovatif satın almasının bu sınıflandırma türlerine göre açıklamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1: Kamu İnovatif Satın Alma Türleri

Organizasyonuna Göre Sınıflandırma	Kullanıcılarına Göre Sınıflandırma	İnovasyonun Etki Alanına Göre Sınıflandırma	İnovasyon Sürecine Göre Sınıflandırma
1. Genel İnovatif Satın Alma 2. Stratejik İnovatif Satın Alma	1. Doğrudan Satın Alma 2. Katalitik Satın Alma 3. İşbirlikçi Satın Alma	1. Yaratım Odaklı Satın Alma 2. Difüzyon Odaklı Satın Alma	1. Ar-Ge Satın Alması 2. İnovatif Ürün/Sistemin Satın Alınması

1) Organizasyonuna Göre Sınıflandırma

Kamu inovatif satın alması inovatif satın alınan organizasyonu ve yönetimine göre “genel” veya “stratejik” satın alma biçiminde gerçekleştirilebilir.

Genel satın alma (general procurement) yöntemine göre, kamu satın almasının inovasyon aracı olarak kullanılmasında, kamu satın alması genel olarak organize edilmiş olabilir ve ihale başvurularının kabul edilmesinde ve değerlendirilmesinde inovasyon temel kriter olarak belirlenmiş olabilir. Genel olarak, inovasyon politikasından doğrudan sorumlu olmayan, İçişleri veya Maliye Bakanlıkları gibi bakanlıklarda bulunan merkezi satın alma ofisleri sorumludur.

Stratejik satın alma (strategic procurement) yöntemine göre, amaçlanan belirli bir piyasanın güçlendirilmesi için belirli teknolojilerin, ürün veya hizmetlerin geliştirilmesidir. Stratejik satın alma yöntemi, belirli sektörel politikalarla ilişkilendirildiğinden ilgili sektörlerin bakanlıkları aracılığıyla koordine edilir (Gavras ve diğerleri, t.y.: 19).

2) Kullanıcılara Göre Sınıflandırma

Kamu inovatif satın alma yöntemine başvurulmasının nihai amacı kamu otoritelerinin ve kurumlarının ihtiyaçlarının karşılanması değildir. Buna göre kamu kesimi tarafından satın alınan ürün, hizmet veya sistemler sadece kurumların görevlerini yerine getirmesi amacıyla hizmet etmeyip, aynı zamanda özel kesimde yer alan tüketicilerin taleplerini etkilemeye ve karşılamaya yönelik olabilir. Bununla birlikte bazı durumlarda tek amaç, özel sektörde yer alan tüketicilerin ihtiyaçlarının karşılanması olabilir. Bu sebeple, kamu inovatif satın alması yolu ile elde edilen ürün, hizmet veya sistemlerin kullanıcılarına göre bir sınıflandırma yapılması mümkündür. Bu açıdan; “doğrudan satın alma” (direct procurement), “işbirlikçi satın alma” (co-operative procurement), “katalitik satın alma” (catalytic procurement) şeklinde bir sınıflandırma yapılması mümkündür (Gavras ve diğerleri, t.y.: 20).

Doğrudan satın alma (direct procurement) yönteminde, ihaleye çıkan kamu kurumu veya otoritesi satın alma sonucu elde edilen ürün, hizmet veya sistemin nihai kullanıcısı durumundadır ve ihaleye çıkmasındaki temel motivasyon kaynağı yasal görevlerinin yerine getirilmesi amacıyla kendi ihtiyacının karşılanmasıdır.

Katalitik satın alma (catalytic procurement) yöntemine göre, satın alma ihaleye çıkan kamu otoritesi veya kurumundan ziyade satın alınan ürün, hizmet veya sistemin nihai kullanıcısı adına gerçekleştirilir. Buna göre ihaleye çıkılmasında temel motivasyon toplumsal ihtiyaçların karşılanmasıdır. Burada amaçlanan özel tüketicilere yeni veya alternatif ürün, hizmet veya sistemleri satın alma imkanının verilmesidir. Yeterli talebin oluşması sayesinde yeni bir piyasanın oluşturulmasına katkıda bulunulacak ya da mevcut piyasaların geliştirilmesi sağlanacaktır.

İşbirlikçi satın alma (co-operative procurement) yöntemi, kullanıcı grubuna göre yapılan sınıflandırmada karma yöntemi ifade eder. Buna göre kamu inovatif satın alımına çıkılmasının motivasyon kaynağı hem ihaleye çıkan kurumun ihtiyaçları, hem de nihai tüketicilerdir. İşbirlikçi satın alma yöntemi, satın alınan inovasyondan, genellikle kamu otoriteleri veya kurumlarının özel alıcılarla birlikte faydalanması sonucu ortaya çıkar.

3) İnovasyonun Etki Alanına Göre Sınıflandırma

Yaratıcılık odaklı satın alma (creation oriented) yöntemi, yeni ürün, hizmet, sistem veya sürecin oluşturulduğu satın alma yöntemidir. *Difüzyon odaklı satın alma (diffusion oriented)* yönteminde ise, dünya için yeni olmayan, ancak söz konusu ülke için yeni olan ürün, hizmet, sistem veya sürecin satın alınması söz konusudur. Difüzyon odaklı satın alma yönteminde satın alınan inovasyonun ülke için yeni olmasının yanı sıra, söz konusu inovasyonun ülke şartlarına adapte edilmesi söz konusudur.

4) İnovasyon Sürecine Göre Sınıflandırma

Ticarileştirme öncesi satın almanın (pre-commercial procurement) altında yatan temel düşünce, bu satın alma yönteminin çok daha fazla Ar-Ge ihtiyacı olan inovatif ürün ve hizmetleri hedef almasıdır. Bu sayede alıcı ile potansiyel satıcılar arasında teknoloji riski paylaşılmış olur. Bu yöntem ile taraflar arasında gerçekleştirilen sözleşme inovatif ürünün keşfi ve fizibilite çalışmasından prototipinin oluşturulmasına ve ticarileştirilmesine kadar geçen çok aşamalı bir süreçteki Ar-Ge faaliyetlerini kapsar. Bu yönü, yöntemi *ticarileştirilmiş ürün, hizmet veya sistemlerin satın alma (commercial procurement)* yönteminden ayırır ve alıcı ile satıcı arasında daha fazla işbirliği ve diyalog gerektirdiği için alıcıya daha fazla hareket alanı bırakmaktadır. Bununla birlikte bu yöntemde monopolcü yapıların ortaya çıkmasının engellenmesi için alan araştırması aşamasında en az iki rakip satıcının bulunması gerektiği önerilir (Edler ve Georgiou, 2007: 954).

İnovasyon sürecine göre yapılan sınıflandırmada ticarileştirme öncesi satın alma yönteminin kamu inovatif satın alma yöntemleri arasında değerlendirilip değerlendirilmemesi gerektiği konusunda tartışmalar mevcuttur. Bu tartışmalara göre ticarileştirme öncesi satın alma yöntemi inovasyonun artırılmasında talep-yanlı bir politika olmaktan ziyade Ar-Ge yatırımlarını arttırmaya yönelik arz-yanlı politikalar içerisinde değerlendirilmektedir. Bu düşünceye göre ticarileştirme öncesi satın

alma yöntemi sonucunda tedarikçilerin sürecin sonucunda inovatif ürün üretip üretmeyeceği tamamiyle piyasa koşullarına terkedilmekte ve dolayısıyla inovasyonun geliştirilmesinde katkısı inovatif ürün/sistemlerin satın alınmasına göre sınırlı düzeyde kalmaktadır.

Bu tartışmalara karşın ülke uygulamaları incelendiğinde, ülkelerin ağırlıklı olarak, ticarileştirme öncesi satın alma yöntemine yer verdikleri görülmektedir. Bu durumun altında yatan sebeplerden en belirgin olanı söz konusu ülkelerde mevcut firmaların inovasyon üretme konusundaki sınırlılıkları olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte ülkeler de kamu inovatif satın alma yöntemleri konusunda bir öğrenme sürecinden geçmektedir.

Öte yandan bu sınıflandırma türlerinden hangi yöntemin belirleneceği ülkenin inovasyon potansiyeline göre belirlenen inovasyon stratejisi çerçevesinde verilecek bir karardır. Bununla birlikte kamu inovatif satın alma türlerinden hangileri kabul edilirse edilsin kamu alıcıları;

i) Rekabet eden sosyo ekonomik hedefler, ulusal ekonomik çıkarlar, bölgesel ve uluslararası ticaret sözleşmelerinin öngördüğü küresel rekabet koşulları arasındaki dengenin gözetilmesi;

ii) Kamu alımlarında tarafsızlık, eşitlik ve saydamlık ilkelerine uyulması;

iii) Rekabetin korunması ve geliştirilmesi;

iv) İhale verimliliğinin sağlanması için yeni teknolojilerden faydalanılması gibi pek çok unsura dikkat ederek hareket etmek durumundadır (Rolfstam, 2014: 10).

III. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE KAMU İNOVATİF SATIN ALMA POLİTİKASI

A. İSVEÇ

Pek çok ülkede, uzun yıllarca, talep yanlı politika araçları ihmal edilmiştir. Bu durum kamu inovatif satın alımları için de geçerlidir. Ancak, İsveç bu açıdan 1900'lerin ortasından 1980'lere kadarki dönemde büyük bir geçmişe sahiptir. Buna göre altyapı gelişimi ile ilgili ilk elektronik haberleşme akımı (AXE), mobil telefon sistemi (Televerket/Ericsson), hızlı tren sistemi gibi inovatif çözümler ile savunma ile ilgili hafif savaş uçağı gibi inovatif çözümler inovatif kamu satın alımının başarısına ilişkin ilk örnekler olarak gösterilmektedir (Edquist, 2009: 8). İsveç'in geçmişindeki bu uygulamalar kamu inovatif satın alma yöntemlerinden stratejik satın alma ve ticarileştirilmiş inovatif ürünlerin satın alınması yöntemlerine örnek gösterilmektedir.

İsveç'te kamu inovatif satın alma politikaları adem-i merkezi olarak yürütüldüğü gibi- bu uygulamanın en bilinen ve başarılı örneği Enerji Bakanlığı'nın inovatif satın alma politikalarıdır- merkezi olarak da yürütülmektedir.

Enerji Bakanlığı'nın inovatif kamu satın alımı yaklaşımı "piyasanın enerji-etkin (energy-efficient) teknolojilere dönüştürülmesi" olarak ifade edilmektedir ve PPI programı enerji vergileri, araştırma-geliştirme programları, müşteri bilgilendirme ve eğitim programları, etkinlik standartları, temel talep eğitimi, sözleşmeler şeklinde sıralanan diğer araçlarla bütünleşik olarak yürütülmektedir. İsveç Enerji Bakanlığı uygulamakta olduğu kamu inovatif satın alımlarını "teknoloji (ticarileştirilmiş inovatif ürün/sistemlerin) satın alımı" olarak tanımlıyor olmakla birlikte, bu satın alımların aynı zaman-

da güçlü sosyal amaçları barındırıyor olması, pek çok akademik çalışmada söz konusu satın alımların “stratejik satın alma” olarak tanımlanmasına neden olmaktadır.

Diğer sınıflandırmalar açısından, Enerji Bakanlığı satın alımlarda özel sektörle işbirliği içerisinde hareket etmektedir (işbirlikçi satın alma –co-operative procurement). Ancak bazı durumlarda “katalitik satın alma” yöntemine de başvurulmaktadır. Bununla birlikte, inovasyonun ticarileştirilme aşamasının desteklenmesi temel amaç olmakla birlikte, satın alınacak teknolojiye göre ticarileşme öncesi satın alma ve ticarileştirilmiş ürünlerin satın alımı yöntemleri kullanılmaktadır (Stuyt, 2011).

Kamu inovatif satın alma politikalarının merkezi olarak koordine edilmesinden sorumlu kuruluş VINNOVA’dır. VINNOVA, 2001 yılında, Girişim, Enerji ve İletişim Bakanlığı’na bağlı bir kuruluş olarak kurulmuştur (VINNOVA, 2015).

VINNOVA ticarileştirme öncesi inovatif satın alma modelini uygulamaktadır. Bununla birlikte katalitik satın alma yöntemini de kullanmaktadır. Buna göre VINNOVA 2010-11 döneminde “Kamu İnovatif Satın Alma Destek Programı” (Public Innovation Procurement Support Program) başlatmıştır. Bu program ile VINNOVA kamu alıcılara piyasa danışmanlığı, inovasyon satın alımı sürecinin hazırlanması (teknoloji satın alımı veya ticarileştirme öncesi satın alma şeklinde olabilir) konularında katalist rolünü üstlenmektedir. Bu rolü kapsamında ayrıca KOBİ’lerin programa katılmasını teşvik etmektedir. Program kapsamında VINNOVA satın alma sürecinin maliyetlerinin %50’sine kadar oranda mali destek de sağlamaktadır. 2011 yılı itibariyle sağlanan toplam mali destek 1 milyon Euro tutarındadır (EC, 2015).

VINNOVA ile gerçekleştirdikleri işbirliği kapsamında, 2014 yılından itibaren, İsveç Rekabet Kurumu İnovasyon Satın Alımında Metodoloji Desteği ve Rehberi’ni (Methodology Support and Guidelines for Innovation Procurement) yayınlamıştır (Konkurrensverket, 2015).

B. İNGİLTERE

1. Ulusal İnovatif Satın Alma Politikası

İngiltere’de merkezi anlamda satın alma politikalarının inovasyonu geliştirme amaçlı kullanılmasına ilişkin çalışmalar 2003 yılında Ticaret ve Sanayi Bakanlığı’nın¹ raporu ile başlamıştır. 2007 yılında İnovasyon, Üniversite ve Yetenek Bakanlığı (Department for Innovation, Universities and Skills) İnovatif Çözümler Bulma ve Satın Alma (Finding and Procuring Innovative Solutions) Rehberi ile inovatif satın alma konusunda öneriler getirmiştir. Bu rehberde inovatif satın alma kamu kurumlarının tercihine bırakılmış inovatif çözümler gerektiren toplumsal ihtiyaçların belirlenmesine özel bir önem verilmiştir. İnovatif satın almayı tercih eden diğer bakanlıklara söz konusu bakanlık tarafından teknik destek verilmiştir.

2008 yılında yayınlanan İnovasyon Ulusu (Innovation Nation) isimli beyaz kitapla, bakanlıklara İnovatif Satın Alma Planı (Innovation Procurement Plan) hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir. Bu plan ile bakanlıkların satın alma uygulamalarının merkezine inovasyonu yerleştirecek stratejiler

¹ İngiltere’de Ticaret ve Sanayi Bakanlığı (Department of Trade and Industry) önce İnovasyon, Üniversite ve Yetenek Bakanlığı’na (Department for Innovation, Universities and Skills) dönüştürülmüş ardından şimdi adıyla İşletme, İnovasyon ve Yetenek Bakanlığı’na (Department for Business, Innovation and Skills) dönüştürülmüştür.

geliştirmeleri ve bu çerçevede İngiltere'deki işletmeler ile nasıl iletişime geçeceklerinin planlanması istenmiştir. İşletme, İnovasyon ve Yetenek Bakanlığı bu planların Ulusal İnovatif Satın Alma Politikasına uyumunu gözetmektedir. Bakanlık ayrıca satın alma yetkililerinin eğitimleri üzerinde çalışmaktadır. Bu eğitimler Kamu İhale Kurumu (Government Procurement Service) ile işbirliği kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Ulusal İnovatif Satın Alma Politikası uygulamasının orta vadeli hedefleri bakanlıklarda inovatif satın almaya ilişkin farkındalık oluşturulması ve satın almadan sorumlu birimlerin mesleki becerilerinin artırılması iken uzun vadeli hedefleri işletmelerin inovatif çıktılarının artırılması ve ulusal inovasyon sisteminin fonksiyonelliğinin artırılması olarak belirlenmiştir.

İngiltere'de uygulanan merkezi inovatif satın alma politikası genel inovatif satın alma yöntemi çerçevesinde değerlendirilmektedir. 2011 yılından itibaren İngiltere'de kurulan yeni koalisyon hükümeti bu programın uygulamasını sonlandırmıştır (Uyarra ve diğerleri, 2013: 248).

2. Küçük İşletme Araştırma Teşebbüsü Programı (SBRI)

2001 yılında başlatılan Küçük İşletme Araştırma Teşebbüsü Programı (Small Business Research Initiative Programme-SBRI Programme) ile bakanlıkların dış kaynaklı araştırma projelerinin %2,5'lik kısmını KOBİ'lerden satın almaları zorunluluk haline getirilmiştir. Program, 2008 yılında reforme edilmesi ile 2009 yılından itibaren olmak üzere Avrupa Ticarileştirme Öncesi Satın Alma yaklaşımına uygun bir çerçevede yürütülmektedir.

Program İşletme İnovasyon ve Yetenek Bakanlığı (Department for Business, Information and Skills-BIS) gözetiminde, İngiltere ulusal inovasyon kurumu olan Teknoloji Strateji Kurulu (Technology Strategy Board-TSB) tarafından yönetilmektedir.

Program temel olarak iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada ilgili bakanlıkların belirledikleri ihtiyaçlar çerçevesinde geliştirilen proje önerileri arasında seçilen projelere fizibilite çalışmalarının yapılması için süresi maksimum 6 ay olmak üzere 50.000 euro ile 100.000 euro arasında değişen tutarlarda mali kaynak aktarılmaktadır. İkinci aşamada seçilen projelere prototip çalışmalarının yapılması için süresi maksimum 2 yıl olmak üzere 250.000 euro ile 1.000.000 euro arasında değişen tutarda mali kaynak aktarılmaktadır.

Buna göre İngiltere'de uygulanan SBRI programı ticarileştirme öncesi inovatif satın alma yöntemi uygulamaktadır. Programda prototipi üretilen projelerin ticarileştirilmesi kapsamında herhangi bir mekanizma uygulanmamaktadır. Bununla birlikte SBRI Programında tek alıcı bakanlıklar, diğer bir deyişle, kamu sektörü olduğundan, program ile doğrudan inovatif satın alma yönteminin kullanıldığı belirtilebilir. Program, toplumsal problemlere çözüm üretilmesi, KOBİlerin inovatif güçlerinin artırılması gibi temel stratejilere odaklanmaktadır. Bu bakımdan SBRI Programı stratejik satın alma yöntemi çerçevesinde de değerlendirilebilir.

3. Gelecek Taahhüdü Satın Alma (Forward Commitment Procurement)

Çevre, Gıda ve Köy İşleri Bakanlığı (Department for Environment, Food and Rural Affairs-DEFRA) 2007 yılında yayınladığı İngiltere Sürdürülebilir Satın Alma Eylem Planı ile sürdürülebilir satın almanın ilkelerini belirlemiştir. Bu planın temelini Gelecek Taahhüt Satın Alması (Forward Commitment Procurement-FCP) oluşturmaktadır. FCP Modeli; sonuç odaklı olarak tanımlanmış ihtiyaçların satın alınmasına dayalı bir satın alma modelidir. Bu model sayesinde piyasanın maliyet-etkin inovatif çözümler üretebilmesi beklenmektedir. Model DEFRA ve BIS işbirliği çerçevesinde yürütülmektedir (Brenton ve diğerleri, 2011: 36).

FCP Modeli, kamu kurumunun ihtiyaç duyduğu ürün veya hizmetin piyasada bulunmaması veya satın alması için çok pahalı olduğu durumlarda uygulanmaktadır. Buna göre modelin temel özelliği, piyasa ile önceden iletişim kurularak, piyasanın ürettiği prototipin ihtiyaca uygun olması durumunda, söz konusu ürün veya hizmetin sipariş edileceği ve satın alınacağı garantisinin verilmesidir. Buna göre FCP Modeli; i) ihtiyaçların tanımlanması, ii) piyasaya taahhüt verilmesi ve iii) satın almanın gerçekleştirilmesi şeklinde sıralanan üç aşamadan oluşmaktadır.

Bu aşamalar aracılığıyla, FCP piyasanın kamu ihtiyaçları konusunda farkındalığı artırılmaktadır (BIS, 2011). Bununla birlikte FCP inovasyon yatırımı konusunda piyasa riskini de azaltmaktadır (Uyarra ve diğerleri, 2013: 251).

FCP Modeli ile piyasanın dönüştürülmesini amaçladığından stratejik inovatif satın alma yöntemi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bununla birlikte FCP Modeli ile ticarileştirme öncesi inovatif satın alma ile ticarileştirilmiş ürünlerin satın alınması mümkündür.

4. Kamu-Özel Satın Alma Anlaşması (Public-Private Procurement Compacts)

2012 yılında BIS Kamu-Özel Satın Alma Anlaşması programını başlatmıştır. Programın temel amacı büyük kamu ve özel sektör kurumlarının ürün ve süreçlerin satın alınmasında güç birliği yaparak karbon ayak izinin azaltılmasıdır. Kurumlar sadece taleplerini birleştirmekle kalmamakla, aynı zamanda uzun vadeli taleplerin belirlenmesinde ortak bir yol haritası çizmekte ve inovasyonun üretilmesi ve difüzyonu konusunda sanayiye açık sinyaller göndermektedir (Uyarra ve diğerleri: 2013: 252).

İngiltere'deki bu uygulama inovatif satın alma yöntemlerinden işbirlikçi satın alma yöntemi çerçevesinde değerlendirilmektedir.

C. HOLLANDA

1. Küçük İşletme ve İnovasyon Araştırma Programı

Küçük İşletme ve İnovasyon Araştırma Programı (The Small Business and Innovation Research Programme- SBIR) Hollanda'da 2003 yılından itibaren uygulanmaktadır. Program; i) toplumsal sorunlara inovatif çözümler getirilmesi, ii) işletmelerde – özellikle KOBİ'lerde- inovasyonun teşvik edilmesi, iii) bilginin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Programın farklı uygulama biçimleri mevcuttur. Program inovatif satın alma türleri itibariyle değerlendirildiğinde, ticarileştirme öncesi satın alma yöntemini Bununla birlikte programın toplumsal sorunlara inovatif çözümler üretilmesi ve KOBİ'lerin inovasyon kapasitelerinin güçlendirilmesi amaçlarını taşıması sebebiyle, program stratejik satın alma yöntemini benimsemektedir. Uygulamada kamu kesiminin tek alıcı durumunda olması doğrudan satın alma yöntemi içerisinde değerlendirilmesine sebep olmaktadır (Stuyt, 2011).

2. İnovasyon Odaklı Satın Alma Programı

Hollanda Ekonomik İşler Bakanlığı (Ministry of Economic Affairs) 2006 yılında Müşteri Olmak (Launching Customer) Programıyla kamu satın almasının inovatif ürünlerin oluşturulması, geliştirilmesi ve piyasalarının oluşturulması ve toplumsal sorunların çözülmesi amacıyla hizmet edeceğini açıklamıştır. Programın temel amaçlarından birisi kamunun inovatif ürün ve hizmetlerin ilk müşterisi olması, diğeri ise büyük kamu alımları sayesinde inovasyon konusunda lider bir piyasanın oluşturulması olarak belirlenmiştir. Programın temel faaliyeti politika yapıcılarının ve kamu satın alma yetkililerinin bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının sağlanması olmuştur. 2009 yılında, programın adı İnovasyon Odaklı Satın Alma (Innovation-Driven Procurement) olarak değiştirilmiştir. Programın amacı kamu kurumlarının inovatif çözümler üretilmesini sağlaması olarak belirlenmiştir. Program sorumlusu Ekonomik İşler Bakanlığı olarak belirlenmiş ve programın merkezi inovatif satın alma, sürdürülebilir inovatif satın alma ve SBIR programlarının koordinasyonunu gerçekleştireceği ve Bakanlığın satın alma kuruluşu PIANO ile işbirliği içerisinde çalışacağı beyan edilmiştir. Merkezi düzeyde inovatif satın alma uygulamaları bu çerçevede gerçekleştirilmektedir.

İnovatif satın alma sınıflandırması açısından değerlendirildiğinde, program doğrudan herhangi bir satın alma gerçekleştirmek yerine kamu kuruluşlarının satın alma rollerini geliştirmeyi hedeflemesi sebebiyle genel inovatif satın alma kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak program çerçevesinde bazı bakanlıkların sektörel amaçlar çerçevesinde inovatif satın alımlar gerçekleştirdiği göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu bakanlıklar açısından sınıflandırma stratejik ve teknolojik inovatif satın alma kapsamında değerlendirilmektedir (Stuyt, 2011).

IV. KAMU İNOVATİF SATIN ALMA POLİTİKASI İLE İLGİLİ SORUNLU ALANLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kamu inovatif satın alma politikası uygulamalarından iki temel etki elde edilmesi beklenmektedir. Bunlardan birincisi yeni ürün ve hizmetlere ilişkin talebin kamu kesimi tedarikçilerinin inovasyon arzını geliştirmesidir. İkincisi ise inovatif ürün ve hizmetlerin kamu kesimi tarafından satın alınması neticesinde, kamu hizmetlerinin kalite, verimlilik ve etkinlik kriterleri açısından gelişmesi ve gelecek toplumsal ihtiyaçların daha etkili yöntemlerle karşılanmasıdır (Valovirta, 2015: 66). Bununla birlikte kamu kesimi ile kamu kesimi tedarikçileri arasındaki bu etkileşimin yeni piyasalar oluşturması, dolayısıyla büyüme ve kalkınmanın sağlanması gibi pozitif etkiler yaratması beklenmektedir.

Ancak uygulamada kamu inovatif satın alma yöntemlerinden Ar-Ge satın almasına ağırlık verildiği görülmektedir. Edquist (2013: 10)'e göre Ticarileştirme öncesi satın alma beklenen araştırma

sonuçlarının satın alınmasıdır. Yeni bir ürünün ortaya konması ticarileştirme öncesi satın alma yönteminin bir parçası değildir. Buna göre ticarileştirme öncesi satın alma Ar-Ge faaliyetlerinin fonlanmasından ibaret olduğundan arz yanlı inovasyon politikaları kapsamında ele alınmalıdır. Bu yöntemde araştırma sonrasında ürünün ticarileştirilmesi işi ilgili işletmenin omuzlarına bırakılmaktadır (Edquist, 2013: 10).

İnovasyon dostu satın alma ise yeni ve inovatif çözümlerin dışlanmamasını öngören uygulamaları ifade eder. Buna göre inovasyon dostu satın alma inovatif satın alma yönteminde olduğu gibi inovasyonun satın alınmasını öngörmez, ancak inovasyonun geliştirilmesini teşvik eder (Edquist ve diğerleri, 2015: 7, 8).

Edler ve diğerleri (2015:54-56) tarafından 2011 Mayıs ve Haziran aylarında, İngiltere’de 800 yönetici ile gerçekleştirilen araştırmaya göre, inovasyonun önündeki engeller önemlilik sırasına göre, i) kamu satın alma sürecinde aşırı fiyat odaklı olunması, ii) inovasyonun yüksek maliyetler gerektirmesi, iii) inovasyon talebinin düşük olması, iv) satın alma profesyonellerinin risk tutumu, zayıf risk yönetimi ve satın alma personelinin piyasa ve teknoloji bilgisi açısından yetersizliği, v) kamu satın alma birimi ile tedarikçiler arasındaki yetersiz iletişim şeklinde ortaya koyulmuştur. Araştırmanın bir diğer sonucu ise uzun ve detaylı sözleşmelerin inovasyonu daha fazla tetiklediği algısı olarak ortaya çıkmıştır.

Tsipouri (2015: 5-6) kamu inovatif satın alma politikasının önündeki en önemli engelleri i) satın almanın geleneksel baskın özellikleri ve değişime olan direnç, ii) inovatif satın almada gerekli olan operasyonel yetenek, iii) inovatif satın alma sürecinin riskleri şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutarak değerlendirmiştir.

Buna göre kamu satın alma süreci geleneksel olarak fiyat ve rekabet odaklıdır. Bu sayede kamu harcamaları artışının önüne geçileceği düşünülür. Satın alma profesyonelleri de kariyerlerini kamu satın alma sürecinin bu iki temel geleneksel dinamiği üzerine kurar. Bu durum inovatif ihtiyaçların toplanmasını, gelecek ihtiyaçlar hakkında tedarikçilerle iletişim kurmayı, tedarikçilerle işbirliği kurmayı engeller.

Bununla birlikte geleneksel satın alma mentalitesinden inovatif satın almaya geçiş daha fazla operasyonel ve yönetsel yetkinlik gerektirir. İnovatif satın almanın ihtiyaç duyduğu yetkinliklere kısa vadede ulaşılması kamu bürokratik kültürü açısından kolay değildir.

Öte yandan inovatif satın alma süreci bünyesinde pek çok risk barındırır. Teknolojik risk inovatif ürünün tamamlanmaması, düşük performans göstermesi, yanlış performans göstermesi (istenen fonksiyonlara sahip olmaması) anlamına gelir. Piyasa riskli talep veya arz kaynaklı olabilir. Finansal risk maliyetlerin tahminleri aşması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi uzun vadeli proje döngülerinin inovatif satın alma sürecinin tamamlanmasını engellemesi şeklinde ortaya çıkabilir. İnovatif satın alma sürecinin başarısızlığa uğraması kurumsal risk ve inovatif ürünün kabul görmemesi toplumsal risk şeklinde kendini gösterir.

Georghiou ve diğerleri (2012: 35-36): inovatif satın almanın önündeki engelleri i) yapısal koşullar, ii) organizasyon ve yetkinlik, iii) İhtiyaçların belirlenmesi ve iletilmesi, iv) inovatif çözümlerin teşvik edilmesi şeklinde gruplandırarak ele almışlardır.

Buna göre i) satın alma ile ilgili yasal düzenlemelerin inovasyon yerine fiyat rekabetine önem vermesi, ii) kamu ihalelerinin KOBİ'leri dezavantajlı duruma düşürmeleri sorunu yapısal koşullar başlığı altında ele alınmıştır. Organizasyonel ve yetkinlik ile ilgili sorunlar ise i) Satın alma ile ilgili kurumlarda/birimlerde inovasyon potansiyeli veya inovasyon stratejisi hakkında farkındalık eksikliği ile ii) Satın almadan sorumlu kişilerin inovasyon dostu uygulamalar hakkında yeterli yetkinliğe sahip olmamaları şeklinde sıralanmıştır.

İhtiyaçların belirlenmesi ve iletilmesi ile ilgili sorunlar kapsamında i) inovatif ürünlerin nihai kullanıcıları, aracıları ve satın alma fonksiyonu arasındaki yetersiz iletişim ile ii) tedarikçinin inovasyon potansiyeli hakkındaki yetersiz bilgi sorunları değerlendirilmiştir. İnovatif çözümlerin teşvik edilmesi sorunları kapsamında ise i) inovatif ürünün sahiplenilmeme riski ile ilgili sorunlar ile ii) satın alma birimlerinin risk tutumu sorunları ele alınmıştır.

Ülke uygulamaları ve bu konuda yapılmış teorik çalışmalar (Tsipouri, 2015: 7-8, Georghiou, 2012: 35-36) göz önüne alındığında bu sorunlara karşılık çözüm önerileri;

- i) İnovasyon dostu yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi,
- ii) KOBİ'lerin ihale başvuru süreçlerinin ve şartlarının basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması,
- iii) İnovatif satın alma sürecine yön veren üst politika stratejilerinin oluşturulması,
- iv) Eğitim takvimlerinin, uygulama rehberlerinin ve başarılı uygulamaların paylaşıldığı ağların oluşturulması,
- v) İnovatif satın alma sürecinin getirdiği ilave maliyetlere mali destek sağlanması,
- vi) Çözümlerin gösterilmesi için ticarileştirme öncesi satın alma yöntemi ile Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi,
- vii) Tedarikçi ve kullanıcıların bir araya getirildiği inovasyon platformlarının oluşturulması, piyasa çalışmalarının yapılması, sertifikasyon ve standardizasyon çalışmalarının yapılması,
- viii) İnovasyonun satın alınacağı/sertifikalandırılacağı garantisinin verilmesi, fiyat garantisinin verilmesi
- ix) Özel bir sigorta mekanizmasının kurulması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Kamu inovatif satın alma politikası yöntemlerinin ve seçilmiş ülke uygulamalarının incelendiği bu çalışmada inovatif satın alma politikasının uygulanmasında görülen genel eğilimlere, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Buna göre kamu inovatif satın alma politikasının uygulanması ile i) kamu kesiminin inovatif ürün ve hizmetlere ilişkin talebinin piyasa arzını geliştirmesi, ii) kamu hizmetlerinin niteliğinin geliştirilmesi, iii) yeni piyasaların oluşturulması sureti ile rekabet edebilirliğin, büyüme ve kalkınmanın sağlanması beklenmektedir. Ancak uygulamada görülen temel eğilim kamu inovatif satın alma politikasının Ar-ge satın alması, bir başka deyişle ticarileştirme öncesi satın alma şeklinde gerçekleştirilmesidir. Bu durum inovatif ürün ve hizmetin satın alınması yerine Ar-ge faaliyetlerinin desteklenmesi

şeklinde anlaşıldığından, inovatif satın alma politikasından beklenen faydaların gecikmesine sebep olabilecek potansiyel riskleri barındırmaktadır. Bununla birlikte aslında bu genel eğilim gelişmiş ülkelerin de kamu inovatif satın alma politikasını öğrenme sürecinden geçtiğine ve özel sektörü kamu inovatif satın alma talebine hazır hale getirmeye çalıştığına işaret etmektedir.

Ülke uygulamalarında görülen bir diğer eğilim ise KOBİ'lere yönelik özel inovatif satın alma politikalarını uygulamaları şeklinde görülmektedir. Ülkemizde de sanayi sektörünün büyük bir kısmının KOBİ'lerden oluştuğu göz önüne alındığında bu genel eğilime paralel uygulamaların benimsenmesi bir öneri olarak ortaya koyulabilir.

Bununla birlikte ülke uygulamalarında kamu inovatif satın alma politikasının uygulanmasında hem merkezi idarelere hem de adem-i merkezi yapılanmalara yer verdiği görülmektedir. Ayrıca kamunun özel sektör ile etkileşimin artırılmasında bakanlıklar arası koordinasyon birimlerinin oluşturulduğu görülmektedir.

Çalışmada bu genel eğilimlerin saptanmasının yanı sıra uygulamada karşılaşılan güçlükler ve bu güçlüklerin aşılmasında ortaya koyulan çözüm önerilerine konuyla ilgili literatürden de faydalanılarak yer verilmiştir. Buna göre kamu inovatif satın alma politikasının önündeki engeller; i) satın alma ile ilgili düzenlemelerin inovasyon yerine fiyat rekabetine önem vermesi, ii) kamu ihalelerinin KOBİ'leri dezavantajlı duruma düşürmeleri sorunu, iii) satın alma ile ilgili birimlerde inovasyon potansiyeli veya inovasyon stratejisi hakkında farkındalık eksikliği, iv) satın almadan sorumlu kişilerin inovasyon dostu uygulamalar hakkında yeterli yetkinliğe sahip olmamaları, v) inovatif ürünlerin nihai kullanıcıları, aracıları ve satın alma fonksiyonu arasındaki yetersiz etkileşim, vi) tedarikçinin inovasyon potansiyeli hakkındaki yetersiz bilgi sorunları, vii) inovatif ürünün sahiplenilmeme riski ile ilgili sorunlar, viii) satın alma birimlerinin risk tutumu ile ilgili sorunlar şeklinde ortaya koyulmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan bu engellere karşılık; i) inovasyon dostu yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, ii) KOBİ'lerin ihale başvuru süreçlerinin ve şartlarının basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması, iii) inovatif satın alma sürecine yön veren üst politika stratejilerinin oluşturulması, iv) eğitim takvimlerinin, uygulama rehberlerinin ve başarılı uygulamaların paylaşıldığı ağların oluşturulması, v) inovatif satın alma sürecinin getirdiği ilave maliyetlere mali destek sağlanması, vi) çözümlerin gösterilmesi için ticarileştirme öncesi satın alma yöntemi ile ar-ge faaliyetlerinin desteklenmesi, vii) tedarikçi ve kullanıcıların bir araya getirildiği inovasyon platformlarının oluşturulması, piyasa çalışmalarının yapılması, sertifikasyon ve standardizasyon çalışmalarının yapılması, viii) inovasyonun satın alınacağı ve/veya sertifikalandırılacağı fiyat garantisinin verilmesi, ix) özel bir sigorta mekanizmasının kurulması şeklinde sıralanan çözüm önerileri ortaya koyulmaktadır.

Kaynakça

- ALBENİ, M., KARAÖZ, M. (2003), “Bölgesel Kalkınmada Öğrenme, Bilgi Birikimi ve Yenilik: Türkiye İçin Bir Perspektif”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 8, S. 2, ss.157-70.
- ANDES, S. (2010), “Buying Innovation: How Public Procurement Can Spur Innovation”, *The Information and Innovation Foundation*, October.
- ASCHHOFF, B., SOFKA, W. (2008), “Innovation of Demand- Can Public PProcurement Drive Market Success of Innovationa”, *ZEW Discussion Paper*, Discussion Paper No. 08- 052, July.
- BRENTON J., DAWAR K., KUNTZE, J.C. (2011), “Issues and Tensions in Public Procurement of Green Innovation: A Cross Country Study”, *CTEI Working Paper*, CTEI-2011-09.
- BURMAOĞLU, S., POLAT, M., KÖSE, E. ve APLAK, H. S. (2010), “Kamu Tedarik Sisteminde Dönüşüm: Yenilikçi Satın Alma Politikaları ve AB’ye Giriş Sürecinde Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”, *KHO Bilim Dergisi*, C. 20, S. 2, ss.1-21.
- DULUPÇU, M.A. (2006), “Bölgesel Politikalar Kopyalanabilir Mi? Bölgeselleş(tir)me (Yönetim) Karşısında (Yeni) Bölge(sel)cilik (Yönetişim)”, Bölgesel Kalkınma ve Yönetişim Sempozyumu Bildiriler Kitabı (7-8 Eylül), ss.233-56.
- EDLER, J., GERORGHIOU, L. (2007), “Public Procurement and Innovation- Resurrecting the Demand Side”, *Research Policy*, 36, pp.949-63.
- EDLER, J. ve diğerleri (2015), “The Meaning and Limitations of Public Procurement for Innovation: A Supplier’s Experience”, içinde: içinde: *Public Procurement for Innovation*, (ed. Charles Edquist ve diğerleri), Edward Elgar Publishing, UK.
- EDQUIST, C. ve diğerleri (2015), “Introduction”, içinde: içinde: *Public Procurement for Innovation*, (ed. Charles Edquist ve diğerleri), Edward Elgar Publishing, UK.
- EDQUIST, C. (2013), “Innovation Procurement: What Is It and What Does It Mean for Grand Challenges, Growth and Employment”, *Keynote Speech at Expert Workshop on the Measurement of Public Procurement of Innovation*, February.
- EDQUIST, C. (2009), “Public Procurement for Innovation (PPI)- A Pilot Study”, *CIRCLE Working Paper*, Working Paper No. 2009/13, December.
- EDQUIST, C., HOMMEN, L. (1998), *Government Technology Procurement and Innovation Theory*, March.
- ELÇİ, Ş., KARATAYLI, İ. ve KARATA, S. (2008), *Bölgesel İnovasyon Merkezleri: Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, TÜSİAD Yayını, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-12/477, Aralık, İstanbul.
- EUROPEAN COMMISSION (2015), *Innovation Procurement Around EU Levels*, <http://ec.europa.eu/digital-agenda/en/news/innovation-procurement-initiatives-around-europe>, (10.10.2015).
- GAVRAS, A. ve diğerleri (t.y.), *Procurement as an Innovation Instruments*, INNO-UTILITIES, (<http://www.inno-utilities.org/public/Documents/Inno-Utilities-Book.pdf>)
- GEORGHIOU, L. ve diğerleri (2014), “Public Procurement as Innovation Policy Tool: Choice, Design and Assessment”, *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 86, 1-12.

- GÜÇERİ, İ., KARAMAN, M. A. (2013), “Vergi İndirimlerinin Özel Sektör Ar-Ge Stratejisindeki Rolü”, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 3. Sanayi Şurası (20-21-22 Kasım), Ankara, ss.1-12, (www.sanayi-surasi.gov.tr/?sunumlar).
- IŞIK, N., KILINÇ, E. C. (2011), “Bölgesel Kalkınmada Ar-Ge ve İnovasyonun Önemi: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim, 6(2), ss.9-54.
- İZKA (2012), İzmir Bölgesel Yenilik Stratejisi, İzmir.
- KALKINMA BAKANLIĞI (2013), Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara.
- KARA, M. (2008), Bölgesel Rekabet Edebilirlik Kavramı ve Bölgesel Kalkınma Politikalarına Yansımaları, DPT Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT: 2774, Ankara.
- KATTEL, R., LEMBER, V. (2010), “Public Procurement as an Industrial Policy Tool: An Option for Developing Countries?”, *Journal of Public Procurement*, Vol. 10, Issue 3, Fall, pp.368-404.
- KESKİN, H., SUNGUR, O. (2010), “Bölge Politika Ekseninde Yaşanan Dönüşüm: Türkiye’de Kalkınma Planlarında Bölgesel Politikaların Değişimi”, *Munich Personal RePEc Archive Paper*, No. 46574, May, ss.1-22.
- KUMRAL, N. (2006), “Bölgesel Rekabet Gücünü Arttırmaya Yönelik Politikalar”, Bölgesel Kalkınma ve Yönetişim Sempozyumu Bildiriler Kitabı (7-8 Eylül), ss.275-87.
- LENGER, Aykut (2006), “Bölgesel Yenilik Sistemleri ve Devletin Rolü: Türkiye’deki Kurumsal Yapı ve Devlet Üniversiteleri”, (http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyaları/51/PDF2006_2_13.pdf), ss.141-55.
- NYRI, L., OSIMO, D., ÖZCİVELEK, R., CENTENO, C. ve CABRERA, M. (2007), Public Procurement for the Promotion of R&D and Innovation in ICT, EUR 22671 EN, Spain.
- OECD (2009), How Regions Grow?, OECD Policy Brief, March.
- OECD (2004), *OSLO Manual The Measurement of Scientific and Technological Activities*,
- ÖZER, Y. E. (2007), “Küresel Rekabet-Bölgesel Kalkınma Ajansları ve Türkiye”, *Review of Social, Economic and Business Studies*, Vol. 9/10, pp.389-408.
- ROLFSTAM, M. (2014), Public Procurement as a Means to Stimulate Innovation for a Better World: A Matter of Knowledge Management”, Paper Prepared For The 3rd Lundvall Symposium (13-14 March), Utzon Center, Aalborg, Denmark.
- ROLFSTAM, M. (2012), “An Institutional Approach to Research on Public Procurement of Innovation”, *The European Journal of Social Science Research*, 25(3), pp.303-321.
- SAKAL, M. (2010), Bölgesel Kalkınma Sürecinde Kalkınma Ajansları, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (2007), Bölgesel Rekabet Edebilirlik Operasyonel Programı, Ankara, Ekim.
- STUTY, C. (2011), *Public Procurement for Innovation as a Tool for Stimulating Sustainable Innovation- A Cross Country Comparison, Master Thesis Under Joint Supervision of Utrecht University and The International Institute for Industrial Environmental Economics at Lund University, August.*

- THE KONKURRENSVERKET (2015), *News: The Swedish Competition Agency and VINNOVA Collaborate on Innovation Procurement*, <http://www.konkurrensverket.se/en/new/the-swedish-competition-authority-and-vinnova-collaborate-on-innovation-procurement/>, (10.10.2015).
- TUNCEL, C. O., BAKIR, H. (2010), “Yenilik Temelli Bir Bölgesel Gelişme Sürecinde Kalkınma Ajanslarının Yeri”, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C. 1, S. 4, ss.19-41.
- TSIPOURI, L. (2015), “Public Procurement of Innovation” *EC Innovation for Growth-Policy Brief Policy Brief No. 2*, http://wc.europa.eu/research/innovation-union/pdf/expert-groups/i4g-reports/i4g_policy_brief_2_-_public_procurement.pdf, (10.10.2015).
- UK Department for Environment, Food and Rural Affairs (2006), *Procuring the Future Sustainable Procurement National Action Plan: Recommendations from the Forward Commitment Procurement Sustainable Procurement Task Force*, DEFRA, London.
- UK Department for Business, Innovation and Skills (2011), *Delivering Best Value Through Innovation: Forward Commitment Procurement*, BIS, London, URN 11/1054.
- UK Technology Strategy Board (2015), *Innovate UK*, May.
- UYARRA, E. ve diğerleri (2013), “Public Procurement of Innovation: The UK Case”, içinde: *Public Procurement, Innovation and Policy*, (ed. Veiko Lember and Tarmo Kalvet), Springer.
- ÜNÜBOL, N. (2012), Kamu Alım Piyasalarının Etkinliğinde Rekabetin Rolü: Rekabetin Korunması, Sağlanması ve Rekabet Savunuculuğu, Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No: 119, Ankara.
- WAYERMEYER, R. (2010), “Linking Developmental Deliverables to Public Sector Contracts”, paper presented at *Workshop on Designing Efficient Public Procurement Policies to Foster Technology Transfer and Development Capacity in Emerging Markets (1-2 October)*, İstanbul.
- WINTJES, R. (2011), “Demand-Side Innovation Policy at Regional Level”, October, Brussels, (http://www.isi.fraunhofer.de/isi-wAssets/docs/p/de/events/rim_workshop_10-2011/5_demand-side_innovation_policy_at_regional_level.pdf)
- VALOVIRTA, Ville (2015), “Building Capability for Public Procurement of Innovation”, içinde: *Public Procurement for Innovation*, (ed. Charles Edquist ve diğerleri), Edward Elgar Publishing, UK.
- VECCHIATO, R., ROVEDA, C. (2014), “Foresight for Public Procurement and Regional Innovation Policy: The Case of Lombardy”, *Research Policy*, 43, pp.438-50.
- VINNOVA (2015), *About VINNOVA*, <http://www.vinnova.se/en/About-VINNOVA>, (10.10.2015).
- YÜLEK M. A., TİRYAKİOĞLU, M. (2013), “Kalkınma Temelli Kamu Alımı Politikaları: Politika Deneyimleri ve Literatürden Seçilmiş Örnekler”, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 3. Sanayi Şurası (20-21-22 Kasım), Ankara, ss.1-12, (www.sanayisurasi.gov.tr/?sunumlar).

BAŞKAN- Bir tehlikeli sulara girdi, onun için ben başka da bir değerlendirme olmadığına göre Oturumu hepinize ilginiz ve katılımınız dolayısıyla teşekkür ediyorum.

Oturumu burada kapatıyorum. (Alkışlar)

SUNUCU- Arkadaşlar bu aradan sonra Genel Kurulumuz var. Genel Kurulun arkasında amfi tiyatroya hep birlikte gidip bir aile fotoğrafı çekeceğiz. Öncelikle Genel Kurulumuz.

Öğleden sonra saat 2’de de Panel. Panel konumuzu dün de duyurmuŐtum. “Yeni Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı” üzerine. 4 panelist hocamız var. Adnan Gerçek, Yusuf Karakoç, Ali Çelikkaya ve Ateş Oktar hocalarımız. Oturum Başkanlığını Birol Naci Muter Hocamız yapacak.

Duyuruyorum.





31.TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

PANEL



YENİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ
YASA TASARISI
PANEL
18 Mayıs 2016

Oturum Başkanı: Naci Birol MUTER



PROF. DR. NACİ BİROL MUTER (Başkan)-...o bakımdan ben hemen arkadaşlarımızın isimlerini okuyayım. İsimlerini okuduğum arkadaşlar buraya gelsin.

Adnan Gerçek, Sayın Profesör Adnan Gerçek. Burada.

Sayın Profesör Ateş Oktar.

Sayın Profesör Ali Çelikkaya.

Ve Yusuf Karakoç.

Şimdi Veli Hocaya sorayım hatıra fotoğrafını başlamadan mı çekelim, sonra mı çekeriz?

Zaten şu anda havuz cazibesi bayağı azaldı mevcut o bakımdan.

Uzadı yine, Kurultay uzayınca.

Evet, arkadaşların genel eğilimi en kalabalık nokta şu anda bulunmuştur diyorlar. Onun için hemen çektirelim daha iyi. Evet, fotoğraf burada çekilecek. Yalnız isterseniz şöyle durulsun. Yukarı kimse çıkmasın, biz de aşağıya inmeyelim. İsteyen çıksın yukarı tabii de.

(Fotoğraf çekimi)

BAŞKAN- Herhalde nihayet başlama aşamasına geldik Panel için.

Ben yalnız ismimle ilgili ufak bir vurgu yapayım. Naci Birol Muter, doğru da yerleri değişik. Günlük hayatta hep Naci kullanıldığı için okula gittiğimde yoklama yapılmış Hoca Birol diye okumuş, sonra sordu ismi okunmayan var mı diye? Ben elimi kaldırdım benim okunmadı diye. Okudum

ya dedi. Meğer Birol diye okumuş. Yani benim alıştığım isim Naci olduğu için orada da öyle bir şey yaşamıştım. İki ismin bazen böyle sorunu oluyor.

Evet, şimdi bugünkü Panel mevzuumuz “Yeni Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasa Tasarısı.” İlk Oturumların birinde de aynı konu işlendi ama burada mutlaka oradan çok daha geniş şekilde işleme imkânı ortaya çıkacak. Toplumun yaşayan bir organizma olduğu için açıktır ki gelişen teknoloji ekonomik hayata bağlı olarak yeni vergi potansiyeli doğmakta, bazı vergi potansiyelleri de minimize olmakta, hatta geçerliliği ortadan kalkmakta ve vergi yasalarında değişiklik yapma zorunluluğu ortaya çıkmakta ve de uygulamadan ortaya çıkan bazı sorunlar da bu yeni yasa tasarısına ışık tutmakta.

Onun için vergi kanunlarının yenilenmesi her ülkede yaşanan bir gerçek. Ancak tabii geçenki oturumunda İlhami Hocanın söylediği gibi, yani reform mu, deform mu filan sorunu ortaya çıkıyor. Belki o konuda değişik görüşler olabilir. Yani kanunun yenilenmesindeki güdülen amaç vergi tabanının genişletilmesidir, vergi gelirlerini artırıcı önlemler alınmasıdır. Mükellefi rahatsız eden uygulamalar varsa onların hafifletilmesi, mümkünse ortadan kaldırılmasıdır. Vergi potansiyelinin tümünü kullanmak istenmesidir, vesaire vesaire.

O bakımdan burada benim görevim tabii en az konuşmaktır.

Şimdi burada konuşmacı arkadaşlarımızı yeniden size isimlerini veya özgeçmişlerinden bahsetmeye herhalde ihtiyaç yok. Çünkü herkes yıllardan beri birbirimizi tanıyoruz.

İlk sözü Ateş Hocama vereyim. Lütfen siz başlayın.

PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)- Teşekkür ederim Sayın Başkanım.

Süre bakımından herhalde 20 dakika mı düşünüyorsunuz? 15-20 arası diyelim, maksimum 20.

Değerli Hocalarım, hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bu panelde görev alacağımı öğrenmemin üzerinden çok uzun bir zaman geçmedi, yani birkaç hafta önce öğrendim. Özellikle bana bu fırsatı veren çok değerli Mali Bölüm Başkanımız Sayın Doçent Doktor Veli Kargı Hocamıza şükranlarımı sunuyorum. Ayrıca tabii bu çok güzel organizasyondan dolayı da ayrıca teşekkür ediyorum. Çok güzel birkaç gün geçirdik, geçirmeye de galiba devam edeceğiz daha yarına kadar.

Şimdi tabii bu çok eski bir hikâyeye malum. Benden çok daha fazla üzerinde çalışan hocalarımız da var. Örneğin Adnan Gerçek Hocam. Artık yani profesyonel gelir vergisi tasarısı o konuda değerlendirme yapma uzmanı. Çünkü gerçekten birkaç defa da dinledim kendisini. O herhalde daha ayrıntılı bazı hususlara değinecek. Ben genel bir survey, genel bir bakış mahiyetinde bir şeyler söylemek istiyorum.

Gelir vergilemesinde dönüşüm diye böyle biraz iddialı bir başlık oldu ama altı o kadar iddialı olmayabilir. Ama gerçekten bir dönüşüm olduğunu düşünüyorum son yapılan çalışmaların.

Çok kısa bir tarihçeyle başlayayım uygun görürseniz. Tabii neden bundan bahsedeceğim? Çünkü böyle bir dönüşüme ihtiyaç var mıydı, yok muydu, zaten Gelir Vergisi vardı Kurumlar Vergisi de vardı. Bunlar varken ve yıllardan beri uygulana gelmekte iken neden tekrar böyle bir dönüşüm ihtiyacı ya da değişiklik ihtiyacı duyuldu. Kapsamlı demiyorum, çünkü çok kapsamlı bir değişiklik değil kanaatimce.

Şimdi ilkel örnekleri eski Roma, belki çok daha öncesine kadar gidiyor gelir vergisinin, ama bugünkü anlamda, çağdaş anlamıyla 18. Yüzyılın sonlarından itibaren uygulanmaya başlandığı çeşitli kaynaklarda belirtiliyor. Malum Napolyon savaşları sırasında 1790'larda ilk defa gelir vergisi adı altında "income tax" olarak yani ilk defa uygulanmasına başlanıyor. İşte müteaddit defalar, birkaç defa savaş bitince kaldırılıyor, savaş yeniden başlayınca tekrar konuyor filan. Ve nihayet bu 1842'de, yani kayıtlara göre öyle tabii. Orijinal arşiv çalışması yapmadım ama güvendiğimiz kaynaklarda ifade edildiği gibi. 1842 yılında yeniden konuluyor ve artık kalıcı hale geliyor.

Hemen bunun ardından Amerika Birleşik Devletlerinde 1913'te, İsviçre'de 1916'da, Almanya'da 1925'de, Fransa'da 1948'de. Tabii biraz öncesinde sonrasında değişiklikler var ama uygulanmaya başlandığını görüyoruz.

Tabii sanayi devriminin etkisiyle, şirketleşmenin, kurumsallaşmanın yaygınlaşmasıyla birlikte bir de Kurumlar Vergisi bunun yanına geliyor ya da kurumları vergilendiren, kurum gelirlerini ya da kazançlarını konu alan bir vergi olan Kurumlar Vergisi, kurum geliri vergisi. Esas olarak sermaye şirketlerini kazançlarını konu alan, mükellef olarak da sermaye şirketlerine yönelen bir vergi.

Bu da 19.Yüzyılın ortalarından 1850'ler filan civarında uygulanmaya başlanan bir vergi. Ancak tabii hepimizin malumu Tabii bunları maliyecilere anlatmak çok kolay da değil, çünkü bu çeşitli yerlerde, işte odalarda, barolarda vesaire de konuştuk ama kimse bu konunun uzmanı değil ya da uzmanlar varsa da işte bazı uygulamacılar vardı ama burada herkes konuyu bildiği için belki bildiklerimizin tekrarı. Ama farklı bir sistematik içinde bir özet olarak kabul edebilirsiniz.

Gelir Vergisinin dışında işte bir Kurumlar Vergisine ihtiyaç olmadığı görüşü, yani malum bu entegrasyon teorisi, tümleşme, bütünleşme teorisi diye bilinen teori de uzun süre tartışılıyor. Fakat öyle anlaşılıyor ki tabii entegrasyon teorisi değil de ayrı bir Kurumlar Vergisinin ya da kurum kazançlarının ayrı vergilendirilmesini öneren görüş ya da teori ağırlıklı olarak uygulanıyor daha sonra entegrasyon teorisi uygulanmıyor. Yani en azından bizim bildiğimiz ülkelerde, önümüzdeki ülkelerde yok. Başka bir yerde bir örneğini ben duymadım, belki varsa hocalarımızın katkısıyla onu da tespit etmiş oluruz.

Bu tartışma hala devam ediyor ama malum. Yani güncel bir tartışma da aynı zamanda. Hâlâ entegrasyon teorisi, yani Kurumlar Vergisi kaldırılсын şeklinde. Yani şu an tasarıda yer alan bu değil tabii ki. Kurumlar Vergisinin hiç olmaması. Zaten kurumların ortaklarının, kurumları oluşturanların son safhada gerçek kişiler olduğu, dolayısıyla da kurum faaliyetinden elde ettikleri kazançların da netice itibarıyla o gerçek kişilerin geliri olarak Gelir Vergisine tabii tutulacağı görüş ve düşüncesiyle bu ekseninde ileri sürülen görüşler çerçevesinde Kurumlar Vergisine ihtiyaç olmadığı bugün de ifade ediliyor.

Yine çok hızlıca Osmanlıya kısaca gelirsek. Malum yine 1707, 1714 tarihli iki ayrı Temettü Vergisi uygulamamız var, kanunlarımız var. Hem gerçek kişi hem kurum gelirlerini vergilendiren. Bu arada gelir ve kazanç kelimeleri vergi teorisi ve Vergi Hukuku dilinde farklı anlamlar yüklenen kelimeler. Mesela normal gelirin öznel, sübjektif bir kavram olduğunu, gerçek kişi gelirin ifade ettiğini. Oysa kazancın objektif bir kavram olduğunu, hükmi şahısların ve kurumların gelirlerinin kazanç olarak nitelendirilmesinin daha doğru olduğunu belirtiyor eserlerinde. Yani böyle bazı nüanslar da var tabii arada.

Sonra malum Cumhuriyet döneminde 1925 yılında Aşırın kaldırılmasıyla birlikte kazanç vergisi yürürlüğe konuluyor ama kazanç vergisi Aşırın konu aldığı alanları vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi değil. Bilindiği gibi 1960 yılına kadar zaten tarım kesimi ve tarım kazançları kazanç vergisi kapsamında da yer almıyor. 50 yılında yürürlüğe giren eski Gelir Vergisi Kanunu, Mülga Gelir Vergisi Kanunu kapsamında da yer almıyor.

Ama asıl büyük adım 1950'de tabii ki atılıyor. 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu üçlüsü kabul ediliyor ve sonra da sırasıyla yerlerini halen yürürlükte bulunan 193, 5520 ve 213 sayılı Kanunlara bırakıyor.

193 sayılı, yani halen yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunumuzun o mülga 5421 sayılı eski Gelir Vergisi Kanunundan farkı tabii işte tarımı da kapsıyor olması, tarım kazanç vergilemesi çerçevesinde kapsıyor olması sadece.

Kurumlar Vergisi 2006 yılında şu anda yürürlükte bulunan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi 2006 yılında kabul edilerek yürürlüğe giriyor. Bu yeni kanunda da eskisine, yani o ta 1950'den beri yürürlükte bulunan eski Mülga Kurumlar Vergisi Kanununa nazaran birtakım belki küreselleşmeyle filan da daha fazla ve işte Türkiye'nin daha dışa açık hale gelmesiyle daha fazla aşına olduğumuz bazı kavramlar ve kurumlar giriyor kanuna.

Özellikle Vergi Güvenlik Önlemleri diye de adlandırılan, işte... yabancı kurum, kurumlar rejimi, transfer fiyatlandırması kavramı, örtülü sermaye ile ilgili özellikle tereddütlere, uyuşmazlıklara sebebiyet veren bazı hususların yeniden düzenlenmesi dışında Kurumlar Vergisi Kanununda aslında çok fazla bir şey de görmüyoruz; yeni Kurumlar Vergisi Kanunumuzda.

Sadece yine her zamanki söylenen şey, işte madde sayısının azalmış olması, sadeleşmiş olması ve muhtemelen çok somut. Kimsenin aksini iddia edemeyeceği bir şey vardır ki tabii ki ek maddeler, mükerrer maddeler ortadan tamamen kalkmış oluyor, biraz temizleniyor yani etrafı, ardı filan ve geçici maddeler de tabii ki az oluyor.

Yeni bir vergi kanunu için yapılan çalışmalar, yani ben yaklaşık 10 yıldır filan duyuyorum. Yani Gelir Vergisi Kanunu, zaten bütün kanunların değiştirilmesi gerektiği yönünde bir düşünce hep vardı. En azından değişen koşullara göre yeniden yazılması gerektiği, yeni ihtiyaçların işte karşılanması gerektiği yönünde.

2006 yılında tamamen yenilenen Kurumlar Vergisi Kanunu da bu değişiklikten bir şekilde nasibini almasının nedeni, alacak olmasının nedeni muhtemelen tabii bu iki kanunun birleştirilmesinin artık bir proje olarak ortaya konulmuş olması.

Tasarıya şöyle bakarsak tasarıda neler var? Gelir Vergisi, ben buna gelir vergileri diyorum. Çünkü sonuçta Kurumlar Vergisi de aslında malumunuz gelir üzerinden alınan iki vergiden biri, yani Batı dillerinde karşılıkları da öyle nitekim.

Gerçek kişi geliri vergisi, Kurum Geliri Vergisi. Ama Gelir Vergisi dediğimiz zaman verginin konusu Gelir Vergisi tabiri ifade ederken, vurgularken, Gelir Vergisi denirken Kurumlar Vergisinde mükellefler vurgulanıyor. Yani mükellefin tanımlandığı bir başlık var. Kurumlar Vergisi, kurum geliri vergisi değil ama tabii ki teoride de bu alternatif kullanımlar gerek Türkiye'de, özellikle de Batıda oldukça yaygın.

Şimdi gerekçe belki çok defa tekrarlanmıştır ama çok kısaca işte birtakım hedefler konmuş gerekçede. Bunun üzerinde çok durmayacağım ama etkin, basit, adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak. İşte sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek. Yani bu hedeflere baktığımız zaman hiçbir zaman kimsenin aksini zaten “Hayır öyle olmasın da şöyle olsun” diyemeyeceği hedefler bunlar. Yani 2 kere 2 4 olsun filan deniyor yani; tabii kimse 5 olsun filan demeyecek.

İstihdam ve üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek hedeflerden bir başkası. Vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini artırmak. Kimse aksini iddia edemez ama nasıl yapılacağı konusunda tabii ki zannediyorum çok tartışma götürür bir konu bu. Gönüllü uyum nasıl olacak, sağlanacak, kayıtlılık düzeyi nasıl artacak ki kayıtlılık düzeyi zaten hangi kanunu çıkartırsak çıkartalım kayıt dışı ekonominin boyutları. Yani en azından yarı yarıya, yüzde 50 ve belki de bir o kadar bir misli, yani bir kayıtlı kadar da kayıt dışı varsa çok fazla bir etkisi olacağını da sanmıyorum vergi yasalarında düzenleme ve değişikliklerin.

Bölgesel gelişmiş farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak. Hedefler bunlar. Bir de ilkeler var. Şimdi hedeflerle ilkeler de birbirine karışıyor. Yani hedef ne demek ilke ne demek. Şimdi burada benzer şeyler ilkelerde de yer alıyor. Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi. İşte yine vergiye gönül uyumunun artırılması, kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması hedeflerde de vardı. İşte vergi tabanının gerçekleştirilmesi, vergi adaletinin geliştirilmesi bizim stratejik planlara benzemiş yani. Biraz cümleyi eğip bükerseniz ilke oluyor, biraz daha şöyle 45 derece sola çevirirseniz hedef oluyor gibi oldu.

Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi. Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması, yürütmeye esneklik ve etkinliğin artırılmasının ne olduğunu biliyoruz hepimiz. Yani yürütmeye ve idareye olabildiğince geniş yetkiler verilmesi demek oluyor tabii ki.

Hükümlerin tek bir kanunda bir araya getirilmesine niye ihtiyaç duyulmuş? İşte burada da birtakım şeyler, nedenler sıralanmış. Türkiye'nin dış dünyaya daha fazla açılmış olması niye tek kanun ihtiyacını doğuruyor? Onu bilmiyoruz ama böyle bir gerekçe var.

Serbest piyasa ekonomisinin her alanda uygulanmaya başlanması, yani iki ayrı kanun olunca uygulanamaz. Ben iki ayrı kanuna mutlak taraftar, tek kanuna da tek kanuna da mutlak karşı olan birisi değilim. Onu hemen belirteyim. Ama gerekçelerle, hedeflerle, ilkelerde, nedenlerle sonuç arasında bağlantıyı kurmakta biraz tabii zorlanabiliyorum.

Ekonomideki değişimlere uygunluğu sağlanması için yapılan düzenlemelerin bütünlük arz etmesi dolayısıyla sistematik bozulması. İşte kanun basit, sade, anlaşılabilir olmaktan uzakta. Yani tek kanun olunca daha basit, daha sade ve daha kolay anlaşılabilir olacağı şeklinde bir düşünce var. Tabii bu mümkündür de. Yani ama mümkün olmayabilir de muhtemelen. Aksi görüşleri biraz sonra hocalarım da aktaracaklar.

Yine madde sayısının 210'u aşması toplam ek... geçiciler filan vesaire. Şimdi 126'ydı zaten. İşte ikisi birleşip 90 oluyor. Tabii kurumlarla birlikte çok daha fazla. 126 ana madde sayısı Gelir Vergisinde, 38 Kurumlar Vergisi ekleri filan tabii toplam gelir, kurumlar toplamı herhalde 300'e yakın oluyor tahmin ediyorum. Değil mi bilmiyorum, Adnan Hocam da bir rakam vermişti daha önce.

210 sadece Gelir Vergisi Kanunundaki madde sayısı. Madde sayısı azalıyor bu olumlu bir gelişme. Maddelerin hacim olarak daha uzadığı, daha hacimli olduğu yönündeki eleştirilere rağmen sayının azalması olumlu etki yaratabilir.

Geçici maddeler, hakikaten temel düzenlemeler geçici maddelerde yer alıyor. 20-30 yıllık geçici maddeler vardı, bir türlü geçmiyordu bunlar. Sonra zaten çoğu metnin içerisine alındı, geçmişte de bu böyle oldu.

Tabii mükerrerlikler var şüphesiz ki, bir neden de bu. Yani işte aynı hükümler hem Gelir Vergisi Kanununda, hem Kurumlar Vergisi Kanununda var. Mükerrerliklerin önlenmesi.

Dikkat çeken hususlar neler? Şimdi gelir tabiri hem kişisel gelir vergisine, hem de kurumlar vergisini kapsayacak şekilde Gelir Vergisi tabiri kullanılıyor. Yani bu uzun süre alışılması zor olacak, ama Gelir Vergisini işte Anayasanın 73'üncü maddesindeki mali güç ilkesiyle bağlantısı, öznel, subjektif bir vergi olması, kişisel özelliği, Kurumlar Vergisinin ya da kurum vergilemesinin objektif, nesnel, tabii ki mali güçle bağlantılı ama daha dolaylı olarak bağlantısı var. Bu özellikleriyle bir araya gelmesi biraz böyle sanki elmayla armudu toplamak gibi acaba? Zaten toplanmıyor da yani, iç içe geçmiyor. Aynı maddede Gelir Vergisi, kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi. Şöyle diyeyim: Gerçek kişilerle ve kurumlarla ilgili hükümler aynı maddelerde bir arada alt alta sıralanmış olarak duruyor.

Tanımlar kısmı, başlangıç kısmında tanımlara yer verilmiş ama Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik var malum. Bu yönetmeliğe sanki uygun olsun diye usulen tanımlara yer verilmiş gibi görünüyor. Çünkü o yönetmeliğe uygun olmazsanız, uygun hale getirmezseniz biliyorsunuz olmuyor. Mutlaka ona göre hazırlamak lazım.

Tanımlandırma burada, kanunda belki 50 tane tanım varsa oraya konulması gereken burada 5-6 tane tanım var. Bu da sanki biraz görünüşte, yani göstermelik olmuş gibi. O yüzden çok eksik bir madde hakikaten tanımlar maddesi.

Gelir unsurları sıralamasında serbest meslek kazançları ile ücretlerin yer değiştirmesi sistematik açıdan son derece de uygun. Üçü de çünkü iş yeri, işletme ve iş yeri gelirleri arka arkaya gelmiş.

Yine gelir unsuru olan ve dolayısıyla geliri oluşturan kazanç ve iratlar yerine kurumlar kazançları ile karışmaması için "Gelirler" denmiş. Artık bir öteden beri öğrenci gelirler dediği zaman filan bu olmaz kazanç ve iratlar de derdik. Şimdi artık gelirler denecek. Demek ki gelirler deyince gerçek kişi gelirlerini anlayacağız. Dolayısıyla kurum kazançlarını onun dışında tutacağız.

Yine tam mükellefiyet koşullarından bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturma koşulu, 12 aylık kesintisiz bir dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalma olarak değiştiriliyor. Bu Avrupa Birliği müktesebatına filan uygun tabii ama bir takvim yıllık olma özelliğine bir istisna gelmiş oluyor burada. Artık takvim yıllık değil yıllık oluyor gelir. 12 aylık herhangi bir dönem. Yani demek ki özel hesap dönemi gibi filan düşünmek lazım.

Yine burada çok ilginç başka bir düzenleme var. Durumları bu koşula uysa bile Türkiye'de yerleşmesi sayılmayan iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen kimselerin muaflık süresi 3 tam yıl ile sınırlandırılıyor. Yani iş adamı, uzman, memur ve bunlara benzeyen kişi 3 yıldan fazla kalırsa tam mükellef olacak. Yani diyeceğiz ki sen kendi memle-

ketindeki, dünyanın her yerindeki gelirlerinin vergisini bize öde bakalım diyeceğiz. Ama öte yandan gezmeye gelen, eğlenmeye gelen, bu otelde veya işte burada yazlık bir yerde kalmaya gelip oturan. Ne yapıyorsun dendiği zaman “Geziyorum, yatıyorum, oturuyorum” diyen bir kimse için böyle bir sınırlama yok.

Dolayısıyla, belli bir amaçla gelmişse 3 yıl sınırlaması var. Amaçsız gelmişse herhangi bir sınırlama yer almıyor. Ayrıca tabii yine eğitim, tedavi için gelenlerde de böyle bir sınırlama yer almıyor. Bu kişiler zaten daha mükellef olarak vergiye tabi Türkiye’deki gelirleri üzerinden. Bunları tam mükellef yapmak ne gibi bir yarar sağlayacak? Onu çok bilemiyoruz. Tabii burada Almanlar yapıyor biz de yapalım düşüncesi var ama tabii burada ülkeleri de birbiriyle karşılaştırırken kendi özelliklerini de dikkate almak herhalde gerekir. Yani Türkiye sermaye ihraç eden bir ülke midir, ithal eden bir ülke midir? Kişi başına düşen milli gelir mukayesesinde baktığımız zaman diğer ülkelerle aramızda ne gibi benzerlikler, farklılıklar var?

Yine istisnalar ilgili buldukları gelir unsurların yer aldığı bölümlere aktarılmış. Doğan Hoca-
nın kitabında da öyle. Doğru olmuş yani, herhalde hocam kitabımızdan yararlanılmış, çünkü ayrı bir yerde kanundaki mevcut sistematik içinde değil. Ama muafıklar nedense başlangıç, birinci kısımda kalmış. Muafıkları da ilişkilendirmek mümkün müydü? Belki mümkün olabilirdi, çünkü sadece istisnalar gelir unsurlarının ilgili olduğu yerlerde. Muafıklar her zamanki yerinde duruyor.

Özel okul ve hastanelerin yanı sıra bu da önemli, olumlu bir düzenleme. Laboratuvar, bakımevi, benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançların da ticari kazanç olduğu belirtilmiş. Ama şu dış protezciliği gerçekten bir sorun oldu çıktı. Neden? Çünkü aslında ticari kazanç olması gereken dış protezciliğinde elde edilen kazançlar vaktiyle, bunlar herhalde dış hekimleri de nasıl olsa serbest meslek erbabı, protezci de yandaki odada çalışıyor, o da serbest meslek erbabı olsun bari onunki de serbest meslek kazancı olsun diye serbest meslek kazancı olarak sayılmıştı. Sonra ticari kazançlar arasına 10 yıl kadar önce aktarıldığı zaman şimdi tamamen kaldırsanız kanundan bu sefer dış protezcilerinin vergiden muaf olduğu gibi bir düşünce ortaya çıkacağı için orada vurgulandı bir kez daha. E, şimdi bir daha artık yeni kanunda da tekrar dış protezciliğini oraya koymanın ne kadar anlamı var bilmiyorum. Çünkü porselen diş yapanla porselen tabak yapan arasında herhalde o anlamda çok fazla veya başka protez, bacak protezi yapan nasıl ticari kazanç elde ediyorsa. Onu artık tarihi yorum yapıp da yanlırlar diye düşünmek artık şimdiden, bu aşamadan sonra çok anlamlı değil.

Çok hayırlı bir düzenleme coberlik işlerinden kurtulduk. Anlamı çok açıklık olmayan coberlik işleri tabiri nihayet kaldırıldı, ama gerekçede ne olur ne olmaz diye son cümleye “coberlik işlerinden elde edilen kazançlar da bu hükme dâhildir” demişler. Hani belki başka bir şeyse bu coberlik. Ne olduğunu öğrenciler sorduğu zaman hiç cevap veremediğim bir konudur. Kime sorduysam bilmedi. Galata Bankerleri Tarihiyle ilgili kitapları bile araştırmıştım. En kıdemli Hocamız Selahattin Hocam bilmiyorum, Selahattin Hocam coberlik işleriyle ilgili bir değerlendirme yapar mı? Ama yani yanlış anlaşılmaya müsait tabii ki. Bir torba hüküm olarak orada duruyor, yani çok gerekirse cobersin sen deyip vergilendiriveririz filan gibi düşünülmüş olabilir.

Gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işlerinden elde edilen kazançların ticari kazançların olması, nihayet bunların ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılmış olmaları şartına bağlandı. Bu da şu gök taşı düştükten sonra ticari organizasyon daha bir gündeme geldi. Köylüler gök taşı parçalarını ticari

organizasyon kurup topluyor. Onun için bunlar hem gelir hem KDV'ye tabii filan diye biliyorsunuz gazetelerde bir şeyler çıktı. Ama ticari organizasyonun ne olduğu yine belli olmayacağı için orada muhtemelen tekrar birtakım sorunlar ortaya çıkacak herhalde.

Asıl büyük bence, çok flaş gelişme özel inşaatlarda. Hem taahhüde bağlı, bence kanunun en önemli yeri orası. Yani daha kimse başına, vatandaş daha doğrusu başına oradan ne geleceğini tam bilmiyor ama.

Bir defa yıllara yayılı diliyorum ben, yıllara yaygın biraz düşük, ya yıllara sâri ya birden fazla sirayet eden, yıllara yayılı inşaat onarma işlerinin taahhüde dayalı işler olduğu ilk defa madde başlığında belirtildi. Eskiden taahhüde bağlı mıdır değil midir böyle karine ile bulmak gerekmekteydi.

Yine her o işin hâsılat ve defterlerini ayrı, hâsılat ve giderlerini ayrı ayrı defterlerde takip edilmesi gerektiği gibi bir hüküm vardı. Tabii bunu artık bugün muhasebenin ulaştığı bugünkü teknik düzeyde aynı defterde, muavin hesaplarda filan pekâlâ takibi mümkün. Önemli olan bunların ayrı ayrı görülebilmesi.

Ayrıca farklı bir şey de, işin başlangıç tarihinin de artık tasarıda açık olarak yer aldığını biliyoruz. Başlangıç tarihinin ne olduğu belli değildi, bitim tarihi belliydi ama şu anda başlangıcı da belli.

Özel inşaat işlerinde, mesela başkasının arsasının üzerine taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari faaliyet. Bu faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç denmiş. Kat karşılığı inşaat işleri dâhil yine başkasına yaptırılan inşaatlarda yine hâsılat paylaşımı yoluna gidilirse arsa sahibinin kazancı da ticari kazanç oluyor. Bunun gibi çok fazla ayrıntıya girmek istemiyorum.

Bir de nitelikten çok bir de nicelik ölçütü geldi kanuna. Yani şöyle: Mesela taşınmazların brüt kapalı alanları toplamına göre, işte 1000 metre kareyi aşması, 500 metre kare ile 1000 metre kare arasında olması, 500 metre kareyi aşmaması gibi birtakım ölçütler geldi. Bunun tabii doğruluğu yanlışlığı ayrıca çok tartışmalı ama şimdi burada bunu hemen 10-15 dakikada zaten konuşmak mümkün değil. Sadece bir altını çizme bakımından.

Yine sadece Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yararlanabildiği bazı istisnalar gerçek kişileri de kapsayacak şekilde genişletildi diyelim.

Yine ancak istisna varlıkları elde tutma istisna, varlıkları elde tutma süresine göre kademelendirildi. Burada zaten artık herhalde bütün değerli hazırun, herkesin malumudur. İşte 2 tam yıldan sonra, 3 tam yıldan sonra, 4 tam yıldan sonra, 5 tam yıldan sonra satışta işte istisna oranları artıyor. Yani demek ki tersi de vergilendirme demek. Yüzde 40'ı istisna ise yüzde 60'ı vergi malum.

Yine bir farklılık, bazı şirketlerin çiftçi sayılması. Eskiden olmayan bir şeydi bu. Çiftçiler her halükarda gerçek kişilerdi. Gerçek kişi Ahmet, Mehmet, Ayşe, Fatma çiftçiyken şimdi belli koşulları sağlayan ticari şirketleri de artık çiftçi sayıldı. O koşulların ne olduğu çok fazla önemli değil belki.

Bunun dışında asgari geçim indiriminin adı çok isabetli olarak nihayet aslına rücu etti ve ücretlerde özel indirim olarak değişti. Zaten bu asgari geçim indirimi değildi. Üçüncü çocuk indirimi yüzde 5'ten yüzde 10'a çıkarıldı. Bu da yani eğer bir indirim söz konusuysa burada herhalde bunun yapılması da yerinde olmuştur.

Yine burada biraz önce ifade ettiğim gibi, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması şartıyla kat karşılığı inşaat işleri dâhil olmak üzere sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan ya da yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa ya da arsa payları da inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığını bakılmaksızın elden çıkarılmış sayılıyor. Yani bunlar hep yeni bir vergi yükünün geldiğinin göstergesi. Yani yeni Gelir Vergisi Kanunu gerçekten önemli bir vergi yükü getiriyor. Ama kime getiriyor? Mevcut mükelleflere getiriyor vergi yükünü. Yani kayıt dışına getirme kabiliyeti bir hayli sınırlı yine her zaman olduğu gibi. Tabii dolayısıyla da değer artış kazancı olarak bunun vergiye tabi tutulması söz konusu.

Burada da yine bazı yine kademeli bir tarife var. Bu kademelendirme böyle sanki mali güce göre vergileme ilkesini de çağrıştırıyor gibi gerçi ama iktisadi etkilerinin tabii çok iyi değerlendirilmesi lazım. Yani verginin her şey olmadığını, ekonomi üzerinde ne tür yansımaları olacağını değerlendirilmesini kastediyorum.

Bu detaylara çok fazla girmeyeceğim.

Geçici verginin dördüncü dönemi tabii ki kaldırılıyor. Ayrıca hemen şu karşınızdaki slâyтта birinci şey, fıkra. Gayrimenkul sermaye iratlarının safi tutarının tespitinde iş yeri kira gelirlerinde götürü gider indirimine son veriliyor. İş yeri kira gelirlerine götürü gider indirimine artık son veriliyor. Konut kira gelirlerinde ise hâsılat tutarına göre kademelendirilmiş olarak uygulanıyor ve belli bir tutarın üzerinde de artık istisna uygulanmıyor.

Gelir Vergisinde dördüncü dönemin, yani Ekim Kasım Aralık döneminin kaldırılmasının nedeni de beyanname verme sürelerinin birer ay öne alınması.

Yine herkes beyanname versin diye hep böyle bir slogan vardı, herkes beyanname vermeli. Herkes beyanname niye versin? İşte en azından herkesin bir vergisel kimliği olsun, kendisini vergi yükümlüsü gibi hissetsin, birtakım ödevleri yerine getirir ama hak talep etme durumunda olan birisi gibi hissetsin. Bir de birtakım indirimlerden yararlanabilsin diye. Tabii ki beyanname vermeyenlerin yararlanmayacağı pek çok indirim var. Şu andaki Gelir Vergisi Kanunumuzda işte 89'uncu madde, Kurumlar Vergisi Kanununda yine keza onun paraleli olan.

Vergi Güvenlik Önlemleri başlığı altında sayılanlar içinde yeni bir vergi güvenlik önlemi yok artık. Bu bana ait bir şey değil zaten, görünüyor ortada. Ama mesela servet beyanı vardı bir zamanlar. Servet beyanı yok, servet beyanı en önemli vergi güvenlik önlemiydi. Bu kayıt dışını takip anlamında etkili bir belki güvenlik önlemiydi. Onun dışında ne var? İşte transfer fiyatlandırması, kontrol eden yabancı kurum kazançları, örtülü sermaye. Bir de ne var? Emsal kira bedeli esas. Zaten 60 senedir var emsal kira bedeli. Yani yeni bir şey değil o, o anlamda.

Sonuca gelirsek, sonuçları, şekle ilişkin sonuçlar, esasa ilişkin sonuçlar diye ikiye ayırdım. Bir defa Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları birleştirilmiş olsa da her iki vergi de tek kanun içinde ayrı ayrı yaşıyor. Yani burada füzyon filan yok, iki vergi de var aynı kanun içinde. Ben okuduğum zaman, siz de okuduğunuz zaman ikisini de görebilirsiniz gayet açık bir şekilde. Yapıştırılmış birbirine. Yani şöyle, belli yerleri kesip ilgili yerlere yapıştırmışsınız. Öyle kes yapıştır yaparsak ikisinin de aynı yerde durduğunu görüyoruz.

Yeni yapının mükerrerliği önleme ve standardizasyonu sağlama bakımlarından olumlu olduğunu düşünüyorum, değerlendiriyorum gerçekten. Şunu, yani birleştirmeyi anlaşılması zor, zoru bir gerekçe olarak çok uygun görmüyorum kendi adıma. Yani, işte birleşti, madde uzadı, zor anlaşıyor. Bunu neticede vatandaş okumuyor zaten. Bunu okuyan vergi profesyonelleri okuyor. Zaten vatandaş okursa bu şey olur, yani hasta olan vatandaşın işte şeyden, Google'dan filan hastalığına çare bulmasına benzer ki çok vahim sonuçlar doğurabilir. O nedenle tabii ki profesyonellerin, vergi ile ilgili uzmanların, az çok belli bir eğitim düzeyinde olan insanların anlayabileceği şekilde olması yeterli. Tabii ki uzun olabilir, tabii ki karmaşık olabilir.

Bununla birlikte amaç ve ilkeleri farklı olan kişisel gelir vergisiyle kurumlar vergisini aynı kanunda bu şekilde bir araya getirilmesi her iki verginin fonksiyonları, amaçları arasındaki farklılıkları dikkate alındığında karmaşıklığa, en azından belli bir geçiş dönemi boyunca bazı uygulama güçlüklerine tabii ki yol açacak. O konuda hiç şüphe yok.

Esasa ilişkin sonuçlar. Genel gerekçe ve madde gerekçelerinde ayrıntılı sayılabilecek açıklamalara yer veriliyor ama tasarıyla öngörülen gelir vergisinin vergilemenin mali, yani fiskal ve mali olmayan, yani ekstra fiskal, iktisadi ve sosyal amaçlarıyla uyum derecesi. Bu çerçevede bu verginin yeni gelecek yükümlülüklerin gelir ve ikame etkilerinin boyutları. Amaç çatışmalarını hangi optimum noktasında ne şekilde asgariye indirebileceği yeni kanunun, tasarının kanunlaşması halinde. Gelir bölüşümü üzerindeki etkilerinin derecesi ve bu kapsamda fiili yansıma derecesi. Yani ne şekilde yansıyacak, kimlere yansıyacak, yansıyacak mı, yansımayacak mı, yükümlülükler kimlere geliyor?

Bu gibi hususlarda gerekçelerde tatmin edici bir bilgi yer almıyor. Çok özenle hazırlanmış aslında bence ama bu konular yine her zaman olduğu gibi biraz kenarından, arkasından dolaşmış gibi gözüküyor.

En önemli husus bence Vergi Usul Kanunu çalışmasıyla bir koordinasyon yok. Yani önce Gelir Vergisi Kanunu girecek. Gelir Vergisi Kanununda diyor ki, iş yeri Vergi Usul Kanunu madde 156'da tanımlanan yerdir. Ondan sonra Vergi Usul Kanunu değişecek iş yeri yeni Vergi Usul Kanununda bilmem kaçınıcı maddeye girecek. Hadi bakalım daha 2 ay içinde, 3 ay içinde ya da belki 15 gün içinde kanun eskiyecek.

Dolayısıyla, başka şeyler de var. Mesela, Vergi Usul Kanununda yer alan 2'nci maddede, 5'inci maddede –özür diliyorum düzeltiyorum- işte vergi planlamasını yasaklayan hükümler var. Yorum ve ispatla ilgili düzenlemeler var. Şimdi vergi planlaması yapamazsın. Yani Beps OECD'nin Eylem Planı Çerçevesinde de nitekim orada yansıması var. Biliyorsunuz 2015 yılında Kasımda Antalya'daki G20 Zirvesinde de imzalanan sözleşme çerçevesinde.

Şimdi vergi planlaması yapılamayacak. Peki, yeni gelen yükümlülüklerden mükellefler yasa sınırları içinde bir şekilde kısmen kurtulabilecekler mi, nasıl bir hareket alanları olacak? Bunlar da tam belli değil.

Terminoloji farklılıkları var. Gelir Vergisi Kanunu, hatta bu kanunların özellikle Vergi Usul Kanununun taslağında daha fazla dikkat çekiyor. Farklı bölümleri farklı kişiler yazdığı için orada bile bir dil birliği olmadığını görüyoruz.

Şimdi belli bir, Kanunun kendi içinde dil birliği tam sağlanamazken bir de önce Gelir Vergisi Kanunlaşacak sonra arkadan Vergi Usul gelecek. Bu sefer onların ikisini uyumlu hale getirmek için uğraşılacak. İkisinin de aynı anda işte numarası kaç olursa. Muhtemelen birbirine 1 farkla takip eden iki ayrı kanun numarasıyla çıkmasının çok daha anlamlı olacağı kanaatindeyim.

Bilmiyorum benim söyleyeceklerim bu kadar. Kaç dakika konuştum Sayın Başkan?

BAŞKAN- Öteki arkadaşlar onu telafi edecekler.

PROF. DR. ATEŞ OKTAR (İstanbul Üniversitesi)- Tamam peki.

Teşekkür ediyorum, tekrar saygılarımı sunuyorum dinlediğiniz için. (Alkışlar)

BAŞKAN- Sayın Oktar'a çok teşekkürler.

Her konuya açıklık getirdi genel kapsamda. Bu entegrasyon olayından benim de sonuçta vardığım şey şu herhalde: Bu kanunu hazırlayanlar herhalde mükellefler veya ilgililer iki kanun kitabını ayrıca yan yana gezdirmek zahmetine katlanmasın, hepsi aynı kanunda olsun diye birleştiriyorlar. Yoksa mantık olarak da yani dediğiniz gibi bir objektif belki bir öteki subjektif belki vesaire vesaire.

Neyse ben az konuşayım da diğer arkadaşlara sıra gelsin.

Herhalde bundan sonraki sırayı Sayın Adnan Gerçek'e vereceğim. Adnan Hoca zaman bakımından artık gerekeni yaparsın.

PROF. DR. ADNAN GERÇEK (Uludağ Üniversitesi)- Evet, teşekkür ederim Sayın Başkanım.

Şimdi tabii muhtemelen Paneldeki konuşmacılarda bize önceden siz tasarının şu tarafına, siz bu tarafına, siz de şu noktalara değinin diye bir görev paylaşımı olmadığı için bazı noktalarda tekerrürler olabilir. O yüzden ben bu tekerrürlerden mümkün olduğu kadar kaçınarak, oralarını hızlı geçerek söylemek istediklerimi şöyle bir söyleyeceğim.

Ben tasarının sistematik açıdan biraz değerlendirmesini yapacağım. Bununla ilgili, yani mevcut görüntü ne, yeni görüntü ne olacak ve aslında tasarının esas değişiklik veya değişiklik iddiası işte birleştirme, iki kanunu birleştiriyoruz noktasında. Bu nokta acaba ne durumda biraz bunlara yoğunlaşacağım.

Şimdi 55 yıldır uygulanan Gelir Vergisi Kanununa baktığımızda 85 defa değiştiğini görüyoruz, kanuni değişikli; diğer idari düzenlemeleri zaten katmıyoruz. Bu nedenle toplam madde sayısı, işte mükerrer geçicilerle birlikte Gelir Vergisinde 227 maddeye ulaştığını görüyoruz.

Kurumlar Vergisi 10 yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 20 defa kanun değişikliğe uğradığını görüyoruz. Oradaki madde sayısı da 47'ye ulaşmış durumda.

Mevzuat.gov.tr'den bir de sayfalarını da ölçeyim dedim ne kadar? Hatta kelimelerini de ölçmeye kalktım ama o kadar ayrıntıya herhalde girmemek gerekir diye düşünüyorum ama 118 sayfa birinci kanun, 43 sayfa işte Kurumlar Vergisi Kanunu olduğunu görüyoruz.

Ve dolayısıyla gelir üzerinden aldığımız vergilere baktığımızda 274 adet maddeye ulaştığını görüyoruz. Tabii bu haliyle zaten bu kadar madde sayısını gören herkes ya bu kanunları şöyle bir bastırelim, daha sade hale getirelim, daha anlaşılabilir hale gelmesi için mutlaka bir işte reform, yeniden yazılma, gözden geçirme gibi bir değişikliğe ihtiyaç olduğunu herkes zaten kabul ediyor.

Ateş Hocam belirtti. Bu kanunun yeniden yapılandırılması veya yeniden yazılmasının işte reform demesinin temel ilkeleri nelerdir diye? İşte basitlik, sadelik, kolay anlaşılabilirlik, vergi uyum maliyetlerinin yayılması, vergi tabanının genişletilmesi şeklinde.

Temel eksenler neler bu değişikliklere baktığımızda? Birinci, belki de en önemli yenilik veya işte düzenlemedeki fark Gelirler ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birleştirilmesi.

İkincisi, beyan esasına dayalı vergilemenin genişletilmesi, işte verginin tabana yayılması diye diğerleri devam ettiğini görüyoruz. Peki, bu noktada birleştirme yapılıyor ise nasıl bir birleştirme yapıldığına baktığımızda önce büyük bir iddia ile kanun tasarısı, gerekçesinde de şunu söylüyor: Biz iki kanundaki işte 274 maddeyi 92 maddede birleştiriyoruz ve böylece madde sayısı azaltılıyor, madde sayısı azaltılınca daha basit ve daha anlaşılabilir hale geliyor kanun diye.

Gerçekten öyle mi oluyor? Aslında pek de öyle olmuyor. Neden? Çünkü eski kanundaki maddelere baktığımızda bir-iki paragraftan oluşurken maddeler yeni kanundaki maddelerin ortalama bir sayfadan oluştuğunu görüyoruz. Yani basitlik açısından pek bir şey yok.

Peki, maddelerin işte ardı ardına yazılması –Ateş Hocamız belirtti- nasıl bir usul izlenmiş? Ona yeni bir kavram geliştirmek lazım herhalde. Fermuar usulü yazma diye nitelendiriliyor. Bana da ilginç ve anlamlı geldi. Yani iki taraftaki fermuarı birleştirip bir buradan bir buradan, hatta bazen iki, bir bu kanundan, bir bu kanundan diye, bazen maddeler içinde gerçekten ilginç bir yazma tekniğiyle karşı karşıyayız.

Peki, en önemli iddia iki kanunun birleştirilmesi noktasında. Hatta ilk Maliye Bakanlığında bu konuda bir sunum yapıldığında şöyle bir sunum yapıldı. Ya artık bütün çağdaş ülkelerde böyle tek kanunla gelirin vergilendirilmesi yapılıyor, dolayısıyla biz eski kaldık, yani çağ dışı bir kanuna sahibiz diye.

Bunun üzerine ben de tereddüde düştüm, dedim ya gerçekten böyle bir durum var mı? Yani biz farklı bir şey mi biliyoruz? Onun üzerine bizim Bölümdeki genç arkadaşlarla da bir çalışma yaptık. OECD ülkelerinde ve Avrupa Birliği ülkelerinde acaba hangi ülkede kanun, Gelir Vergileriyle ilgili kanunlar nasıl diye? Gördüğümüz üzere Avrupa Birliği ülkelerinde, birçok ülkede Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının ayrı ayrı kanunlar şeklinde olduğunu orada tespit ettik. Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde tek kanun, ancak ayrı ayrı düzenlemeler olduğunu gördük. Yani tek kanun altında ayrı kitaplar şeklinde, bölümler şeklinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine ilişkin düzenlemelerin olduğunu gördük.

Sadece dört tane ülkede, Avrupa Birliği ülkelerinde işte bütünleşik bir Gelir Vergisi Kanunu yazıldığını gördük. Estonya, İrlanda, Kıbrıs Rum Kesimi ve Malta. Bu dört ülkede tek kanun ve birleşik düzenleme var. Zaten bu dört ülkeye baktığımızda Türkiye’de hani bir il mi desek, hatta bazı ilçeler kadar devletler bunlar. Dolayısıyla Türkiye ekonomisi gibi kapsamlı 80 milyon nüfusuna sahip bir ülkenin hangisinde böyle bir birleşim var tek bir kanun diye. Dolayısıyla nereyi örnek alarak acaba bu birleşmeye niyetlendik ve böyle bir tasarı hazırladık diye bir tereddüde düştük.

Dolayısıyla, hani Batıda çağdaş, yeni trend bu yönde diye bunu söyleyemiyoruz. Bu konuda çok çarpıcı bir örnek var. Bu araştırmaları yaparken şunu tespit ettik: İngiltere 1998 yılında bir işte Gelir

ve Kurumlar Vergisi Yasası ile ayrı olan daha önce kanunları birleştirme kararı alıyor ve tek kanun, yine ayrı ayrı bölümler, yani düzenlemeler şeklinde bunları yazıyor.

Bunları yazdıktan sonra İngiltere’de 2000 yılından itibaren “Vergi Kanunlarını yeniden yazma” projesi diye bir proje başlatılıyor ve kanunların daha basit ve daha anlaşılabilir olması için işin esasına dokunmadan dil yönünde bir düzeltme yapılması için bir proje geliştiriliyor. Ve bu proje yaklaşık 10 yıl sürüyor. Bu projenin, bu proje kapsamında yapılan çalışmalarda şunu tespit ediyorlar. Kanun tek bir kanun altında olunca karmaşıklığa sebebiyet veriyor, anlaşılamiyor ve bunun üzerine Gelir Vergisi Kanununda 2007 yılında ve Kurumlar Vergisi Kanununda 2010 yılında tekrar ayırıyorlar ve şu anda tekrar ayrı ayrı kanunlar şeklinde uygulamaya devam ediyorlar.

Dolayısıyla, bu tarz yeni bir düzenleme veya değişikliği yapmadan önce Maliye Bakanlığı yetkilileri tahmin ediyorum birkaç ülke incelemiş olmaları gerekir, ama demek ki İngiltere’deki bu çarpıcı uygulama örneğini göz ardı ettiler veya göremediler.

Bu bizim için önemli bir kriter. Yani biz bir adım atacağız acaba nasıl olacak diye? Avrupa Birliği dışındaki diğer OECD ülkelerine baktığımızda üç ülkede Avrupa Birliği dışındaki. Japonya, Güney Kore ve Türkiye’de ayrı ayrı kanunlar olduğunu gördük. İşte beş ülkede tek kanun ama ayrı düzenlemeler olduğunu gördük. Ve beş ülkede tek kanun ve birleşik düzenlemeler olduğunu gördük.

Dolayısıyla, hani Avrupa Birliği dışındaki diğer OECD ülkelerinde de ağırlığın yine tek kanun ve birleşik düzenlemelerde olduğunu pek söyleyemeyiz. Bu nedenle bu birleşme yeni bir trend, yükselen değer, biz de oraya ayak uyduralım mantığıyla yapıldığını tahmin etmiyorum.

Peki, neden olabilir böyle bir birleşme diye baktığımda, ben ilginç bir noktayı tespit ettim. Katılırsınız, katılmazsınız, ama biliyorsunuz şimdi tüm kamu kurumları stratejik planlarını hazırlıyorlar. Bu stratejik planlarla da birtakım hedefler, amaçlar koyuyorlar. İşte tabii Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının strateji planına da baktığımızda malum işte vergi gelirlerinin artırılmasını sağlanacak, gönüllü uyumun artırılmasını sağlanacak gibi amaçlar var. Bu amaçlara ulaşmak için de işte vergi kanunları yeniden yazılacak diye bir amaç, hedef konulduğunu tespit ettim. Ondan sonra da hazırlanıp 2013’te Meclise sunulduğunda bu yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı faaliyet raporunda biz bakın stratejik planda yazdık, hedef de koyduk, bu hedef doğrultusunda kanunu da yeniden yazdık ve Meclise sevk ettik diye. Bunu başarılı ölçütü olarak raporlandığını da tespit ettim. İlginç bir nokta. Dolayısıyla, bizi Vergi Kanunlarının yeniden yazılmasını biraz da stratejik planlardaki hedefleri gerçekleştirmek için kurumların bu nedenle de yazmış olabileceklerini değerlendiriyorum.

Bir diğer noktaya baktığımızda Ateş Hoca söyledi, ben tekrar etmeyeceğim. Aslında iki kanun birleştirilmemiştir, yan yana alt alta sıralanmak suretiyle. Dolayısıyla, bizler öğretim üyeleri olarak örneğin bu dersleri anlatmaya kalkıştığımızda artık Gelir Vergisi tek vergidir hadi bakalım kanun maddeleri de böyle diyordur iç içe anlatacağız desek herhalde anlatamayız. Öğrenciler de hiçbir şey anlamazlar herhalde.

Ben müfettişlerden şöyle bir toplantıda şunu duydum. Hocam inşallah geçmez, çünkü geçerse biz yandık. Biz nasıl yeterlik sınavlarında bunu anlatacağız ve uygulayacağız o ayrı bir konu diye. Yani Maliyenin uzmanları bile bu kanunu bu halinde geçerse nasıl uygulanacağını kara kara düşünüyor.

Birkaç noktaya şöyle bir değinmek istiyorum. Örneğin kanun tasarısındaki yazım dili ve Ateş Hocam bahsetti, çok daha yaygın var bu çelişkiler dedi. Evet, yani farklı kanun maddeleri muhtemelen farklı gruplar tarafından yazılmıştır diye. Bu kanun tasarısında da var. Yani hatta çok ilginç aynı madde içinde bir yerde işte nakil vasıtaları diyor, bir alt tarafta nakil araçları deniliyor. İşte bir madde de yemek deniyor, diğer tarafta iâşe deniliyor, işte emtia, mal, bedelsiz, ivazsız gibi birçok kavramın böyle kullanıldığını görüyoruz. Dil açısından birtakım sıkıntıların olduğunu görüyoruz.

İkinci bir husus şu: 2013'te kanun tasarısı Meclise sunuldu. O zamandan şu ana kadar 9 defa zaten kanunlarda, torba yasalarla değişiklik yapıldı ve burada işte yeni geliyoruz dediğimiz birçok düzenleme zaten uygulamaya geçti. Şu anki mevcut kanunlarda var.

Dolayısıyla, şu anki kanunu biz Mecliste çıkartacağız desek birçok madde zaten çıkmış durumda. Demek ki, şu anki kanun tasarısını bile yeniden yazmak gerekiyor herhalde. Çıkmış olan kanun tasarılarını bir daha mı çıkartacağız gibi bir durumla karşı karşıyayız.

Bir diğer nokta, gelirin tanımıyla ilgili herhangi bir değişiklik yok. Yani gerçek usulde beyanı artıracacağız biz, vergiyi tabana yayacağız iddiayla çıkılıyor. Ama Gelir Vergisi Kanununa baktığımızda yine işte kaynak teorisinin benimsendiğini görüyoruz. Net artış teorisine geçelim gibi bir niyet veya durum söz konusu değil. Birçok ülke tabii ki yine artış teorisini ağırlıklı olarak uyguluyor.

Ateş Hocamız bahsetti, istisnalar ve muafiyetlerin yeri konusunda. Orada bir çelişki var. İstisnalar ilgili gelir unsurlarının altında, muafiyetler ayrı bir kısımda.

Vergi güvenlik önlemleri, evet yani yeni kanun tasarısıyla ciddi bir vergi güvenlik önlemi getirilmiş gibi bir izlenim var, yeni bir bölüm oluşturulmuş durumda. Ancak orada da yenilik göremiyoruz o konuda.

En önemli husus, geçen gün de tartışıldı. Bu kanunda da en çarpıcı nokta herhalde kanunun bel kemiği niteliğinde. Vergi kesintiyle ilgili madde. Sadece okumaya kalkıştığımızda, yani bunalımdan dolayı sonuna kadar okuyamıyoruz, tam 7 sayfa. 10 punto, A4 kâğıdı, tam 7 sayfa vergi kesintisiyle ilgili madde var. Yani bir tarafta gerçek gelire ağırlık vereceği denilirken, bir tarafta vergilemenin neredeyse tüm unsurlarında vergi kesintisi yoluyla yapılmaya geçilmesi ne kadar bir uygun.

Tabii neler yapılabilir öneri olarak? Öneri olarak şunu belirtmek isterim. Kurumlar Vergisi Kanunu 10 yıldır uygulanıyor. Bazı maddelerine yeni yeni daha iş dünyası ve Maliye alışmaya çalışıyor, ayak uydurmaya çalışıyor. Bunu bir daha neden yazıyoruz? Bu iyi bir şekilde değerlendirilmeli. İngiltere örneği de bence Maliye yetkilileri tarafından çok iyi bir şekilde incelenmesinde fayda var, ona göre hareket edilmeli. Ama illa da biz yeni bir kanun yazacağız ve bunu birleştireceği deniliyorsa tamamen birleştirme değil de, işte tek kanun çatısı altında ama "Gelirler Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Ortak Hükümler" gibi üç kitap şeklinde yazılırsa çok daha anlaşılabilir olacağını öneriyoruz.

Mutlaka tabii ki eğer gerçek gelir vergilendirmesi isteniyorsa net artış teorisine geçişle ilgili bir tercih, tabii bu ciddi bir tercih meselesi, belki de siyasi bir tercih meselesi olacak. Ama bunu çok ciddi bir şekilde tartışılması gerektiğini düşünüyoruz.

Vergi güvenlik önlemleri günümüzün koşullarına uygun olarak mutlaka geliştirilmeli. Yeni güvenlik tedbirleri neler olabileceğini, mutlaka bunun üzerinde çalışılması gerektiğini düşünüyoruz.

Benim söyleyeceklerim bu kadar Hocam.

Zamanı da etkin kullandığımı düşünüyorum. Teşekkür ederim. (Alkışlar)

BAŞKAN- Sayın Adnan Gerçek'e çok teşekkürler.

Özellikle bu iki vergi kanunu birleştiren ülkelerin boyutlarına baktığımızda aklıma şey geliyor. Yani büyükşehirlere bakıyorsunuz, İzmir, Ankara, İstanbul hem Ticaret Odası hem Sanayi Odası ayrı ayrıdır. Küçük yerleşim bölgelerinde, küçük illerde, ilçelerde ikisi birleşiktir. Yani ülkenin boyutu büyüdükçe bazı konuların birleşmesi değil de belki de ayrışması söz konusu oluyor. Bizi yönetenler de büyük ülke olduğumuzu söylüyorlar. Buna rağmen iki kanunu birleşme girişimi bana ilginç geldi. Belki de bu Kıbrıs sorununu halletmek için yani bak biz de sizin gibi yapıyoruz onun için şu sorunu halledin filan diye amaç varsa bilmiyorum yani.

Çok teşekkürler.

Şimdi sözü Sayın Ali Çelikkaya Beye vermek istiyorum.

Buyurun.

PROF.DR. ALİ ÇELİKKAYA (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)- Şimdi Sayın Hocam dedi ki bana iki hafta önce falan haber verildi dedi, bayağı yakın bir süreçte dedi. Sağ olsun Veli Hocamla bir iletişim kopukluğu yaşadığımız için ben dün öğrendim, ama Hocam bana cesaret verdi bir iletişim kopukluğu oldu. Dedi ki, senin hazırlık yapmana gerek yok dedi, sen çıkarsın dedi, hocalarımızla fikirlerini paylaşırsın dedi. Kendimi burada buldum. Sürçü lisan edersek affola. Hazırlık yapamadık dolayısıyla, slâyt hazırlığı yapamadık.

Ben, tekrar olmasın diye bir de zaten şöyle ilgili bir oturum vardı, yeni Gelir Vergisi Tasarıyla ilgili bütün detaylarını anlattılar, Hocalarımdan birisi de burada. Ben sadece kendi gördüğüm iki-üç tane temel noktayla ilgili fikirlerimi ileri süreceğim. Belki tartışmak istersek, tartışma ortamı olursa bu teorilerimi de geliştirme imkânımız olur.

Bana göre tasarıda üç tane önemli dikkate alınması gereken şey vardı. Fakat bunlar çok dikkate alınmadı, neden alınmadı bilmiyorum ama. Benim tespit ettiğim şeylerden bir tanesi gelirin tanımına hiç dokunulmamış, gelirin tanımı hiç değişmedi. Oysa 99 yılında böyle bir teşebbüste bulunulmuştu. Ben ümit ediyordum yeni tasarıyla birlikte daha radikal, belki reform olabilecek şekilde tanımı en azından safi artış kuramına yaklaştıracak şekilde bir değişiklik yapılabilirdi. O dönemin siyasi konjonktüründe, ekonomik konjonktüründe bunlar müsait değil dendi. Malumunuz o değişiklik rafa kaldırıldı ve uygulanması nasip olmadan yürürlükten kalktı. Fakat aradan geçen süreçte biz hep öğrencilerimize diyorduk, bu mutlaka geri gelecek, çünkü dünya buna doğru gidiyor. Geliri biz eğer adil bir sistem kurmak istiyorsak, adil bir sistemin yolu kazanılan bütün gelirleri kapsamaktır. Yani bu artan oran tarifenin temel mantığı da kim ne kazanıyorsa onun, eğer bir kazanç varsa, bir irat varsa vergisinin ödenmesi gerekiyordu.

Dolayısıyla, bununla ilgili birtakım teoriler, dünya uygulamalarından kısaca bahsedeceğim.

Malumunuz baktım tasarıya ısı yalıtımı kavramı ilk kez kullanılmış. Bir de enerji tasarrufunu teşvikle ilgili bir ibare var. Isı yalıtımı ve enerji tasarrufuyla ilgili harcamalar kira gelirinden düşebilir deniyor. Burada yenilenebilir enerjiye geçiş için bir hazırlık vardı, fakat yenilenebilir enerjiyle ilgili

herhangi bir düzenleme yok. Hazır fırsat gelmişken ki, biz Kyoto Protokolüne üye olduk, cari açığımızın büyük bir kısmı enerjiden kaynaklı, dolayısıyla yakın gelecekte mutlaka yenilenebilir enerjiyle ilgili ki her ne kadar bizim yenilenebilir enerjiyle ilgili bir yasamız olsa bile orada tarife garantileri sunuyor. Vergiyle ilgili herhangi bir teşvikimiz yoktu, dolayısıyla tasarıda bu niye ihmal edildi? Onu merak ediyorum, onunla ilgili birkaç şey söyleyeceğim.

Bir de asgari geçim indirimi ki geçen oturumlarda da söylendi. En büyük yük ücretlilerin üzerine. Asgari geçim indirimine ufak tefek değişikliklerle aynen muhafaza edildiğini görüyorum.

Dolayısıyla, bu üçüyle ilgili çok kısa, 15 dakika içerisinde birkaç değerlendirme yapıp bitireceğim.

Tasarının en beğendiğim yönlerinden bir tanesi temel ilkeleri çok güzel ortaya konmuş, mükemmel ilkeler var. 6 temel ilke. Tekrar bunları söylemeyeceğim. Bunlar özetle şunu söylüyor aslında.

Bizim adaleti sağlamak için vergi tabanını genişletmemiz lazım. Vergi tabanını genişlettiğimiz takdirde, yani para kazanıp da bugüne kadar matraha dâhil olmayan, yani kayıt dışı ekonomiye dâhil insanları matraha dâhil ettiğimiz sürece toplum nezdinde, ekonomi nezdinde çok geniş kapsamlı adaleti gerçekleştirmiş olacağız.

Zaten gerekçelerden birinde de vergi tabanının geliştirilmesi ve adaletin pekiştirilmesi ifadesi var. Joseph Stiglitz'in de ifade ettiği gibi eğer adaleti gerçekleştiremezseniz ki gelir dağılımındaki adaletsizlik en önemli sıkıntılardan bir tanesi. Gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmenin araçlarından bir tanesi de vergi politikası diyor.

Bu manada vergi tabanını geliştirmek için altı-yedi kalem şeyler, düzenlemeler yapılmış. Bunların en önemlisi kentsel rantlar vesaire. Tekrar saymayacağım. Fakat birkaç araştırmada karşılaştım. Bu vergi tabanını genişletmeye yönelik düzenlemeler hayata geçirildikten sonra ağırlıklı kesim ücretliler olmak üzere ücretliler, serbest meslek erbapları, gayrimenkul menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardaki istisnalar daraltılmak suretiyle. Maliye Bakanlığı eşiği aşağıya ya da yukarıya çekmek koşuluyla 40 bin ile 120 bin arasında yeni mükellef tabana dâhil olacak. Fakat 50 milyonun üzerinde nüfusun, 50 milyonun üzerinde seçmenin olduğu ülkemizde kazanç vergisi mükelleflerinin seçmen içerisindeki oranı yüzde 2,5. Yani 2,5 milyon bir de Feride kardeşimin dün slâytlarında baktım. 15 yıldır da gelir vergisi mükelleflerimiz kurumlar da dâhil 2 milyon 300'le, 2 milyon 500 bin arasında.

Dolayısıyla, bu tabanı genişletme hareketleri neticesinde de bir 150 bine yakın mükellef sisteme dâhil olacak. Fakat birçok hocamızın araştırmalarında, özellikle Güner Hocam burada olsa belki tartışmalara katkı sağlardı. Dikkat çektikleri şey şu, en iyimser tahminlerle Türkiye'de 5 milyon daha kişinin mükellef haznesine dâhil edilmesi lazım, tabana dâhil edilmesi lazım.

Avrupa Birliği ülkelerinde potansiyel mükelleflerin yüzde 45'i vergi mükellefi değilken, ülkemizde bu oran yüzde 60'lara, 70'lere çıkıyor. Yani bu şu demek: –çok fazla vaktinizi almadan- Türkiye'de bedavacı seçmen çok fazla. Tasarı bunu çözemez. Sayın büyüğüm Selahattin Hocam burada. Denetimin etkin olması lazım diyoruz, fakat denetimin mevcut mükelleflerden ziyade kazandığı halde kayıtlı ekonomiye dâhil olmayan mükelleflere yönelmesini sağlayacak şekilde düzenlemeler yapılması lazım.

Bunun da elini güçlendirecek mekanizmalardan birisi gelirin tanımının son derece geniş ve kapsamlı olması. Burada ne yapılabilirdi? Dünyanın kabul ettiği modellerden bir tanesi Haig Simons modeli. Bu model gelirin kapsamını en geniş bir şekilde kavriyor ve diyor ki, tüketimin yanında net servet artışlarını da matraha dâhil etmek zorundasınız.

Dolayısıyla, Gelir Vergisinde tanım değişikliği olunca net servet beyanının da bu beyannamelere dâhil olması gerekiyor. Böyle bir radikal değişim olması gerekiyor. Musgrave'ler bu tanım değiştirildiği zaman bunu şöyle açıklıyorlar. Diyorlar ki, bu durumda denetçi gerçekleşmiş gelirlerin yanında gerçekleşmemiş gelirleri de, kazanılmış gelirlerin yanında kazanılmamış gelirleri de vesaire. Bunların hepsini matraha dâhil edebileceği için işte şans oyunuydu, talih oyunuydu, bağıştı, yardımdı, her türlü kavram gelir kavramının içine girmiş olacak.

Tabii buna yakın bir düzenleme her türlü kazanç ibaresiyle 99 yılında bir teşebbüs edildi, fakat dediğim gibi üç sene süresi uzatılarak rafa kaldırıldı. Niye buna yakın bir tanımlama yapılmamasında bulunulmadı? Şahsen bilemiyorum. Bu neyi besledi? Taban genişlemedikçe kayıt dışı ekonomi büyüdü, işte Schneider'in ifade ettiği gibi bizim ülkemiz G20'de kayıt dışı ekonomide ilk 4 ülke içerisinde yer alıyor.

Dolayısıyla, tasarıyla birlikte gelirin tanımı genişlemiş olsaydı belki 150 bin mükelleften ziyade daha fazla mükellefe ulaşma şansımız olabilirdi.

İkinci husus, asgari geçim indirimi aynen muhafaza ediliyor. Hatta o yüzde 10 ibaresi üçüncü çocuklara teşvik için yürürlüğe de girdi. Adı Hocamın dediği gibi ücretlileri ilgilendiriyordu, ücretlilerde vergi indirimine dönüştü.

Bunun çok daha modern bir hali ki ücretlilerin üzerindeki vergi yükü çok yüksek. Amerika Birleşik Devletlerinde EITC denen, Earned Income Tax Credit dedikleri düşük gelirlilerde vergi iadesi sistemi mevcut. Bu sistem çok daha etkin. Tabii Maliyeye büyük bir yük getireceği için bu sistemin rol modelde var zaten. Ama Amerika Birleşik Devletleriyle bizim ülkemizin tabii gayri safi milli hâsılası, kişi başına gelirleri aynı olmadığı için. Belki eşik daha da düşürülmek suretiyle bizim ülkemizde de düşük gelirliler ücretlilerin vergi yükünü düşürecek.

Teferruatlarına sorular olursa belki girebiliriz. Bu konuda yazılmış çok çalışmalar da var. Yani EITC'ye benzer bir model getirilseydi düşük gelirlerin üzerindeki vergi yükü düşürülmüş olacaktı ve bunların iş gücünü, yani bu makas daraldıkça iş gücü maliyetleri de bir anda aşağılara çekilmiş olacaktı.

Üçüncü gördüğüm, demin dediğim gibi Kyoto Protokolünü imzalamamıza rağmen dünyanın birçok ülkesinde artık fosil yakıtlarda ekstra vergiler konuyor. İşte enerji vergileridir vesaire. Bunlar çünkü hem çevreye zararlı hem de ekonomik manada canımızı yakan şeyler.

Bunun yerine yenilenebilir enerji kaynakları dediğimiz, işte rüzgârdır, güneştir, o tür kaynaklar ciddi manada teşvik ediliyorlar. Dünya ülkeleri artık bunu uygulamaya başladılar. Birçok ülkede bunlar uygulanıyor. Bizim ülkemizde sadece mevcut tasarıyla konut kullanıcıları için bir kira gelirlerinden indirim uygulanmış, fakat Kazanç Vergileri Kanunumuzda işte bu tür işletmelere 3 sene, 5 sene, 10 sene tartışılabilir kazançlarının vergiden muaf olması yönünde.

Tabii benim önerilerim, biz teorik olarak konuşuyoruz. Bunların hepsi bütçeye yük getirecek şeyler ama. Hani bunların da getirisi ve götürüsü hesaplanarak yürürlüğe konabilirdi.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin birleştirilmesi benim gördüğüm kadarıyla burada tek bir reform olarak ifade edilir ama burada da şöyle bir sorun çıkıyor. Adnan Hocamın dediği gibi biri artan oranlı tarifesi var, öbürü düz oranlı tarifesi var, bunlar nasıl birleştirilecek?

Burada da gelirin tanımı genişletilerek belki ileride düz oranlı bir vergilendirme modeline gidilebilir. Ama benim gördüğüm kadarıyla vergi tabanını genişletmek için biz daha çok istisna ve muafiyetleri kapsamalarını daraltma yoluna gittik.

Benim söyleyeceklerim, bir de son olarak burada notlarımda bakıyorum.

Hocam da burada ben 2003 tasarısına baktım orada sporcularla ilgili tarife değişti, kaldırıldı dedik. Hocam bu tarife devam ediyor dedi. Ve bu büyük bir adaletsizliğe sebebiyet veriyor dedi.

Hocamın ismini bağışlasınlar şey yapamadım, o yüzden Hocam diye ifade ediyorum.

Dünya bir de ayrıcalıklı tarifelere gitmeye başladı. Yani biz malumunuz sporcularda herhalde 2017’de bitecek bir ayrı tarife uyguluyorduk yüzde 5’ten başlayıp 15’e kadar. Adaletsiz gibi gelebilir. Deniyor ki işte trilyonlar kazananlar çok yüksek vergiler vermesi gerekirken niye çok düşük vergiler veriyorlar. Dünyada birçok ülkede artık dalgalı kazançları olan, yani kazançlarını işte mesela X futbolcusu en büyük kazançları 20 ile 30’lu yaşları arasında kazanıyor. Belki 20, 30 yaşları arası kazandığı parayı bir ömür boyu yiyeceği için bunları artan oranlı tarifeye dâhil ettiğinizde ilk 10 senelik kazançlar üzerinden çok ciddi manada vergi yükleri çıkabiliyor. Bu da adaleti bozduğu için dünyada birçok ülke bazı kazanç ve irat grupları dönemsel gelir yerine Life Income dedikleri yaşam boyu geliri esas alıyor. Bizde de benim tahminim bu sporcuların vergilendirilmesinde bu mantıkla hareket edildi ve tasarıda da sanatçılarla ilgili de gene birtakım istisnalar var. Belki yakın gelecekte, ilerleyen dönemde bu tür ayrıcalıklı tarife uygulamalarını da biz daha fazla, daha sık görmeye başlayacağız.

Bunu da tam tersine adaletsiz değil yerinde bir uygulama ama. Bana göre benim eğer yanlış değilsem zaten bu kaldırılmış, tasarıda yok. Ama Hocam tasarıda var diyordu. O, o konudaki bilgim biraz eksik.

Hepinize saygılar sunuyorum. (Alkışlar)

BAŞKAN- Çok teşekkürler Sayın Ali Çelikkaya.

Dikkatimi çeken husus şu oldu: Yani dediniz ki, yenilenecek kanun tasarısı temel ilkeleri mükemmel şekilde belirlemiş ama asıl gelir, alıştığımız gelir tanımını yenilemek, genişletmek yerine eskisini sürdürmüş. Bundaki espri herhalde bizim bazı kanun, yani kanun yapıcının ağır vergi yüküne alışmış kitleye zaten buna alışmıştır, bunlara fazla biz devam edelim de başkasını bulursak da ona ekleriz gibi bir yaklaşım var herhalde. Öyle bir şey zannediyorum.

Oldu çok teşekkürler.

Şimdi Yusuf Karakoç Beyden rica edeyim. Yalnız zaman bakımından Yusuf Bey çok dikkat eder eminim.

Yani ortalama 20’şer dakika, 20 gittik.

PROF.DR. YUSUF KARAKOÇ (9 Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)- Hazırını saygıyla selamlıyorum.

51 kişi ile başladığımız Oturuma şu an 43 kişiyle devam ediyoruz. Günün bu saatinde 43 kişinin bu salonda bulunmuş olmasından memnun olduğumu ifade etmek istiyorum.

Tabii Panelin bu saate kalmış olması tartışılır bir durumdur. Bu kadar gecikirse ancak bu kadar insan bulunabilir.

Benden önceki konuşmacı meslektaşım Panelist olduğunu evvelsi gün öğrendiğini söyledi. Aynı durum benim için de geçerlidir. Veli Beyle bir telefon görüşmesi yaptık, gerisi gelmedi. Buraya geldim, kendisiyle karşılaştım, Panelistsiniz Hocam bile demedi. En son da burada genel bir duyuruda panelist olduğumu öğrenmiş bulunuyorum.

Top çevirmeyi beceremem ama muhtemelen laf çevirmeyi becerebileceğimi sanıyorum. O nedenle önemli bir şey değil. Ben sizinle 2005 yılında Kartepe’de Vergi Konseyinin yeni teşekkül etmiş olduğu bir aşamada tartışılan bir konuyu 15 yıl sonra tartışmayı düşünmüyorum.

Kartepe’de daha Kurumlar Vergisi Kanunu tasarı taslağı bile hazırlanmadan evvel Gelir Vergisi Kanunu tasarı hazırlanıyordu. O dönemde bu iki kanunun bir araya getirilmesi şeklinde bir mutabakat sağlanmıştı. O mutabakatın gereği hemen gerçekleştirilemeyeceği düşünülüyor idi, ancak temel kanun Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi, arkasından bu hazırlığın tamamlanması arzu edilirken Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisinden öncelikli bir kanun haline dönüştürüldü ve yürürlüğe konuldu.

Ben vergi konularıyla ilgili şu ana kadar 2005 yılından beri bazen içinde, bazen kenarında durarak yaşadım. Gelir Vergisi Kanununun hazırlık çalışmalarında, çalışma gruplarında bulunduğum dönemler oldu, Vergi Usul Kanununun hazırlık çalışmalarında bulunduğum dönemler oldu ama bizim çalıştığımız metinlerin hiçbiri şu anda ortalıkta dolaşan metinlerle alakalı metinler değildir.

Bizim alanımızda, yani hukuk alanında temel kanun diye nitelenecek her kanunun bir bilim komisyonu vardır, ancak vergi kanunlarının asla bir bilim komisyonu yoktur, kurulmamıştır, bütün taleplerime rağmen de bu konuda herhangi bir gelişme, değişme gerçekleşmemiştir.

Kanun metinleri son dönemde üzgünüm bütün kanunların metinlerinde bir bozulma vardır. Zaten vergi kanunları biliyorsunuz uzmanlarının bile anlamayacağı şekilde neredeyse karınca duası denilebilecek metinler haline gelmiştir.

Diğer meslektaşlarım söylediler. İşte Gelir Vergisi Kanununda şu kadar asıl madde, şu kadar geçici madde, şu kadar mükerrer madde, şu kadar araya sıkıştırılmış madde. Hani madde a, b, c, ç, d, e şeklinde maddeler vardır yeni mevzuatımızda. Sıkıştırılmış maddeler, geçici maddeler, ek maddeler, mükerrer maddeler derken bir bakıyorsunuz kanun asıl metninden daha fazla bu teferruat düzenlemeler yer almakta.

Dolayısıyla, okunduğunda anlaşılmayan anlaşılmadığı için de uyulmayan, uyulmadığı için uygulanamayan mevzuat haline gelmiştir. Bizde bir de son dönemde üzgünüm tek parti iktidarı döneminde birçok yenilikler yapılmaya gayret edilmiştir. Başlangıçta belki iyi niyetle bazı girişimlerde bulunulmuştur ama şöyle bu Panele, kürsüye çıkmadan evvel bir hafızamı yokladım. Bu zamana kadar

yapılmış düzenlemeler içerisinde, ha bu gerçekten düzgün oldu denilebilecek hiçbir düzenleme hatırlamıyorum. Sadece vergi hukuku alanında değil. Bütün alanlarda hiç, ha şimdi böyle olacaktı oldu, yerli yerine oturdu dediğimiz hiçbir düzenleme yok. Eskiden en oynak zemin bizim zemindi, şimdi neredeyse en sağlam zemin bizim zemin kaldı. Tabii böyle bir kanun tasarısı taslağı bir gün Meclisten geçerse bizim zemin de diğer zeminler gibi oynamaya başlayacak demektir.

Türk Ceza Kanunu hemen her yıl birkaç paket içerisinde değiştirilir, Medeni Kanun değiştirilir, Türk Borçlar Kanunu değiştirilir, Türk Ticaret Kanunu değiştirilir, Ceza Muhakemesi Kanunu değiştirilir, Hukuk Muhakemeleri Kanunu değiştirilir hale geldi. Eskiden bizde ayda yılda bir değişiklik olurdu, özellikle yılsonlarında. Daha sonra haftada bir değişiklik haline geldi, şu anda ise bu değişiklikler biraz yavaşlamış gibi. Sebebi şu: Yeni kanunlar yapılacak diye. Yeni kanunların da derde şifa olacağını hiç sanmıyorum. Çünkü biz mevcut kanunlarımızı uygulamakta zorlanırken yeni yaptığımız kanunlarla en az üç kanunu birlikte uygulamak zorunda kalacağız.

Bir yeni kanun, iki geçiş hükümleri, üç eski kanun. Birini uygulamayı beceremeyen bizler bu üç kanunu nasıl birbirine dokundurmadan uygulayabileceğiz?

Kurumlar Vergisi Kanunu değişti. Ne değişti? Transfer fiyatlandırılması diye bir müessese getirildi. Yok muydu? Vardı, adı değişti. Uygulaması düzeldi mi? Hayır, herhalde Kurumlar Vergisi uyumsuzluklarının yüzde 80'i transfer fiyatlandırmasından kaynaklanıyor.

Ve şu anda transfer fiyatlandırmasının ne olduğunu, diğer kanunlarla bağlantısının nasıl kurulacağını bilen neredeyse hiç kimse yok. El yordamıyla bu işleri takip edenler el yordamıyla birtakım taleplerde bulunuyorlar. Daha doğrusu el yordamıyla denetimler yapılıyor, el yordamıyla taleplerde bulunuluyor, mahkemeler de el yordamıyla kararlar vermeye devam ediyor.

Tabii bir kanundan hareketle ya da bir vergiden hareketle bir vergi sistemini değerlendirmek şüphesiz ki eksik olur. O nedenle ben herhangi bir vergiden hareketle bir değerlendirme yapmak yerine sisteme bakarak bazı değerlendirmelerin yapılmasının doğru olduğunu düşünüyorum.

Mesela vergi adaleti. Sanki tek gelir vergilendiriliyormuş gibi bir vergi adaleti yaklaşımımız var. Benden önceki konuşmacı arkadaş şöyle bir ifade kullandı yanlış almadıysam not olarak.

Artan oranlı tarife gelirin tamamını vergilendirmenin aracı diye. Bense tam tersini düşünen biriyim. Artan oranlı tarife gelir vergisi bozan bir yöntemdir. Ayrıntısını söylemeyeyim hepimiz biliyorsunuz. Beyanname vermesi gerekenlerden kaçta kaç beyanname vererek artan oranlı tarifenin uygulanmasını sağlıyor?

Aslında benim öteden beri savunmadığım tek düz oranlı gelir vergisidir. Tek düz oranlı gelir vergisi adaleti gerçekleştirecek bir gelir vergisidir. Vergi adaletini sadece gelir vergisi sağlamak zorunda değil ki. Eskiden sadece gelir vergilendiriliyordu orada adalet arıyorduk. Şimdi ise gelire dayalı olarak birkaç aşamada vergi alıyoruz. Geliri vergilendiriyoruz, geliri harcadığımızda vergilendiriyoruz, geliri servete dönüştürdüğümüzde de vergilendiriyoruz.

Eğer hazır bulunmuş bir servetiniz yoksa servetinizin kaynağı da sizin gelirinizdir. Ama tek geliri vergilendirmeye kalkarsanız gelir ihtiyacınızı karşılayamazsınız. O zaman ne yapacaksınız? Her bir aşamaya vergiler koymak suretiyle vergi yükünü dağıtacaksınız, tabana yayacaksınız.

Ben, bir ders anlatırken şöyle bir örnek aklıma geldi ve onu da not ettim, sizinle de paylaşmak istiyorum.

O da şu: Biliyorsunuz sürekli vergi adaleti, vergi adaleti, dolaylı vergilerin adaletsizliği gibi hepimiz zaman zaman nutuklar sıktık, öyle ifade ediyorum; ben de yaptım. Dolaylı vergiler adaletsiz vergilerdir diye.

Dolaylı vergiler niye alınıyor? Bu gerekçeyle alınıyor. Niye? Gelir üzerinden aldığımız verginiz gelir ihtiyacınızı karşılamadığı için mecburen başka kaynaklara yönelmek zorundasınız.

Şimdi size bir örnek vereceğim. Asgari geçim indimi ya da onun dışında asgari ücreti vergi dışı bıraktığımızı varsayın. Asgari ücret kadar gelir elde eden gelir aşamasında vergilendirmiyoruz. Peki, bu vergisiz kalıyor mu? Hayır. Gelirini harcayacak, harcama aşamasında vergi verecek. Asgari ücreti aşan kişi hem gelir aşamasında vergi verecek asgari ücreti aşan kısmı üzerinden. Hem de harcadığı kadarı üzerinden de harcama vergisi ödeyecek.

Bir, burada ne çıktı? Asgari ücret kadar gelir elde eden sadece harcama vergisi ödeyecek. Gelir vergisinden kurtulmuş olacak. Asgari ücretin üzerinde gelir elde eden hem gelir vergisi ödeyecek, hem harcama vergisi ödeyecek. Öyle geliri olduğunu varsayın. Hem harcamalarını karşılayan hem de harcama fazlasını servete dönüştüren birini düşünün.

Bu neler ödeyecek?

Bir, gelir vergisi ödeyecek, çünkü asgari ücretin üzerinde gelir elde ediyor.

İki, harcadığının üzerinden harcama vergisi ödeyecek.

Üç, harcamadığı gelirinin servete dönüşmesi üzerinde de servet vergisi ödeyecek.

Şimdi bakın bakalım artan oranlı tarife kimde, nasıl yansımış? Niye gelirde hâlâ artan oranlı tarife ısrarında bulunulur onu anlamıyorum. İşte artan oranlı tarifinin arzu edilen sonucu varsa eğer, bir sonuç varsa buyurun burada kendiliğinden gerçekleşiyor. Ha, bu gerçekleşme, bu haliyle gerçekleşme gerçek vergi adaletinin ortaya çıkmasını sağlar mı? Şüphesiz ki sağlamaz. Tamamını sağlamaz, ama büyük bir kısmını kendiliğinden sağladığı muhakkak.

O zaman yapılması gereken de işte arzu edilen vergi adaletini sağlayabilecek bu koordinasyonu, bu organizasyonu, bu uyumu sağlamaktır. Yoksa sadece Gelir Vergisiyle Kurumlar Vergisi Kanununu bir birine yapıştırarak onu diğer vergi türleriyle bağlantısını kurmayarak olumlu sonuçlar elde etme imkân ve ihtimali yoktur; birbirimizi kandırmayalım. Bir de sistemi bütün olarak ele almadan sadece bir parçasıyla o sistem hakkında kesin, mutlak kanaatler belirtmenin de doğru düşünmeyelim.

Tabii vergi kanunları hazırlanırken öteden beri galiba 20 yılı buldu, 20 yıldır ön izin ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinden söz edip duruyorum. Bu da şu: Biliyorsunuz Bütçe Kanununun C Cetvelinde bir mali kanuna yer verilmediği müddetçe o bütçe yılı içerisinde o kanuna dayalı olarak gelir elde edilemez. Ama biz kanun değişikliklerimizi bütçe yılı içerisinde gerçekleştiriyoruz ve yürürlüğe koyuyoruz ve ondan da gelir elde etmeye başlıyoruz.

Şu ana kadar Anayasa Mahkemesi tarafından ön izin ilkesine aykırılık gerekçesiyle iptal edilmiş bir kanun var mıdır bilmiyorum? Ben rastlamadım, yoktur da diyemiyorum belki vardır.

Diğer kanunlar dikkat edin. Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Medeni Kanun, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu gibi kanunlarımız yürürlüğe girmeden evvel geçiş dönemleri yaşanmıştır, ama vergi kanunlarında böyle bir geçiş yaşanmıyor. Varsayalım ki Vergi Usul Kanunu ya da bu birleştirilmiş, yapılandırılmış, adının bile ne olacağı tartışmalı olan bu gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin kanun Meclisten geçtiğini varsayalım. Parantez açıyorum, geçme ihtimalinin olduğunu düşünmüyorum. Çünkü şu anda Meclisin başka gündemi var. Bu alt komisyonda bekletilecektir, kadük hale gelecektir, zaten eskimiş bir metindir, biraz daha eskiyecektir, sonra bir başka bahara kalacaktır diye düşünüyorum. Ama tabii ki birileri işaret eder Meclis gece gündüz çalışarak bu kanunu Meclisten de geçirebilir. O ihtiyat payını da saklı tutuyorum, varsayalım geçti. Ne zaman geçmiş olacak? Yılın ortasında. En geç ne zaman yürürlüğe koyabilirler? Yılbaşında. Peki, eğer ciddi değişiklikler yapmışsanız kanunda, bu kanunun muhatabı olacak kişiler, kurumlar, işletmeler, bu kanuna hazırlık ne zaman yapacak? Planlarını, vergi planlamasını nasıl yapacak? Hazırlıklarını nasıl yapacak? O kısa sürede yapacak ve buna uyum sağlayabilecek mi?

Bir de bir söz vardır. Bu benim bulunduğum bir toplantıda kırk tane gerçekleşmedi ama en az yedi tane gerçekleştiğini bizzat müşahade ettim. Vergi kanunlarına ilişkin bir sorunu kırk denetim elemanına sorduğunuzda kırk ayrı cevap alırsınız derler ve benim bulunduğum bir toplantıda bir soru soruldu yedi tane cevap geldi, yedisi de birbirinden farklıydı. Nasıl uyum sağlayacaksınız? Bunun sonu yok.

Sonra bu mali güç ölçütü konusu. Anayasadaki 73'üncü maddenin günümüz şartlarına uygun olup olmaması yönünde zaman zaman tartışmalar olur. Efendim mali güç sadece gelire ilişkin bir kavramdır, o dönemden kalma bir ifadedir, şimdi ise biz harcamalar üzerinden de vergi alıyoruz, dolayısıyla günümüz şartlarına uygun değildir diye. Ben böyle bir şey düşünmüyorum.

Mali gücün göstergesi olarak geliri, harcamayı ve serveti kabul ediyoruz. Servet vergileri üzerinde de şöyle bir spekülasyon yapıyoruz. Servet vergileri gerçekten düşük vergilerdir, gelir getirici etkisi azdır. Doğru. Var olan servetler üzerinden aldığımız vergiler bazen yüzdelik, düşük yüzdelik oranlarda, bazen da bindelik oranlarda alınan vergilerdir.

Ancak servetin kazanılması aşamasında alınan vergileri biz farklı nitelediğimiz için servet vergilerini çok düşük görüyoruz. Tapu harçlarının bir dolaylı servet vergisi olmadığını kim söyleyebilir? Tapu harçları düşük mü? Hiç kimse tapu harçlarının düşük olduğunu söylemez. Ben de söylemiyorum. Biraz düşürülmesi gerektiğini düşünüyorum. Peki, motorlu taşıtların elde edilmesi aşamasında ödenen katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin dolaylı bir servet vergisi olmadığını kim söyleyebilir? Herhalde salonda hiç kimse farklı düşünmüyor, benim gibi düşünüyor. Onlar da nitelik itibarıyla başka nitelemelere tabi tutsak da etki bakımından bunlar da birer servet vergisidir.

Şimdi bütün bunları dikkate alarak bir sistem dizaynı yaptığımızda ancak o zaman olumlu sonuçlara ulaşabilirsiniz.

Kanun dili konusunda bir-iki cümle etmek istiyorum. Üzgünüm, 1980 sonrası yapılan düzenlemelerde maalesef ortak hukuk dili yok olmuştur. Ben, hukuk dilinin hukukçuların ya da işte maliyecilerin ortak dilinin kanun dili olması gerektiğini düşünen biriyim. Çünkü başka bir dili ortak dil olarak kullanamayız. Ama bazı kanunlarda kullanılan öyle dil var ki bütün bu gayretime rağmen, kanun dilini ortak dil olarak kullanma arzuma rağmen o kullanılan dili kullanamıyorum.

Demin örnekler verildi. Aynı maddede bir eski, bir yeni, bir sonradan türetilmiş bir uygun olan bir uygun olmayan kelime, kavram, sözcük kullanılmaya çalışılıyor. Bunun giderilmesi gerekiyor. Muhtemelen Türkiye Büyük Millet Meclisinde Redaksiyon Komisyonu da bu işi çok iyi başaramıyor diye düşünüyorum.

Onun dışında şu mükellef sayısı konusunu da değinip huzurlarınızdan ayrılmak istiyorum.

O da şu: Ben Maliye Sempozyumlarına katıldığım günden beri beyannameli olmayan mükelleflerin bedavacılar olarak nitelendirildiğini duyar oldum. Bu Sempozyumda da duydum. İçimizde kaç kişi beyannameli mükellef? Öyle sanıyorum sınırlı sayıda beyannameli mükellef var. Peki, biz bedavacı mıyız? Ben kendimin bedavacı olduğunu düşünmüyorum. Niye? Sadece ve yalnızca biz elde ettiğimiz gelir üzerinden vergi vermiyoruz. Katma değer vergisi ödüyoruz, varsa motorlu taşıtımız onun vergisini ödüyoruz, varsa gayrimenkulümüz onun vergisini ödüyoruz. Dolayısıyla sadece gelir vergisi mükellefi kurumlar vergisi mükelleflerini beyannameli olanlarını vergi mükellefi sayarsanız o zaman diğerlerin ödediği paraların ne olduğunu da izah etmek zorunda kalırsınız.

O nedenle dikkatli olunmasında yarar var. Nefes alan kişi henüz vergi ödemiyor ama bir şey tüketen herkes yaşı başı mali durumu ne olursa olsun vergi ödemek zorunda. Yani vergi yükünün gerçek taşıyıcısı onlar, gerçek mükellef de onlar.

Dolayısıyla, o gerçek mükelleflere selam olsun diyorum.

Sonuç olarak bir vergiden hareketle sistemin değerlendirilemeyeceği, bir vergiden hareketle sistemde adalet, adaletsizlik algısının oluşamayacağı ve bu farklı vergi mükelleflerin dikkate alınarak sistem değerlendirmesinin yapılması gerektiğini söylüyorum.

Sempozyumların bugüne gelmesinde katkıda bulunan tüm meslektaşlarımıza, büyüklerimize teşekkür ediyorum. Bu Sempozyumu gerçekleştiren Mersin Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümüne de teşekkür ediyorum. İyi ki bu Sempozyumu gerçekleştirdiler. Devamını sağlama yönünde bence geçen seneki sempozyumla bu seneki sempozyum çok önemli ve özellikli sempozyumlardır.

Gelecek yıllarda bunlardan daha güzel sempozyumlarda buluşmak ümit ve dileğiyle hepinize saygılar sunuyorum. (Alkışlar)

BAŞKAN- Sayın Yusuf Karakoç'a çok teşekkürler.

Yaptığı konuşma Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki yeni düzenlemelerden çok vergi sistemimizdeki genel sıkıntıları anlattı. Çizdiği tablo oldukça pesimist ortaya çıktı ama, haklı olduğu çok. Çünkü bir eski kanunlara bakıyorum, mesela bizim meşhur bir lise kanunu okuyorum muhteşem bir metin. Ondan sonra 4018'i okuyorum biraz şey geliyor bana, nasıl diyeyim dili hafif geliyor. O çok önemli yani. Yasa dili, yasa dilinin alışılmış ağırlıklı olması, sürmesi lazım.

Evet, şimdi izleyeceğimiz yöntem herhalde öncelikle konuşmacı arkadaşlara ilave edecekleri bir şey var mı diye sormak. Yoksa da sizlere dönüp soru veya katkı şeklinde söz almak isteyen var mı onu sormak.

Evet, arkadaşlar, yok galiba. O zaman, lütfen buyurun.

DOÇ.DR. AYŞE YİĞİT ŞAKAR (İstanbul Arel Üniversitesi)- Ayşe Yiğit Çakar, İstanbul Arel Üniversitesi.

Öncelikle gerçekten böyle güzide bir bilim insanlarından oluşan bir gruba ait olmaktan mutluluk duyuyorum. Bunca emeğiniz için Mersin Üniversitesine çok teşekkür ediyorum; tüm hocalarıma teşekkür ediyorum.

Aynı zamanda belki sonunda unutturum, unutmamak adına yarın 19 Mayıs ruhunun ve Mustafa Kemal Atatürk'ün önünde saygıyla, sevgiyle eğiliyorum. Bu vesile ile herkesin 19 Mayıs Gençlik ve Spor Bayramını kutluyorum.

Konuşmacı hocalarımla her birine ayrı ayrı müteşekkirim. Çok güzel tespitler yaptınız, çok teşekkür ediyorum.

Benim ufak bir katkı bir konuya. Gerçekten önemine inandığım için Ali Çelikkaya Hocanın bir tespiti vardı, yenilenebilir enerjiyle ilgili. Bir hafta sonra tam da ben de bu konuda bir tebliğ sunacağım, o yüzden çok ilgilendiğim güzel bir konu olarak algılıyorum.

Avrupa Konseyinin en önemli hedeflerinden bir tanesi 2020 yılına kadar yenilenebilir enerjinin toplam enerji üretimi içindeki payı da yüzde 20'ye çıkarmak. Ciddi bir hedef koymuşlar ve yakıtların da, biyoyakıtların tüketimini de yüzde 10'a çıkarmak. Bu konuyu ben de biraz ilgi duydum. Hatta belki bir kitap çıkarabilirim gibi böyle bir projem oldu. Fakat Türkiye'deki uygulamayı incelediğimde ne gelir vergisi kanununda, ne kurumlar vergisi kanununda bu konuda bir teşvik olmadığını gördüm; ciddi bir şey olmadığını gördüm.

Tasarıda yer almamasını da sizin gibi aynı fikirdeyim, eksiklik olarak gördüm. Sadece 2012 yılında yatırımların hakkında, devlet yardımları hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında, genel teşvik kapsamında bir teşvik var. Ama bunun doğru olmadığını düşünüyorum. Bir de çok küçük özel tüketim vergisinde biyoyakıtlarla ilgili bir indirim var. O da belli şartları sağlarsa.

Gerçekten Türkiye'nin geleceğini önemli ölçüde ilgilendiriyor yenilenebilir enerji. Çünkü fosil yakıtlara olan bağımlılığın stratejik açıdan yarattığı sıkıntılar ve siyasi sıkıntılar bizi buraya mecbur edecek. Bu konuda vergi alanında da çok ciddi teşviklerin, düzenli ve verimli teşviklerin getirilmesi gerektiğini düşünüyorum.

Çok teşekkür ediyorum. Söyleyeceklerim bu kadar. Sağ olun.

BAŞKAN- Başka söz almak isteyen, katkıda bulunmak isteyen?

Buyurun Hocam.

PROF. DR. İZZETTİN ÖNDER- Teşekkür ederim Sayın Başkan, bütün panelistlere teşekkür ederim.

Ben İzzettin Önder.

Benim konum iktisadi maliye, hukuki maliye değil, buna saygı duyuyorum. Ama şu kadarını bilemiyorum ki, kanunların organik ruhu vardır. O organik ruhu da mevcut durumu meşrulaştırmak değil, ama toplumu ileriye taşımak olmalıdır.

Çünkü böyle baktığımızda ve bu, bunu ben şöyle birleştirmek istiyorum. Bu Maliye Sempozyumu değildi bu toplantıların adı. Bütün 30 senedir, 31 seneye katılan bütün dostlarım, hocalarım bilirler bunun ilk adı “Maliye Öğretisi Sempozyumu” idi.

Ve ben bir öneride bulunacağım, ama bulunmadan önce çok değerli hocalarıma bir şey söylemek istiyorum. Bakın gerçekten Profesör Karakoç’un dediğine katılıyorum. Sistemi bir bütün olarak ele almak lazım. Mesela gelir vergisini tartışırken tabiatıyla mesela negatif gelir kavramını da, gelir getirisi veya negatif gelir vergisi kavramını da koymamız lazım.

O zaman gerçekten bu uzun vadeli kazançları, yani sporcuların, sanatçıların kazançlarını bugün düşük vergilendirmeye hiç gerek yok. Çünkü onlar servetlerini fuzuli yere de harcayabilirler, öyle bir haksızlık da yapabiliriz.

Dolayısıyla, sistemi bir bütün olarak ele aldığımızda Sayın Karakoç Hocam kusura bakmasın, artan oranlı tarife Maliyenin iki öğretisine de uygundur. İstersek Maliyeyi ya da vergiyi yararlanma ilkesine göre alalım, istersek Maliyeyi ödeme gücü ilkesine göre alalım. Maliye öğretisine başlarken biz ne diyoruz? Kamu mallarının optimal denge marjinal maliyetin toplam yararların, marjinal yararların toplamına eşittir. Peki, o yararları nasıl ölçüyoruz diye baktığımızda ayrı ayrı talep fonksiyonuna göre. Orada da maliyetleri ona göre bölüyoruz.

Dolayısıyla, bunu biz bilimsel olarak kanıtlayamayız. Dünyada da uygulanıyor bu zaten. Araştırmalar da var, ama Türkiye’de bir yan yollarla yıpratılıyor sistem. Biz bu yıpratılan sistemi önayak edemeyiz. Buna hakkımız da yok. Çünkü hukukun bir görevi sistemi ileriye çekmektir.

Onun için ben hatta Sayın Hocam, Adnan Hocam da orada ve ben öneriyorum bu vesileyle. Gerçekten bir sefer bizim dünyanın gidişatını, bu maliye öğretisi nereye gidiyor, biz neler yapabiliriz, biz toplumu hatta hükümetlerin takipçisi olamayız, onların eleştirmeni olamayız biz, biz bilim camiasıysak burada onlara yol gösterici olmak durumundayız. Zorlayıcı şekilde yol gösterici olmak durumundayız.

Teşekkür ederim.

BAŞKAN- Sayın İzzettin Hocama çok teşekkür ederim.

Başka söz almak isteyen hocamız. Yok görünüyor.

Artık günün bu ilerleyen saatinde Sempozyumun son oturumunu kapatmak işi bana düşüyor herhalde.

Ben de sözlerime son verirken Veli Hoca bir dakika dur dedi.

Herhalde araya gelecek. Ben bir teşekkür etseydim de ondan sonra verseydik plaketleri.

Sabrınıza çok teşekkür ederim.

Bundan sonraki Sempozyumlar inşallah daha sakin, daha mutlu bir Türkiye’de yapılmasını dilerim.

Hepinize iyi günler, sağlıklı mutlu yıllar dilerim. (Alkışlar)

DOÇ. DR. VELİ KARGI (Mersin Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölüm Başkanı)- Efendim hepinize teşekkür ediyorum. Yani bir koşturmanın sonuna geldik; elimizden geleni yaptığımızı sa-

nıyorum. Ama bir kusur işledikse affola. Birkaç hocamdan eleştiri aldım, ama Panel konusunu da son dakikada, zaten eğer WEB sitesini izledinizse son ana kadar o programda paneli pek şey yapmamıştık. Ama o arada tamam telefon trafiğiyle bütün hocalarımdan teyit almaya çalıştım. Yani Yusuf Hocam özellikle bayağı bir sitem etti. Özür diliyorum kendisinden huzurunuzda. Ama iyi bir panel olduğunu düşünüyorum.

Bunun için hepinize teşekkür ediyorum.

Bu katılım belgeleri için de yukarıda resepsiyonda, ilk geldiğimiz noktada katılım belgelerimiz hazır, imzalanmış vaziyette. Bir uğradığımızda sizlere takdim edecekler efendim.

Teşekkür ediyorum.

Bu arada plaketlerini sunmak üzere Oturum Başkanımızı, önce konuşmacılara, en son artık bugün dünden beri ben hiç kimseye vermedim. Oturum Başkanına da ben vereyim plaketi diye düşünüyorum. Affınıza sığmıyorum. (Alkışlar)

(Plaket töreni)

Evet, Hocamıza da ben vereyim artık değil mi? Sayın Hocam teşekkür ederiz. (Alkışlar)

BAŞKAN- Şimdi evdeki plaketleri nereye koyacağını hanım şaşıyor, kızıyor falan, bir de bu eklendi üzerine. Neyse ben masumum derim, Veli zorla verdi siz de şahitsiniz.



31. Türkiye Maliye Sempozyumuna katkıda bulunanlar.

- Mersin Üniversitesi Rektörlüğü
- İ. İ. B. Fakültesi Dekanlığı
- İ. İ. B. Fakültesi Maliye Bölümü
- TC Merkez Bankası
- TC Mersin Turizm İl Müdürlüğü
- Mersin Büyükşehir Belediyesi
- Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
- Yeminli Mali Müşavir İsa Karşı

Sempozyuma katılanlara ve katkıda bulunanlara teşekkür ederiz.

Doç.Dr. Veli KARGI